

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Bc. Ilona Johanovská

**Spotřební daně a harmonizace právní úpravy
s právem Evropských společenství
(srovnání Česká republika a Velká Británie
s nečlenskou zemí – Švýcarsko)**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Katedra: finančního práva a financí

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 7.8.2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

Ilona Johanovská

Obsah

Úvod	1
1. spotřební daně	2
1.1 Vymezení spotřebních daní v daňové soustavě.....	2
1.2 Vznik a vývoj spotřebních daní	3
1.3 Význam spotřebních daní	4
2. Daňová harmonizace	6
2.1 Obecný výklad	6
2.2 Harmonizace – výhody, nevýhody, principy.....	9
2.3 Horizontální směrnice 92/12/EEC.....	10
2.4 Strukturální směrnice.....	16
2.4.1 Alkohol a alkoholické nápoje.....	16
2.4.2 Tabák a tabákové výrobky.....	21
2.4.2.1 Minimální sazby.....	23
2.5 Zdanění energií a počátky ekologické politiky Společenství.....	25
2.6 Budoucnost harmonizačního procesu.....	30
3. Spotřební daně v jednotlivých zemích.....	31
3.1 Česká republika.....	31
3.1.1 Obecně o české právní úpravě.....	31
3.1.2 Plátce daně.....	34
3.1.3 Spotřební daň.....	36
3.1.4 Jednotlivé druhy výrobků.....	41
3.1.5 Správa spotřebních daní	44
3.1.6 Ekologická daňová reforma.....	45
3.1.6.1 Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů.....	47
3.1.6.2 Daň z pevných paliv.....	48
3.1.6.3 Daň z elektřiny.....	49
3.2 Velká Británie.....	49
3.2.1 Úprava spotřebních daní ve Velké Británii.....	49
3.2.2 Ekologické daně.....	55
3.3 Švýcarsko	56
Závěr.....	61
Přílohy.....	64
Seznam použité literatury.....	69

Úvod

Cílem této práce je zhodnotit stav harmonizace právní úpravy spotřebních daní v Evropské unii a porovnat dané výsledky s právní úpravou v jednotlivých státech. Jako příklady jsem zvolila Českou republiku a Velkou Británii, které jsou členy Evropské unie. Na druhé straně jsem si zvolila Švýcarsko, které není členským státem Evropské unie, a tudíž si může uzákonit úpravu rozdílnou. Nejprve jsem začala obecným vymezením spotřebních daní v daňové soustavě a stručně vymežila jejich historický vývoj. Pak jsem přešla na hlavní téma, harmonizaci spotřebních daní. Zde jsem se zaměřila na obecné otázky týkající se této problematiky, výhody, nevýhody a také principy, na nichž je tato problematika založena.

Postupovala jsem od základní směrnice 92/12/EEC a následně jsem se zaměřila na jednotlivé druhy výrobků, jejichž úprava je vymezena v jednotlivých strukturálních směrnících. Jelikož jsem toho názoru, že do úpravy spotřebních daní by měly být řazeny také daně ekologické, důraz jsem položila také na tuto problematiku. V určité podobě musejí mít tuto úpravu již všechny země Evropské unie, zvláště po vydání směrnice 2003/96/EC, která by měla přispět k restrukturalizaci zdanění paliv a zejména elektrické energie.

Na základě těchto zjištění jsem se snažila porovnat situaci v již zmíněných třech evropských státech. Cílem mé práce bylo zjistit, jak vypadá právní úprava v jednotlivých zemích (členských státech Evropské unie), která by měla být plně harmonizována s příslušnými směrnici, na rozdíl od nečlenského státu, který může zvolit svou vlastní právní úpravu.

Spotřební daně jsou označovány jako daně, kterými se zdaňuje spotřeba výrobků, které mohou být škodlivé pro lidské zdraví a také pro životní prostředí. Zároveň by měl být zmíněn i jejich velký význam jako stabilních příjmů státního rozpočtu.

1. Spotřební daně

1.1 Vymezení spotřebních daní v daňové soustavě

Daně patří do kategorie veřejných příjmů. Označuje se jimi určitá částka, která směřuje od soukromého sektoru k veřejnému. Tento příjem státu, označovaný jako daň, je definován jako „povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu“¹. Jejimi vlastnostmi jsou opakovatelnost, nenávratnost, neúčelovost a neekvivalentnost. Základní třídění daní je na daně přímé a nepřímé. Kritérium dělení spočívá v otázce poplatníka daně. U přímých daní bývá příslušná částka odváděna z důchodu poplatníka, zatímco u nepřímých daní je tato zátěž přenášena na jiný subjekt. Odlišnost mezi těmito dvěma skupinami spočívá také v terminologii. Namísto subjektu, označovaného jako poplatník, u přímých daní, u nepřímých nastupuje termín plátce. Plátce je povinen odvést daň příslušnému finančnímu úřadu z objemu své produkce, ale zároveň převádí daňové břemeno na spotřebitele. Ten je poté nucen zaplatit vyšší cenu, která již zahrnuje spotřební daň. Spotřební daně, o kterých pojednává tato práce, jsou řazeny do skupiny nepřímých daní.

Mezi daně přímé jsou řazeny daně důchodové a daně majetkové. K daním nepřímým řadí Kubátová, kromě spotřebních daní, také daně z obrátu, daň z přidané hodnoty a cla. Spotřební daně patří, mimo jiné, také do skupiny daní specifických. Kritériem je zde množství jednotek, které daňový základ obsahuje. Jednotky mohou být buďto vyjádřeny v množství nebo ve vlastnosti, kterou mají (např. litry čistého alkoholu). Toto vyjádření množství v jednotkách, je důvodem jejich označení jako daní jednotkových. Další charakteristickou vlastností je jejich jednorázové postihování vybraných druhů zboží, buď ve stadiu výroby, nebo u dovozce ve stadiu dovozu.

Další významnou klasifikací daní, která se blíže dotýká daní spotřebních, je Klasifikace daní OECD. Jejím účelem je pozorování hrubého domácího produktu. Podle této klasifikace jsou daně tříděny do šesti skupin. Každá jednotlivá skupina obsahuje i svou podskupinu. Podle této klasifikace spotřební daně patří do skupiny 5000 Daně ze zboží a služeb a podskupina

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová politika-teorie a praxe*: Praha: Codex, 1997. 9s.

5100 Daně z výroby, prodeje, převodů, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží. Pod označením 5121 najdeme spotřební daně. Tato klasifikace neobsahuje ekonomické aspekty, je sestavována hlavně k účelům srovnávacím.

1.2 Vznik a vývoj spotřebních daní

Spotřební daně patří mezi historicky nejstarší daně. Jejich předchůdce můžeme spatřovat v daních z prodeje, ale i ze spotřeby. Další formou byly daně placené obchodníky při příjezdu nebo průjezdu danou oblastí. Do této kategorie lze zařadit i poplatky za obchodování na trzích, které obchodníci museli hradit. V první fázi se platilo spíše naturáliemi, až s příchodem peněz se začaly vybírat poplatky v podobě, kterou známe dodnes. Již tehdy bylo cílem těchto daní zatížit jimi obchodníky, ale oni navýšili ceny a přenesli tím zátěž na kupující, kteří se tak stávali jejich plátcí.

Následující vývoj těchto daní byl poznamenán dělením na dvě vývojové linie. Do prvního směru spadaly tzv. akcízy, které byly vybírány při právním převodu zboží. Tento směr byl předchůdcem daní obrátových, jejichž hlavním principem bylo zaplacení určité částky určené procentem z ceny obrátu daného produktu. Tyto sazby nemohly být velmi vysoké vzhledem k tomu, že dané produkty se stávaly předmětem akcízů vícekrát za sebou. Zde je důvodem častý převod zboží mezi obchodníky navzájem.

Druhý směr se snažil orientovat na pouze některé předem určené druhy zboží. Tyto byly nejdříve označovány opět jako akcízy. Z nich se postupem doby vyvinuly spotřební daně, označované také jako jednotkové, které za svůj základ považují dané množství vyjádřené v jednotkách. (litry...) Předměty, které byly po staletí zdaňovány, se velmi často v průběhu historického vývoje měnily. Obecnou tendencí bylo nezdaňovat předměty, které byly potřebné pro každodenní život společnosti.

V minulosti byly uvaleny dávky na víno, pivo, ryby, dobytek a cukr. Kubátová uvádí příklady daní ze spotřeby, uvalované při hospodářské krizi ve

30. letech, např. „z droždí, kypřících přípravků do pečiva, z umělých jedlých tuků, ze žárovek a vodní síly“².

Označení spotřební daně neboli akcízy má původ v anglickém slově excise duties.

V dnešní době jsou předmětem zdanění spotřebními daněmi hlavně předměty, které mají obecně nízkou elasticitu. Jejich prodejnost nezaznamená větších změn při pohybu ceny. Tyto daně se také staly předmětem rozsáhlé harmonizace v zemích Evropské unie. Důvodem těchto změn je zabránit jakýmkoli překážkám volného obchodu mezi členskými státy. Nepřímé daně při přeshraničním obchodování by mohly působit problémy jednotlivým obchodníkům, kdyby se ve velké míře odlišovaly. Proto Evropská unie přistoupila k jejich harmonizaci.

1.3 Význam spotřebních daní

Existují určité druhy výrobků, které jsou zatěžovány těmito daněmi. Daně spotřební spadají do kategorie daní „in rem“ – uvalované na věc. Tyto daně jsou uvalovány bez ohledu na majetkové nebo jiné poměry poplatníků. Možným uvolněním systému je zavedení několika osvobození nebo i existence diferencujících sazeb mezi jednotlivými výrobky tak, aby byla koupě zboží možná pro nejširší vrstvy obyvatelstva.

Význam těchto daní spočívá ve velkém přínosu pro státní rozpočet. Vzhledem k relativně vysokým sazbám a již zmíněné nízké elasticitě, znamenají pro státní rozpočet významný druh příjmů. K nejvýznamnějším důvodům pro zavedení spotřebních daní hovoří, kromě příjmů pro státní rozpočet, také snaha o omezení spotřeby těchto druhů zboží. Jejich užívání může být nebezpečné lidskému zdraví. Tato daň přináší stabilní výnosy.

Spotřební daně mají podle Kubátové dva důsledky. Prvním je distorzní působení selektivní daně. Touto daní dochází ke změně ceny statků, a může dojít k substituci spotřebitelů a výrobců. Podmínkou pro tuto situaci jsou

² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová politika-teorie a praxe*: Praha: Codex, 1997. 201s.

hodnoty elasticity, které jsou vyšší než nula³. Druhým negativním důvodem je regresivní dopad. Ten způsobuje uvalení velké zátěže na spotřebitele, kteří nemají tak vysoké příjmy.

Mezi nejvíce užívané zboží, zatížené spotřebními daněmi, patří tabák, alkoholické nápoje, uhlovodíková paliva a podobně. Mezi netradiční zboží, zatížené těmito daněmi, se řadí cukr, šumivé nápoje, cement, textil, barviva, kosmetika, turistika atd. Spotřební daně bývají uvalovány i na zboží luxusního charakteru, jak bývá zvykem v některých rozvojových zemích.

³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová politika-teorie a praxe*: Praha: Codex, 1997. 215-216s.

2. Daňová harmonizace

2.1 Obecný výklad

Stěžejní zásady, které se týkají daňové oblasti, nalezneme ve Smlouvě o založení Evropského společenství (1957). Nejvýznamnějšími ustanoveními jsou články 90 – 93. Článek 90 této Smlouvy zakazuje státům uvalovat na výrobky jiných členských států jakékoliv jiné znevýhodňující daně, než sami uvalují na domácí výrobky. Dále se v článku 91 říká, že refundace vnitřních daní v případě vývozu do jiných členských států nesmí převýšit vnitřní daně, které byly na tyto výrobky uvaleny.

V článku 92 je zakázáno zvýhodnění vývozu do členských států formou úlev na přímých daních a postih dovozu z členských států vyrovnávacími daňovými opatřeními, respektive je umožňuje pouze na omezenou dobu po schválení Radou na návrh Komise. V článku 93 má Rada po konzultaci s Evropským Parlamentem schválit opatření, které souvisí s nepřímými daněmi za účelem vytvoření a fungování jednotného trhu. Společenství nemůže uvalovat žádné vlastní daně. Článek 269 Smlouvy o Evropském hospodářském společenství stanoví, že o financování rozpočtu Společenství se starají členské státy. Ty převádějí prostředky do společného rozpočtu. Do budoucna hrozí omezení harmonizace. Rozšíření Evropské unie v počtu 27 členských států v souvislosti se zásadou jednomyslnosti rozhodování v daňových záležitostech uvnitř Rady, může znamenat překážku nebo alespoň ztížení harmonizačního procesu. Široký⁴ rovněž dodává, že je nutné v procesu harmonizace „reagovat na rostoucí vliv elektronických služeb v mezinárodním obchodu, vysoké zdanění práce a nepříznivý demografický vývoj“.

Harmonizace je označení pro přizpůsobení jednotlivých daňových systémů členských států a také daní. Tyto země, které participují na harmonizačním procesu, by měly dodržovat jistá stanovená pravidla. Harmonizace může spočívat v sladování konstrukcí daní nebo i administrativy. Příkladem může být stanovení povinností plátce daně nebo i aspekty týkající se daňové kontroly. V tomto procesu je nutné dodržení pořadí tří souvisejících

⁴ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*: 2. vydání. Praha: Linde 2007. 24s

kroků. Nejprve je nutné zvolit tu daň, kterou chtějí státy harmonizovat. Další fází je harmonizace daňového základu. Na ni potom navazuje sblížování sazeb jednotlivých daní.

V Evropské unii dochází k harmonizaci obvykle prostřednictvím několika metod. Mezi nimi nejvýznamnější místo zauímají transpozice, implementace a komunitarizace. Transpozicí se označuje přenesení obsahu záměru Evropské unie. Zde však chybí praktický účinek. Opačně přistupuje k problematice implementace, ve které dochází nejen k vložení záměru Evropské unie, ale také k jeho praktické aplikaci a tím i možné vymahatelnosti. Třetí způsob, komunitarizace, nahrazuje vnitrostátní právní normu předpisem Evropských společenství. Důležitým prostředkem provádění harmonizace jsou judikáty Evropského soudního dvora. Jejich působení však směřuje do národního práva. Existují totiž ve formě rozsudků mezi dvěma subjekty. Jejich efekt označuje Široký jako „negativní daňovou harmonizaci“⁵. Kvůli zpomalování celého procesu někteří autoři mají tendence k označování tohoto procesu jako aproximace daňových systémů⁶. Důvodů k tomuto označení je několik. Jako první je zmiňována neochota členských států k harmonizačnímu procesu ve větším rozsahu. Některé státy se snaží nalákat velké množství zahraničních investic tím, že pro investory zavedou možnost využití odlišností daňové soustavy. Další brzdou celého procesu je již zmíněná nutnost souhlasu všech členských států k provedení změn v harmonizaci daní. S pojmem aproximace souvisí jeho označení jako ukazatele, ke kterému by daňové otázky měly v budoucnu směřovat. Jde o přibližování daňových soustav.

Proti otázce harmonizace nastupuje opačný koncept daňové konkurence. Zastánci tohoto konceptu zastávají názor, ve kterém prosazují limitaci harmonizačního procesu. Při překonání těchto vytyčených hranic dochází k neefektivnosti daného systému. Daňová harmonizace si podle nich žádá přílišné vládní zásahy, které oni, jakožto zastánci liberální teorie odmítají⁷. K tématu daňové konkurence se vyjádřil i evropský komisař pro daně a celní

⁵ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*: 2. vydání. Praha: Linde 2007. 28s.

⁶ Např. NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské Unie*, Praha:Aspi, 2005.

⁷ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*: 2. vydání. Praha: Linde 2007. 28s.

unii, Laszló Kovács, který se ve svém projevu na konferenci ve Vídni 19.10.2005 vyjádřil k druhům daňové konkurence. Jako první označuje daňovou konkurenci jako poctivou. Tato je dána na základě výsledků hlasování ve volbách, kdy voliči mají možnost vyjádřit své preference. Tím vyjadřují i míru daňové zátěže. Druhým typem je konkurence škodlivá, kdy dochází k „přetahování zahraničního kapitálu při současné ochraně národního trhu“⁸. Posledním mezním typem je konkurence sporná.

Harmonizace je prováděna hlavně v oblasti nepřímých daní. Druhá oblast, daně přímé, zůstává nadále převážně v pravomoci členských států. U harmonizace se jedná především o sblížení jednotlivých systémů, v žádném případě se nejde o vytvoření jednotného systému. Hlavním cílem daňové harmonizace je usilovat o překonání zbývajících překážek volného trhu. Dalšími cíli je nejen stabilizace daňových příjmů státu, ale také podpora zaměstnanosti. Nepřímé daně jsou ve větší míře harmonizovány, jelikož dochází k pohybu zboží a služeb mezi členskými státy a nepřímé daně mají vliv na tento pohyb. Co se týče procesu harmonizace jako takové, nejde jen o přizpůsobení právních předpisů před vstupem do Evropské unie, naopak každý stát by měl dbát o to, aby jeho legislativa byla v souladu se zásadami a právními předpisy Evropské unie.

Česká republika přistoupila k závazku harmonizovat svou daňovou legislativu s právem Evropských společenství a také přizpůsobit administrativu v daňové a celní oblasti. V souvislosti se vstupem ČR do Evropské unie se povedlo vyjednat přechodná období související s problematikou spotřebních daní. Do konce roku 2006 platila nižší sazba spotřební daně na cigarety a tabákové výrobky. Dále následovalo jednorozhodné období pro přizpůsobení. V průběhu vyjednávacího procesu se povedlo i zachování nižší sazby spotřební daně z lihu u pěstitelského pálení. Cílem pro tuto výjimku bylo udržení domácí výroby těchto destilátů.

Co se týče harmonizace, je těžké sladit představy států o daňové problematice. Každý stát si vždy určoval sazby, základ daně i subjekty sám.

⁸ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*: 2.vydání. Praha: Linde 2007. 29s.

Aby mohlo dojít k harmonizaci, je potřeba, aby členské státy podřídily své zájmy celkovým zájmům a cílům Společenství. Evropská společenství měla původně v úmyslu směřovat harmonizaci i v oblasti přímých daní, ale nakonec se této myšlenky vzdala. Daně jsou důležitým instrumentem pro každý stát, každou vládu, která jimi může ovlivňovat vnitřní politiku státu. Proto se přistoupilo k harmonizaci převážně u nepřímých daní. Nejdůležitějšími prostředky provádění harmonizace jsou nařízení a směrnice Evropské unie.

2. 2 Harmonizace – výhody, nevýhody, principy

S pojmem harmonizace se objevuje diskuze o jejich výhodách a nevýhodách v souvislosti s daňovou problematikou. Jako výhody označuje Pavel Matoušek⁹ jejich sjednocení s cílem zefektivnit správu daní, vyšší transparentnost a zjednodušení administrativy. Díky efektivnější správě může být lépe zajištěna kontrola vybírání daní. Pokud bude vyšší transparentnost, nebude docházet ke snahám o únik daňové povinnosti. Se zjednodušením administrativy přichází v úvahu také úspora nákladů nejen na straně státu, ale také na straně subjektů povinných platit daň.

Naproti těmto výhodám stojí negativní stránka věci. Existují velké rozdíly mezi administrativami jednotlivých států a způsobem provádění daňové politiky. S příchodem nové měny EURO dochází ke snížení vlivu členských států na měnovou politiku a státům zbudou jen omezené možnosti k ovlivňování fiskální politiky. Nakonec dojde ještě k většímu omezování z důvodu daňové harmonizace. Dále se uvádí prosazování politických zájmů některých členských států Evropské unie a jejich vlád a přenášení těchto zájmů na půdu Společenství. Někteří odpůrci argumentují i ztrátou suverenity rozhodování o daních v jednotlivých státech.

Nejdůležitější pro harmonizaci daní je neodchýlit se od základních principů. Je důležité dodržet obecné daňové zásady. Sem můžeme zařadit vlastnosti jako je výnosnost, spravedlnost, jednoduchost a efektivnost jejich

⁹ MATOUŠEK, P. – *Harmonizace daňových systémů EU ve vztahu k ČR*, Daně a finance – 7-8/2005.

správy. Výnos daní by měl vykazovat jen tolik pro zabezpečení nejdůležitějších potřeb státu. Také vytváření rozdílů mezi jednotlivými poplatníky je zakázáno. Dalším principem je stabilizace daňové kvóty. Tyto limity by měly být udržovány na co nejnižším bodě, což je prospěšné pro daňové subjekty z důvodu vyšší právní jistoty. S jednoduchostí a efektivitou souvisí vytváření systému správy daní tak, aby bylo co nejlépe dosaženo výsledků v oblasti výběru a kontroly daní. Posledním důležitým bodem je nutnost koordinace nejen s národohospodářskými cíli, ale také se sociálními dopady týkající se dané ekonomiky. Daně mají schopnost ovlivňovat pozitivně i negativně probíhající hospodářský růst. Tím mohou zasahovat i do podnikání nebo zaměstnanosti.

2.3 Horizontální směrnice 92/12/EEC

Ustanovení Smlouvy o založení Evropského společenství, článek 99, je základním ustanovením, o něž se harmonizace spotřebních daní opírá. Jak již bylo zmíněno, podle něj je Rada oprávněna přijímat rozhodnutí ke sblížení právních předpisů v této oblasti. Spotřební daně jsou uvalovány na některé škodlivé zboží a jejich výnos je stabilním zdrojem příjmů pro národní rozpočty. Jednotlivé druhy zboží byly nejprve ponechány na vůli a výběru členských států. Evropská komise se snažila srovnat zdanění spotřebními daněmi na jednotnou úroveň. Zdůvodňovala tato opatření úsilím o odstranění překážek volného obchodu.

Prvním problémem, kterému Společenství muselo čelit na počátku harmonizačních snah, bylo vymezení typů výrobků, nutných zatížit těmito daněmi. Každý stát měl svou vlastní politiku ohledně sazeb i druhů zboží, které považoval za škodlivou spotřebu. Rok 1972 představoval průlom v této oblasti. Bylo zavedeno, že spotřební daně mají být uvaleny na minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno¹⁰. Ostatní spotřební daně ve členských státech by měly být zrušeny. Přípuštěná výjimka se týkala daní, které nepřinášejí dodatečné náklady v mezinárodním obchodě. Základním principem, podle kterého mělo být dané zboží spotřebními daněmi zdaňováno, je princip země určení. Podle

¹⁰ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*: 2. vydání: Praha: Linde 2007. 101s.

tohoto principu dochází ke zdanění v té zemi, kde je zboží spotřebováno a podle daných sazeb, které v tom státě platí. Naproti tomu dovozce platí daň na zboží podle sazeb, které jsou stanovené v jeho zemi. Některé členské státy stále dodržují množstevní pravidla, kterými omezují dovoz nebo vývoz té komodity do země.

Prvotní představy se ubíraly cestou harmonizace, nejen struktury spotřebních daní, ale také sazeb jednotlivých daní. Pak se ale tyto pokusy soustředily kolem harmonizace struktur a ohledně sazeb se zůstalo u stanovení minimálních sazeb. Příčinou jsou odlišnosti jednotlivých systémů. Nerudová stanoví také jako důvod tohoto přesunu tzv. spontánní harmonizační efekt¹¹. Tímto termínem je míněn mechanismus, ve kterém by různé sazby spotřebních daní měly směřovat k harmonizaci prováděné samovolně. Následně tuto teorii zpochybňuje s poukazem, že i přes existenci odlišných sazeb nedochází k jejich sblížení mezi jednotlivými členskými státy.

Zavedení harmonizace spotřebních daní souvisí se vznikem jednotného trhu a to od 1.1.1993. K tomuto dni došlo k nabytí účinnosti pro spotřební daně klíčové směrnice. Tato směrnice, 92/12/EEC z 25.2.1992, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Je v ní obsažena obecná úprava pro spotřební daně, podrobně jsou upraveny jednotlivé druhy zboží ve zvláštních směrnicích. Tato obecná směrnice se vztahuje převážně na spotřební daně a též na ostatní nepřímé daně (kromě daně z přidané hodnoty). Její územní působnost je omezena na členské státy, ale mohou být stanoveny i výjimky. Spotřební daně mohou být podle této směrnice členskými státy určeny na alkohol, alkoholické nápoje, cigarety, tabákové výrobky a minerální oleje. Je zde zakotveno právo členského státu uvalit daně i na jiné zboží za podmínky, že při přechodu tohoto zboží přes hranice, nebudou uplatňovány žádné formality. Jednotlivé sazby jsou konkretizovány v příslušných směrnicích, vztahujících se k daným druhům zboží. Od 1.1.1993 jsou harmonizované základy daně a také Radou ministrů vydané minimální sazby daně. K jejich zajištění slouží Jednotný celní sazebník.

¹¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské Unie*, Praha:Aspi, 2005. 40s.

Směrnice 92/12/EEC bývá nazývána horizontální směrnicí. Důvody jejího přijetí jsou zmíněny v její preambuli. Základním důvodem je opět zmíněno vytvoření vnitřního trhu, ve kterém dochází k neomezenému pohybu komodit. Dále je nutné vymezit pojem výrobek, který má být zatížen spotřební daní. S tím vším souvisí i sjednocení okamžiku, kdy dochází ke vzniku povinnosti zaplatit daň. Dalším důvodem je získání možnosti kontrolovat zboží, podléhající spotřební daní, například ve výrobních jednotkách. Je potřeba vytvořit a schválit jednotné předpisy, týkající se pohybu zboží, které je podmíněně osvobozeno od spotřební daně. Je také nutné vytvořit jednotný doklad, podle kterého je rozpoznatelné zboží zatížené spotřební daní. Směrnicí dochází k vytvoření Výboru pro spotřební daně.

Směrnice nejprve začíná s vymezením, na které druhy výrobků se vztahuje. Takové vymezení obsahuje článek 3, podle kterého se tato směrnice vztahuje pouze na tyto druhy výrobků – minerální oleje, alkohol, alkoholické nápoje a tabákové výrobky. V článku 3 jsou dále zmíněny podmínky možného zdanění i jiných výrobků, než jen těch výše zmíněných. Dále článek 4 definuje některé pojmy jako oprávněný skladovatel¹², sklad s daňovým dozorem¹³, režim s podmíněným osvobozením od daně¹⁴, potom také registrovaný hospodářský subjekt a neregistrovaný hospodářský subjekt.

Co se týče vzniku povinnosti zaplatit daň, související ustanovení najdeme především v článcích 5 až 9. V článku 5 se hovoří o vzniku povinnosti zaplatit spotřební daň od té doby, kdy jsou vyrobeny nebo dovezeny na území členského státu (případně opuštění celního režimu Společenství). Článek 6 upřesňuje vznik daňové povinnosti a označuje den, kdy je možné výrobky a

¹² Oprávněný skladovatel – fyzická nebo právnická osoba oprávněná příslušnými orgány členského státu vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat a odesílat výrobky podléhající spotřební daní v rámci výkonu svého povolání, přičemž výrobky jsou podmíněně osvobozeny od spotřební daně podle režimu uskladnění ve skladu s daňovým dozorem.

¹³ Sklad s daňovým dozorem – místo kde zboží podléhající daní zpracuje, skladuje, přijímá nebo odesílá oprávněný skladovatel, v režimu s podmíněným osvobozením od daně při výkonu svého povolání za podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, ve kterém se sklad s daňovým dozorem nachází.

¹⁴ Režim s podmíněným osvobozením od daně – daňový režim používaný při výrobě, zpracování, skladování a přepravě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně.

propustit pro domácí spotřebu dle terminologie směrnice¹⁵ a nebo kdy dojde k objevení manka u zboží, u kterého je povinnost zaplatit daň. Dle článku 7, pokud jsou skladovány v některém členském státě výrobky, které již byly v jiném státě propuštěny pro domácí spotřebu, tak vzniká povinnost zaplatit daň ve státě skladování zboží. Dále mu vzniká daňová povinnost ve státě dodání. Spotřební daň, zaplacená jako první, je poté plátcovi vrácena. Článek 8 hovoří o principu země určení, když zmiňuje zdanění výrobků k uspokojení potřeb jednotlivce. K jejich zdanění má dojít v zemi, kde byly podle směrnice jednotlivci nabyty. Článek 9 se vztahuje k dalšímu vzniku daňové povinnosti na zboží, které sice bylo propuštěno ke spotřebě do jednoho členského státu, ale je skladováno v jiném státě za obchodním účelem. Podle tohoto ustanovení, je držitel těchto výrobků povinen zaplatit daň a tato daň je splatná v tom státě, ve kterém jsou tyto výrobky skladovány. Ke zjištění, zda se jedná skutečně o obchodní účel, jsou ve směrnici stanoveny předpoklady, které by daný členský stát měl vzít v úvahu. Mezi tyto předpoklady se řadí např. status jejich držitele, zda je podnikatelem, dále doklady, které se vztahují k výrobkům a podobně. Směrnice zmiňuje i množství a charakter daných výrobků. V souvislosti s množstvím těchto výrobků, je zde dána možnost pro členské státy stanovit jistou výši minimálního množství. V této souvislosti směrnice stanoví minimální limity, které členské státy musí dodržet, týkající se tabákových výrobků¹⁶ a dále alkoholických nápojů¹⁷.

Hlava druhá této směrnice se nazývá Výroba, zpracování a skladování a dotýká se zejména daňových skladů a podmínek jejich provozování. Je zde zakotvena povinnost členských států připravit a schválit předpisy, které budou upravovat podmínky týkající se výroby, zpracování a skladování zboží, které je zatíženo spotřební daní. Tyto činnosti mohou být dle článku 11 prováděny

¹⁵ Propuštěním výrobků pro domácí spotřebu se rozumí:

- a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně
- b) každá výroba, včetně neoprávněné, těchto výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením od daně
- c) každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně.

¹⁶ Tabákové výrobky – cigarety – 800 ks, doutníčky – 400ks, doutníky – 200ks, kuřácký tabák – 1,0kg

¹⁷ Alkoholické nápoje – lihoviny – 10 litrů, meziprodukty – 20 litrů, vína – 90 litrů (z toho 60 litrů šumivých), a pivo – 110 litrů.

přednostně ve skladech s daňovým dozorem, pokud ještě nedošlo k zaplacení spotřební daně. Hlavní ustanovení týkající se daňových skladů jsou obsažena v článcích 12 a 13. Článek 12 obecně stanoví, že podmínky vzniku a provozování si upravují členské státy samy. Článek 13 stanoví základní povinnosti skladovatele, mezi které patří povinnost zaplatit peněžní částku (tzv. jistotu) k výrobě zboží a také jeho skladování. Také je nutné, aby každý skladovatel měl evidenci výrobků a jejich pohybu. Dalším bodem je kontrola zboží, pokud jsou výrobky vyžádány příslušnými orgány. Je zde zakotvena i povinnost skladovatele souhlasit se sledováním zboží a také kontrolou stavu jeho surovin. Nakonec článek zmiňuje zásadu nediskriminace, se kterou musí být všechna opatření prováděna. Nediskriminace se týká hlavně obchodů se zbožím uvnitř daného členského státu a v rámci celého Společenství.

Hlava třetí je nazvána Pohyb zboží a podle článku 15 dochází k pohybu výrobků, které jsou v režimu podmíněného osvobození od daně mezi sklady s daňovým dozorem. Příjemcem tohoto zboží může být oborový hospodářský subjekt, jak je stanoveno v článku 16, který však nemusí být skladovatelem. Naopak směrnice zakotvuje možnost tohoto subjektu požádat o registraci u finančního orgánu. Po registraci mu vzniká povinnost zaplatit spotřební daň v den, kdy převezme dané zboží. V článku 17 je upraven institut daňového zástupce. Jde o možnost oprávněného skladovatele vybrat si svého daňového zástupce. Sídlo tohoto zástupce musí být ve státě určení a také finanční orgány toho daného členského státu musí toto ustanovení odsouhlasit. Dále směrnice zmiňuje další požadavky kladené na zástupce v článku 17¹⁸.

Články 18 a 19 se týkají dokladů, spojených se zbožím. Přeprava výrobků, které jsou podmíněně osvobozeny od spotřební daně, se musí provádět s dokladem, který pochází od odesilatele. Je nutné číslovat daná balení a popisovat je způsobem, jakým žádá směrnice. Článek 18 v bodě 3

¹⁸ Zástupce musí

- a) zaručit zaplacení spotřební daně za podmínek stanovených finančními orgány členského státu určení...
- b) zaplatit spotřební daň členského státu určení ke dni převzetí zboží podle postupu stanoveného každým členským státem
- c) vést záznamy o dodávkách výrobků a uvědomit finanční orgány členských států určení o místě, kam bylo zboží dodáno

stanoví povinnost přiložení dokladu, který osvědčuje zaplacení příslušné spotřební daně v případě, že příjemcem tohoto zboží nebude oprávněný skladovatel nebo registrovaný hospodářský subjekt. Finanční orgány musí být informovány o odeslaných nebo obdržných dodávkách na základě dokladů. Tuto informační povinnost mají, dle článku 19, hospodářské subjekty. Článek 19 zároveň upravuje vývoz zboží s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

Hlava čtvrtá, nazvaná Vrácení daně, stanovuje postup v tomto procesu. Podrobnosti jsou upraveny v článku 22. Výrobky, u kterých došlo k propuštění do režimu pro domácí spotřebu, zejména při výkonu povolání, může dojít k vrácení již zaplacené spotřební daně, pokud tyto výrobky nejsou určeny pro spotřebování v tomto členském státě. Předtím, než je zboží odesláno, musí odesílatel prokázat finančnímu orgánu zaplacení příslušné daně. Finanční úřady musí stanovit způsob, jakým je prováděna kontrola vrácení spotřebních daní. Musí být dodrženo pravidlo, že daň vrácená nebude převyšovat daň, kterou příslušný subjekt opravdu zaplatil.

Pátá hlava se týká osvobození od daně. Článek 23 se vztahuje k výrobkům, které jsou obvykle zatíženy spotřebními daněmi, v jistých případech jsou však od daně osvobozeny¹⁹. Osvobození od daně může být provedeno způsobem, obvyklým pro vrácení spotřební daně. Aby mohl členský stát uzavřít dohodu o osvobození od spotřební daně, je nutný návrh Komise a následný jednomyslný souhlas Rady.

Směrnice zakotvila vytvoření Výboru pro spotřební daně. Jde o poradní orgán, který má asistovat Komisi. Je složen ze zástupců jednotlivých členských států a předsedá mu zástupce Komise. Jeho úkolem je zkoumat opatření, která jsou mu předkládána od Komise a výbor je oprávněn k těmto opatřením zaujímat stanoviska. Ke svému vyjádření může mít stanovenou lhůtu. Hlasování probíhá podle článku 148 odst. 2 Smlouvy o Evropském hospodářském společenství. Předseda se hlasování neúčastní, hlasují pouze zástupci

¹⁹ 1. k dodání v rámci diplomatických nebo konzulárních vztahů, 2. pro mezinárodní organizace, 3. pro ozbrojené síly jiných členských států Organizace severoatlantické smlouvy, než členských států, ve kterých vznikla daňová povinnost, 4. ke spotřebě v souladu s dohodami uzavřenými s třetími zeměmi nebo mezinárodními organizacemi, je-li taková dohoda přípustná nebo schválena s ohledem na osvobození od daně z přidané hodnoty.

členských států. Pokud výbor vyjádří souhlasné stanovisko s opatřením Komise, ta jej přijímá. Je – li stanovisko výboru odlišné nebo žádné, Komise je povinna předložit návrh opatření Radě, která jej kvalifikovanou většinou schválí. Rada má ke schválení stanovenou tříměsíční lhůtu, po které může Komise dané opatření přijmout. Jedinou výjimkou je situace, kdy se Rada vysloví většinou proti opatření. Dalším oprávněním, které tento výbor má, je posuzování problematiky související se spotřebními daněmi a provádění souvisejících právních předpisů.

Způsob, jakým jsou aplikovány předpisy o spotřebních daních, je posuzován Komisí a členskými státy. Směrnice vstoupila v účinnost v roce 1993. Členské státy měly předložit Komisi znění právních předpisů, které byly harmonizovány v souladu s touto směrnicí. Význam spotřebních daní se podle Širokého mírně zvyšuje. Jejich podíl²⁰ na hrubém domácí produktu zemí evropské patnáctky se v letech 1995-2003 zvýšil z 2,64 % na 2,85 %.

2.4 Strukturální směrnice

Na tuto základní směrnici navazují další, tzv. strukturální směrnice, které se vztahují k jednotlivým druhům výrobků. Navíc, jak již bylo zmíněno, ke každému typu výrobků existuje směrnice, upravující výši minimálních sazeb spotřebních daní, které musí členské státy na dané zboží uvalit.

2.4.1 Alkohol a alkoholické nápoje

Lih a alkoholické nápoje jsou podrobně upraveny ve směrnici 92/83 EEC. Bylo velmi těžké mezi členskými státy dosáhnout shody v těchto otázkách. Důkazem je i neměnnost této směrnice. Každý stát produkuje různé nápoje. Některé mají specifický národní charakter a usilují též o dosažení co nejnižších minimálních sazeb. Každá země uznává jistá specifika, např. upřednostňování vína (Francie, Španělsko, Itálie), v případě Francie jde též i o oblibu koňaku. Velká Británie a Irsko preferují whisky a naopak pivo je v oblibě u zemí střední

²⁰ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*: 2. vydání: Praha: Linde 2007. – 106s.

Evropy. Tyto státy projevily negativní postoj k harmonizaci v této oblasti, neboť mají již po mnoho let zakotvené systémy spotřebních daní, sahající až do středověku. Je pro ně tudíž obtížné přecházet na nové systémy zdanění těchto výrobků. V těchto zemích je také spotřeba těchto výrobků součástí každodenního života, ale naopak skandinávské státy ji považují za příležitostnou. Došlo tedy v případě vína ke stanovení sazeb na nulovou hodnotu. Na základě této dohody se uvolnil prostor pro uplatnění různých cílů a preferencí všech členských států. Míra zdanění u vína se nakonec velmi liší. Vyšší sazby uvalily na víno nejen skandinávské země, ale také např. Velká Británie nebo Irsko. V některých evropských státech (skandinávské země) přetrvává existence státního monopolu, který se vztahuje na prodej alkoholických nápojů.

Tyto odlišnosti mezi jednotlivými zeměmi vedly k rozdělení těchto výrobků na několik druhů z důvodu určení minimální sazby spotřební daně. Široký označuje důvod tohoto dělení za historický princip²¹. Podle tohoto principu se alkoholické výrobky dělí na pivo, víno, ostatní fermentované nápoje, meziprodukty a alkohol. Směrnice 92/83/EEC si dává v preambuli za cíl formulovat definice těchto výrobků a zároveň sjednotit tyto definice s těmi, které se nalézají v kombinované nomenklatuře. V článku 2 směrnice definuje, co se rozumí pivem²². Současně stanoví také metodu výpočtu buď podle počtu hektolitrů/stupňů Plato nebo podle počtu hektolitrů/stupňů skutečného obsahu alkoholu daného výrobku. Směrnice určuje povinnost členských států dodržovat své sazby spotřební daně v souladu se směrnicí 92/84/EEC o sblížování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů, zároveň však v článku 4 hovoří o možnosti uplatnění výjimek. Tyto výjimky se týkají možnosti členských států používat snížené sazby spotřební daně pro malé nezávislé pivovary, které podle terminologie směrnice „vystavují méně než 200 000 hl ročně“²³ a zároveň takto stanovené sazby nesmějí být nižší o více než 50 % pod sazbu, která je

²¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*: 2. vydání: Praha: Linde 2007, 107s.

²² Pivem se rozumějí všechny výrobky kódu KN (kombinované nomenklatury) 2203, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu, a všechny výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů kódu KN 2206 a obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu.

²³ Směrnice 92/83 – čl. 4 bod 1.

stanovena ve členském státě jako základní. Definici malého nezávislého pivovaru podává směrnice ve článku 4 v bodě 2²⁴. Je také možné, aby za takový pivovar byly považovány i dva nebo dokonce více pivovarů, které dohromady za rok vystaví méně než 200 000 hl piva. Opět je zmíněn princip zákazu diskriminace na zboží, které je dovezené z takových pivovarů z jiných členských států. Další možnost snížení sazeb pod minimální stanovenou hranici dovoluje směrnice u piva nebo směsí piva a nealkoholických nápojů, které obsahují méně než 2,8 % alkoholu.

Následující oddíl souvisí s vínem. Dochází k dělení vína na dvě subkategorie a to na tiché²⁵ a šumivé víno²⁶. Základní jednotkou, která je stanovena pro výpočet spotřební daně je hektolitr. Členské státy by měly stanovit stejnou sazbu pro výrobky, které spadají do kategorie tichého vína a totéž by mělo platit pro výrobky z kategorie šumivého vína. Směrnice dává státům možnost určit i stejnou sazbu pro obě kategorie. Je připuštěna výjimka stanovení odlišné sazby pro výrobky obou kategorií, které obsahují méně než 8,5 % objemových alkoholu. Další výjimka je stanovena pro víno, které bylo vyprodukováno pro vlastní potřebu, a není určeno pro žádný prodej. Ve třetím oddílu směrnice zmiňuje ostatní kvašené nápoje, mimo vína a piva. Tyto nápoje jsou také děleny na šumivé²⁷ a nešumivé²⁸. Za jednotku je, stejně jako u vína, považován hektolitr. Pro ostatní kvašené nápoje platí stejné výjimky jako pro

²⁴ Malým nezávislým pivovarem se rozumí pivovar, který je právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru, který využívá provozních prostor, jež jsou fyzicky umístěny odděleně od jakéhokoli jiného pivovaru, a který nevyrábí značkové pivo v licenci.

²⁵ Tiché víno – výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, ale nepřesahuje 15 % objemových, je-li alkohol obsažený v hotovém výrobku plně kvasného původu nebo také výrobky jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 15 % objemových, ale nepřesahuje 18 % objemových pokud byly vyrobeny bez jakéhokoli obohacování a je-li alkohol obsažený v hotovém výrobku plně kvasného původu.

²⁶ Šumivé víno – výrobky, které jsou plněny do lahví s hřibkovitou zátkou, jež je upevněna sponou nebo vázáním nebo které mají díky obsahu oxidu uhličitého v roztoku přetlak tři bary nebo větší nebo výrobky jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, ale nepřesahuje 15 % objemových, je-li alkohol obsažený v hotovém výrobku plně kvasného původu.

²⁷ Ty nápoje, které jsou plněny do lahví s hřibkovitou zátkou, jež je upevněna sponou nebo vázáním nebo které mají díky obsahu oxidu uhličitého v roztoku přetlak tři bary nebo větší, dále jde o nápoje jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % ale nepřesahuje 13 % objemových a dále o nápoje jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 13 % ale nepřesahuje 15 % objemových, je-li alkohol obsažený ve výrobku plně kvasného původu.

²⁸ Nápoje, jejichž skutečný obsah přesahuje 1,2 % ale nepřesahuje 10 % objemových a dále nápoje jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 10 % objemových ale nepřesahuje 15 % objemových, je-li alkohol obsažený ve výrobku plně kvasného původu.

víno a směrnice též stanoví použití předpisů, platících pro víno, na ostatní kvašené nápoje, v případě užití směrnic 92/84/EEC a 92/12/EEC.

Dalším typem výrobku jsou meziprodukty. U této kategorie je rozpětí alkoholu mezi 1,2 % – 22 % objemovými. Dále směrnice umožňuje do této kategorie řadit i výrobky, které jsou kvašené, nešumivé a obsahují více než 5,5 %. Dále sem spadají i šumivé výrobky kvašené, jejichž obsah je vyšší než 8,5 % a odpadá u nich podmínka nutnosti kvasného původu. Jednotkou je opět hektolitr. U meziproduktů směrnice umožňuje uplatňování jednotné sazby, která je nižší než normální sazba, na výrobky, které obsahují méně než 15 % objemových alkoholu. Pro uplatnění této sazby musí být splněny dvě podmínky. Nejprve je nutné dodržet požadavek, aby nová sazba nebyla nižší než 40 % sazby nesnížené. Druhou podmínkou je hranice rovnosti této snížené sazby se základní sazbou, uplatňovanou ve členském státě na zboží, jako je víno a ostatní kvašené nápoje.

Pátý oddíl směrnice se vztahuje k lihu jako předmětu spotřební daně. Tyto výrobky jsou převážně definovány, nejen podle obsahu objemových % alkoholu, ale také za použití kombinované nomenklatury. Směrnice popisuje nápoje, které se řadí do této skupiny, třemi způsoby²⁹. Výpočet spotřební daně u lihu se počítá podle hektolitrů čistého alkoholu při teplotě 20 stupňů Celsia. Pro všechny druhy výrobků se používá stejná sazba spotřební daně. Snížená sazba může být uplatňována pouze na výrobky, které byly vyrobeny tzv. malými nezávislými lihovary. Zde se jedná o „lihovary, které jsou právně a hospodářsky nezávislé na jiném lihovaru a nevyrábějí v licenci“³⁰. Tyto malé lihovary mohou platit spotřební daň pod minimální výší v případě, že ročně nevyrábí více než 10 hektolitrů čistého alkoholu. Dále je stanoveno, že tato nová sazba nesmí být nižší než 50 procent vnitrostátní sazby. Na rozdíl od předchozích výrobků, zde směrnice umožňuje u malých výrobců propuštění výrobků pro domácí spotřebu, odpadá zde nutnost jejich skladování ve skladu s daňovým dozorem. Daň je nakonec určena paušálně u těchto výrobků.

²⁹ Výrobky, jejichž skutečný obsah přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208 a to i tehdy pokud jsou součástí jiného výrobku. Dále sem patří výrobky, KN 2204, 2205, 2206, jejichž obsah přesahuje 22 % objemových a nebo jako výrobky obsahující pitné lihoviny.

³⁰ Směrnice 92/83/EEC, čl. 22 bod 2.

Článek 27 souvisí s osvobozením od spotřební daně. Tato osvobození souvisí s výrobou některých dalších výrobků, například octa, léků, potravin nebo nealkoholických nápojů. Dále sem patří distribuce výrobků ve formě lihu a také denaturované výrobky, které se používají při další výrobě, ta ovšem neslouží spotřebě lidí. Bod 2 této směrnice také určuje možnost osvobození dalších výrobků, užívaných převážně pro vědecký výzkum nebo i lékařské účely v nemocnicích. Tato osvobození mohou být uplatňována i formou vrácení spotřební daně, která již byla zaplacená.

S harmonizací alkoholických nápojů souvisí i směrnice 92/84/EEC, která přináší zavedení minimálních sazeb spotřebních daní. Zdanění piva je prozatím v každé zemi jiné a tento stav má trvat i nadále. Společenství pouze trvá na stanovení minimální sazby, kterou směrnice vyjadřuje v této výši – 0,748 EUR/hektolitr piva a dále jako 1,87 EUR/hl/stupeň alkoholu finálního produktu.

Naproti tomu sazba spotřební daně u vína je u šumivého i tichého vína nulová. Důvodem pro rozhodnutí o této výši jsou již zmíněné rozpory mezi členskými státy a jejich výší spotřeby těchto nápojů, která je vyšší u tradičních výrobců těchto nápojů a nižší u zemí severní Evropy. U těchto tradičních výrobců docházelo často k rozporům z důvodu jejich nevole při zdaňování výrobků³¹. U meziproductů je tato sazba stanovena ve výši 45 EUR/hektolitr.

Výše spotřební daně u alkoholu obsaženého v jiných výrobcích než jsou vína, meziproducty a piva, je stanovena na 550 EUR za hektolitr čistého alkoholu. Ty státy, které mají stanoveny na tyto nápoje sazbu, která je nižší než 1000 EUR, nemusí tuto sazbu již dále snižovat. (v rozsahu 550 - 1000 EUR). Dále státy mající sazbu vyšší než 1000 EUR, u nich nesmí dojít k jejímu snížení pod hranici 1000 EUR. Evropská Komise usilovala o dosažení nejnižší hranice ve výši 1000 EUR, ale tato snaha nevyšla kvůli překážkám na straně Francie a Velké Británie. Tyto hranice a možnosti snižování jsou výsledkem práce Komise a snahou dosáhnout jejich původního záměru.

V souvislosti s alkoholickými nápoji je v obou směrnicích, ale také i v nařízení 2000/167/EC stanoveno několik výjimek pro různé členské státy na

³¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské Unie*, Praha:Aspi, 2005. 44s.

jejich národní nápoje. Některá tato omezení jsou trvalého charakteru (např. snížená sazba daně na produkty, které neobsahují více než 10 procent objemových alkoholu u tradičního rumu z francouzských zámořských departementů a řecké alkoholické nápoje s příchutí anýzu). Naopak dočasné výjimky jsou stanoveny např. pro Portugalsko, které podle nařízení 2000/167/EC stanovuje možnost použití snížené sazby daně na Madeiře pro tamější rum a likéry a také pro území Azor na likéry. Tuto výjimku může Portugalsko uplatňovat nejdéle do konce roku 2008.

2.4.2 Tabák a tabákové výrobky

Prvním předpisem, který byl v této oblasti připraven, byla směrnice 92/464/EEC. Tato směrnice obsahovala základní články, týkající se spotřebních daní z těchto výrobků a také podrobné informace ohledně struktury těchto daní. Směrnice se vztahovala především na cigarety. Na ni navazovala směrnice 79/32/EEC, která upravovala třídění tabákových výrobků na jednotlivé skupiny. Základní dělení spočívalo v třídění těchto výrobků na cigarety, cigára, cigarillos a tabák ke kouření. Tento tabák se dále dělil na dva druhy. Prvním druhem byl tabák řezaný, který byl používán přímo ke kouření a nevyžadoval další zpracování. Druhým typem byl ostatní tabák ke kouření dle terminologie směrnice. Směrnice podávala také definici cigaret³². Spotřebních daň u těchto výrobku je nazývána „složený akcíz“. Výjimečnost této daně spočívá v kombinaci spotřební daně jako daně jednotkové a daně procentní (neboli „ad valorem“) Důvodem pro zavedení takové daně byla skutečnost, že takto je již spotřební daň stanovena ve státech, které patří mezi velké producenty tabáku v Evropě. Mezi ně se řadí Francie, Španělsko a Řecko. Tyto státy dovolovaly placení nižší procentní daně na domácí tabák. Jeho cena byla nižší a tím pádem i celková procentní daň.

³² Cigarety byly definovány jako:

- tabákové provazce, které se kouří jako takové a nejsou doutníky nebo cigarillos
- tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru
- tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru.

Postupně docházelo ke sjednocování způsobů, jak zdaňovat cigarety. V první etapě se rozpětí pohybovalo „mezi 5 – 75 procenty celkového daňového břemene³³ (tj. součtu akcízu a daně z přidané hodnoty)“. Poté došlo ke snížení tohoto rozmezí na 5 % – 55 %. Evropská komise usilovala o dosažení dalšího snížení až na 5 % – 35 % ve svém návrhu, který měla v plánu prosadit již od počátku roku 1980. Doposud se nesečkala se souhlasem členských států.

Na základě těchto směrnic byla vydána v roce 1995 další směrnice 95/59/EC O daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Tato směrnice nahradila texty předchozích dvou předpisů. Směrnice je považována za hlavní pro skupinu tabákových výrobků. Směrnice počítá s postupnou harmonizací v této oblasti a pro přechod z jedné fáze do další je potřeba rozhodnutí Rady, které se vydává na návrh Komise po zhodnocení výsledků v činnosti členských států a dosažení souladu s předpisy Společenství v jejich národní legislativě.

Nově došlo k další úpravě třídění daných výrobků na cigarety, doutníky a doutníčky a také tabák ke kouření v článku 2. Definice výrobků byly převzaty z předchozích směrnic. Již zmíněná metoda výpočtu spotřební daně je zakotvena v článku 8 a tato daň se vypočítává „z nejvyšší maloobchodní ceny včetně cla a dále specifické spotřební daní, která se vypočítává na jednotku výrobku“³⁴. Tyto poměrné i pevné částky se nesmějí pro cigarety lišit. Směrnice se také zabývá definicí, kdo má být označován za výrobce. Podle směrnice jde o osobu, podnikající na území Společenství, která vyrábí tabákové výrobky za účelem jejich maloobchodního prodeje. Výrobci dle směrnice mohou určit nejvyšší cenu, za kterou bude dané zboží prodávané v každé zemi.

Podle této směrnice má být v konečné etapě harmonizován také postup a zásady pro výběr těchto daní. Způsob, jakým se vybíraly předtím, se nazýval daňové značení. V souvislosti s touto harmonizací je zmiňována nutnost nenarušit vzájemný obchod mezi členskými státy a nevytvářet zbytečné bariery

³³ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*: 2. vydání: Praha: Linde 2007. 108s.

³⁴ Směrnice 95/59/ES – čl. 8 bod 1.

a překážky jednotlivým obchodníkům. Tato daňová značení mají být zpřístupněna také obchodníkům z jiných členských států.

Stejně jako u alkoholových výrobků, i zde je možnost osvobození od daně, kterou lze provést vrácením již zaplacené spotřební daně. Tyto výjimky jsou stanovené v článku 11 směrnice. Jako první se osvobození týká denaturovaných výrobků, které se dále používají v průmyslu nebo v zahradnictví. Další tabákové výrobky, osvobozené od spotřební daně, jsou ty, které se užívají pro vědecké účely a také ty, které jsou určeny pro další výrobu. Zde nacházíme shodu s alkoholickými nápoji. Posledním důvodem pro osvobození od spotřební daně je případ, kdy dochází ke zničení výrobků, které je prováděno pod úředním dohledem.

2.4.2.1 Minimální sazby

Minimální sazby spotřebních daní na tabák a tabákové výrobky byly původně upraveny ve směrnicích 92/79/EEC a 92/80/EEC. Po řádném přezkumu sazeb i struktury dospěly orgány Společenství k nutnosti stanovení nových sazeb a změny stávajícího stavu. První zpráva Komise k tomuto tématu je z roku 1995. V ní byly naznačeny první problémy, na které chtěla Komise upozornit. Tato zpráva byla bez náznaků jakéhokoli řešení. Na tuto zprávu navázala v roce 1998 druhá zpráva Komise, která již obsahovala návrhy na změnu stavu. Hlavní změny v ní obsažené se týkaly hlavně toho, jaký dopad má stanovená minimální daň z cigaret. V této zprávě byl již obsažen návrh, jakým způsobem by měla být situace řešena.

Řešení, které Komise navrhla, se objevilo ve schválené směrnici 1999/81/EC. Ta umožňovala, aby státy aplikovaly formy daně jako valorické, které byla stanovena podle nejvyšší ceny, za kterou bylo zboží prodáváno maloobchodně. Další formou byly daně specifické, u kterých se vyjadřovala jako částka, která připadala na 1 kilogram a u doutníků a doutníčků se počítala na kusy. Třetí formou byla smíšená daň, která se uplatňovala jako kombinace obou způsobů.

V roce 2002 došlo k novelizaci tehdejších předpisů a schválení nové směrnice 2002/10/EC, která se pokusila o snížení rozdílů, existujících mezi státy v jednotlivých sazbách a také v rozdílné míře zdanění cigaret. Směrnice ve své preambuli stanoví opět jako svůj cíl ochranu lidského zdraví. Cigarety i jemně řezaný tabák, který je určen pro ruční balení cigaret jsou výrobky lidskému zdraví nebezpečné. Výše zdanění těchto výrobků ovlivňuje návyky spotřebitelů těchto výrobků a může pozitivně působit na snížení spotřeby těchto škodlivých látek. Je proto nutné přiblížit sazby, stanovené pro tento jemně řezaný tabák, až do výše minimálních sazeb, stanovených pro cigarety. Směrnice vyjadřuje nutnost neustálého zvyšování sazeb, které jsou popsány v určitých částkách do budoucna. Snaží se tím předejít poklesu jejich hodnoty, ke které by mohlo dojít. Tento dokument také zmiňuje požadavek, aby došlo k úpravě definice doutníků. Je zde jeden typ doutníků, který je podobný cigaretám a směrnice žádá uplatňování stejného režimu jako pro cigarety.

Došlo ke stanovení povinné minimální sazby, která musí být ve výši nejméně 57 procent z maloobchodní ceny cigaret a dále minimální pevné částky ve výši 60 EURO na 1000 cigaret. Od roku 2006 došlo k jejímu navýšení na 64 EURO³⁵. Důvodem pro vydání této směrnice byly rozdílná míra zdanění v jednotlivých státech a snaha Společenství pro sblížení úrovně zdanění. Požadavek 57 procent nemusí splnit státy, které mají minimální spotřební daň ve výši nejméně 101 EUR. Tato minimální spotřební daň má být stanovena vždy k prvnímu dni nového kalendářního roku. V případě jemně řezaného tabáku, určeného k ručnímu balení cigaret, je nová spotřební daň stanovena od 1.7.2004 stanovena buď ve výši 32 EUR za kilogram nebo procentuálně ve výši 36 % maloobchodní prodejní ceny. Zde docházelo od roku 2002 k častým změnám minimálních sazeb. Doutníky a doutníčky mají stálou sazbu od 1.1.2003 ve výši 5 % maloobchodní prodejní ceny, která již zahrnuje všechny daně a nebo 11 EUR za 1000 kusů nebo za kilogram. Kategorie ostatního tabáku ke kouření obsahuje sazbu ve výši 20 % maloobchodní prodejní ceny a nebo 20 EUR za kilogram.

³⁵ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007, 80s.

2.5 Zdanění energií a počátky ekologické politiky Společenství

Rozdíl mezi spotřebními daněmi uvalenými na již zmíněné výrobky a daněmi z minerálních olejů a také u dalších energií spočívá v tom, že u ostatního zboží dochází ke zdanění výrobků již konečných, určených k užití nebo spotřebování, zde se jedná o zdanění vstupů. Základem pro tuto směrnici se stal Jednotný celní sazebník. Na jeho základě došlo ve směrnici 92/81/EEC k rozdělení na druhy minerálních olejů. Mezi ně patří benzín, nafta, petrolej, zemní plyn a topné oleje. Ve směrnici je stanoveno, že minerální olej je předmětem spotřební daně, „pokud je prodáván, nebo slouží jako palivo či jako pohonná hmota“³⁶. Dále může být podle směrnice zdaňován spotřební daní i produkt, který není považován za minerální olej, ale může sloužit také jako palivo. Jednotlivé sazby byly stanoveny podrobně ve směrnici 92/82/EEC.

Neustále se zvyšující potřeba chránit životní prostředí a úsilí podřizovat této hodnotě stále více i předpisy Společenství, vedly k tomu, že bylo téma minerálních olejů podřízeno nové směrnici 2003/96/EC. Do té doby nebyl schválen ve Společenství žádný předpis, který by upravoval jakékoliv alespoň minimální sazby za elektřinu a další energetické produkty. Byly upraveny pouze sazby pro minerální oleje a pokud by tyto další sazby nebyly upraveny, stávající situace by se mohla stát překážkou pro další rozvoj společného vnitřního trhu. Každý členský stát uplatňuje rozdílnou míru zdanění u energií a tím vytváří překážku fungování vnitřního trhu. Tím, že dochází k neustálému prohlubování spolupráce a rozvíjení fungování společného trhu, bylo nutné stanovit ve Společenství minimální sazby pro ostatní energetické produkty, které do té doby nebyly upraveny, především pro elektřinu, zemní plyn a také uhlí. Schválená minimální úroveň zdanění může podle této nové směrnice setřít rozdíly mezi jednotlivými členskými státy. Výjimkou, která může zůstat mimo zájem Společenství, je obchod s teplem. Při něm nedochází k nevhodné konkurenci a zdanění by mělo být nadále regulováno členskými státy. Společenství se připojilo k Rámcové úmluvě Organizace spojených národů o

³⁶ Směrnice 92/81/EEC – článek 2, bod 3

změně klimatu. Došlo k ratifikaci Kjótského protokolu³⁷ a poté Společenství schválilo i již zmíněnou směrnici. Tímto způsobem (zdaněním energií) se Společenství snaží dosáhnout cílů vymezených v protokolu. Prvním návrhem měla být směrnice COM(2001)547, navržená Komisí, která dovolovala poloviční sazbu daně na biopaliva, pokud dojde k jejich užívání ve vozech hromadné dopravy a vozidly veřejné správy. K jejímu schválení nakonec nedošlo. Malý pokrok znamenalo alespoň přijetí směrnice 2003/30/EC o podpoře užívání biopaliv nebo jiných pohonných hmot v dopravě.

Na úrovni Společenství se ekologickou politikou státy zabývají již od roku 1972. Tehdy došlo k přijetí prvního environmentálního akčního programu pro roky 1973-1976. Tento a další programy³⁸ vyjadřovaly reakce členských států k tomu, že zakládající Smlouva o Evropském hospodářském společenství neobsahovala ustanovení, která by sloužila jako podklad pro možnost vytváření opatření na nadnárodní úrovni. K zakotvení těchto ustanovení došlo až v roce 1987. Ve vydávání akčních programů se nadále pokračovalo. První smlouvou, která obsahovala ustanovení o ekologické politice se stala Maastrichtská smlouva. Na ni navázala Amsterdamská smlouva. Od roku 1993 se akční programy schvalují procesem spolurozhodování Evropského Parlamentu a Rady podle článku 175 odst. 3³⁹. Tímto způsobem byl schválen Šestý akční program pro životní prostředí v roce 2002.

Ekologická daňová reforma již proběhla v několika evropských státech. Počátky těchto reforem v některých zemích spadají do 80. let 20. století. S těmito reformami přišly jako první Norsko, Švédsko, Dánsko a Finsko. Tyto státy zaměřily své reformy na daň z oxidu uhličitého a výsledkem toho došlo ke snížení daně z příjmů a nebo i příspěvku na sociální pojištění. Další vlna této reformy se týkala států jako je Nizozemí, Rakousko, Velká Británie, Německo, Francie a Belgie. Překvapivé je i přijetí ekologické daňové reformy v roce 1995 v Maďarsku.

³⁷ K podpisu protokolu Společenstvím došlo 29.4.1998

³⁸ Druhý akční program pro období 1977 - 1982, Třetí akční program pro období 1982 - 1986, Čtvrtý akční program pro období 1987 - 1992, Pátý akční program 1993 - 2000, Šestý akční program pro období 2002 - 2010

³⁹ DAMOHORSKÝ, M. a kol. *Právo životního prostředí*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007. s166.

Ekologická daňová reforma si klade za cíl zatížit daní určité výrobky, které jsou považovány za škodlivé nebo jsou vyráběny způsobem nepříznivým životnímu prostředí. Vlády se jimi snaží dosáhnout snížení jejich spotřeby a orientace na méně škodlivé výrobky, které jsou šetrnější. Pokud dochází k přechodu na tyto ekologické daně, tento proces bývá spojen se snižováním zdanění u jiných typů daní, nejčastěji u daně z příjmů fyzických osob nebo snižování příspěvků na sociální zabezpečení.

Základním předpisem v této oblasti se tedy stala směrnice 2003/96/EC. K jejímu přijetí došlo 27.10.2003 v Lucemburku⁴⁰. V této směrnici dochází k restrukturalizaci zdanění energetických produktů a elektrické energie. Nově jsou zdaněny elektrická energie, uhlí a zemní plyn. Důvody jejího přijetí jsou zmíněny výše. Jak tomu bylo u alkoholických nápojů i u tabákových výrobků, zde již nejde o rozdělení na dvě směrnice, z nichž jedna by se týkala struktury spotřební daně a druhá by obsahovala konkrétní hodnoty. Zde jsou tyto dva oddíly spojeny do jednoho dokumentu.

Na rozdíl od předchozích směrnic dochází k dělení produktů podle účelu jejich užití. Energetické produkty se rozdělují podle tohoto třídění buď sloužící jako pohonné hmoty nebo pro průmyslové či obchodní činnosti a poslední kategorií jsou prostředky pro výrobu elektrické energie⁴¹. Článek 2 vymezuje v kódech kombinované nomenklatury, které produkty se označují jako energetické produkty. Stejně jako u směrnice týkající se minerálních olejů je možné zdanit i jiné produkty, pokud jsou využívány jako pohonná hmoty. Směrnice vylučuje ze své působnosti již zmíněné zdanění tepla a také použití některých energetických produktů a elektřiny⁴².

Článek 3 se vztahuje k zařazení energetických produktů ke spotřebním daním. Podle tohoto ustanovení mají být ustanovení směrnice 92/12/EEC, které se vztahují na minerální oleje, aplikovány také na tyto energetické produkty a elektřinu ze směrnice 2003/96/EC. Členské státy jsou povinny aplikovat

⁴⁰ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha : ASPI, 2007, 83s.

⁴¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 2.vydání: Praha: Linde 2007, 107s.

⁴² Energetické produkty, které se využívají jinak než jako pohonné hmoty a nebo dvojitě použití energetických produktů, mineralogické postupy, elektřina v elektrolytických a metalurgických procesech – čl. 2. bod 4 směrnice 2003/96/EC

minimální sazby určené směrnicí. Pod finanční kontrolou lze užívat rozlišené sazby ve stanovených případech⁴³.

Článek 6 umožňuje osvobození od daně poskytované buď přímo nebo možnost použití již zmíněné rozlišené sazby a nebo vrácením již zaplacené celé spotřební daně nebo její části. S osvobozením od daně souvisí i článek 14. Zde se navazuje na obecnou směrnici týkající se spotřebních daní 92/12/EEC a uvádí další případy možnosti nezdaňovat energetické produkty a elektřinu. Prvním případem je osvobození produktů a elektřiny, které jsou nutné k udržení činností nutných k další výrobě elektřiny. Dále jsou osvobozeny produkty, které se užívají jako pohonné hmoty pro létání, jiné než soukromé rekreační létání. Zde směrnice zmiňuje možnost omezení na tryskové palivo. Třetí výjimkou jsou energetické produkty, které slouží jako pohonná hmota pro plavbu na vodách celého Společenství. Podmínkou je, aby nešlo o soukromé plavidlo užívané pro rekreaci. Osvobození se vztahuje i na elektřinu, která je na palubě tohoto plavidla produkována. Další možné osvobození, které spočívá na vůli členských států, se týká výrobků, které jsou využívány ve výzkumu a vývoji ekologicky šetrnějších výrobků a nebo pokud jde o palivo, pocházející z obnovitelných zdrojů. S tím souvisí osvobození elektřiny, která pochází z energie sluneční, větrné, energie vln, geotermální, vodních elektráren, vyrobená z biomasy nebo palivových článků. Článek 15 směrnice dále vymezuje další možnosti osvobození různých druhů energetických výrobků⁴⁴. Dále je stanoveno časové omezení těchto osvobození. Jak plná, tak částečná osvobození mohou být uplatňována pouze po dobu deseti let od vstupu směrnice v platnost. Nulová úroveň zdanění je stanovena pro produkty a elektřinu užívané v zemědělství, zahradnictví, rybolovu a lesnictví.

Ke zdanění elektřiny a zemního plynu dojde v okamžiku, kdy je distributor dodá. V tomto státě dodání dochází ke zdanění. Pokud zde

⁴³ Čl. 5 – pokud jsou rozlišené sazby přímo vázané na jakost výrobku, pokud sazby závisí na množstevních úrovních spotřeby elektřiny a energetických produktů používaných k topení, pro použití – místní veřejná osobní doprava, odvoz odpadům ozbrojené síly, veřejná správa... A pokud dochází k rozlišování používání energetických produktů a elektřiny obchodní a neobchodní povahy.

⁴⁴ Elektřina a energetické produkty pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny, pro přepravu zboží a osob metrem, tramvají a trolejbusem, zemní plyn a zkapalněný plyn pokud je použit jako pohonná hmota. – LÁCHOVÁ, L., *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha : ASPI, 2007, 86s.

distributor nebo redistributor nemá sídlo, povinnost odvést a zaplatit daň přechází na společnost, která registrovaná v daném státě je. Jako distributora považuje směrnice i toho, kdo vyrábí elektřinu pouze pro vlastní potřebu. Zde je možnost uplatnění osvobození od daně. V případě uhlí, koksu a lignitu vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň společnosti, která toto zboží dodává. Tyto společnosti musejí být registrovány ve státě dodání. Jejich daňové povinnosti mohou být převedeny se souhlasem finančních orgánů na producenta, obchodníka nebo daňového zástupce.

Příloha 1 této směrnice stanoví konkrétní vyjádření minimálních sazeb, které mají členské státy uplatňovat k 1.1.2004 a 1.1.2010. U pohonných hmot najdeme minimální sazby, které budou platit od 1.1.2010. Lze si všimnout rozdílných sazeb například u paliv pro topné účely a také u elektrické energie pro obchodní či neobchodní účely.

V souvislosti s přijetím nových států do Evropské unie v roce 2004 došlo k přijetí dvou směrnic 2004/74/EC a 2004/75/EC, ve kterých je zmíněna řada výjimek pro nové členské státy. Minimální sazby by znamenaly velmi vysoké daňové zatížení pro malé podniky v těchto nových členských zemích a kvůli této obavě byly přijaty mnohé výjimky. Česká republika směla uplatňovat výjimku na tuhá paliva, elektřinu a zemní plyn. Tato výjimka však byla časově omezená pouze do konce roku 2007. Nejdelší výjimku se podařilo vyjednat Slovinsku na nižší úroveň zdanění zemního plynu až do roku 2014.

Výnosy ekologických daní od 80. let vzrostly, ale od roku 1999 začíná jejich podíl na hrubém domácím produktu klesat. Z roku 2005 je zaznamenán podíl 2,6 % hrubého domácího produktu v Evropské unii a podíl na celkových daňových příjmech ve výši 6,6 %⁴⁵. Nejvyšší podíl nalezneme v Dánsku (5,8 %), Nizozemí (4 %). Nejméně 22 % výnosů pochází ze zdanění dopravy. Ke konci roku 2007 vypršelo mnoho přechodných období a očekává se opětovný nárůst podílu těchto daní na celkovém hrubém domácím produktu.

⁴⁵ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha : ASPI, 2007. 87s.

2.6 Budoucnost harmonizačního procesu

Evropská unie postupně směřuje od harmonizace struktur jednotlivých spotřebních daní, přes pokusy o sjednocení jejich sazeb. Z důvodu nepřekonatelných překážek u některých výrobků a spory mezi členskými státy se nakonec dospělo ke stanovení minimálních sazeb, které členské státy mají uplatňovat ve svém národním zákonodárství. Přes řadu výjimek má celý systém napomáhat odstraňování bariér a usilovat o hladké fungování vnitřního trhu mezi státy. Cílem států je zabránit omezování hospodářské soutěže. Postupem času bude docházet ke změnám u jednotlivých druhů výrobků. Komise má povinnost předkládat zprávy ohledně minimálních sazeb a jejich uplatňování v členských státech u tabáku a tabákových výrobků každé čtyři roky. U alkoholu a alkoholických nápojů je tato lhůta poloviční. Jakýkoliv urychlený posun a změny v harmonizaci se neočekávají. Důvodem pro toto tvrzení je povinnost jednomyslného souhlasu všech členských států v daňové problematice. Široký tvrdí, že pravděpodobně nebude přijat návrh Komise, který se již od roku 1989 snaží uplatnit. Jde o zdaňování alkoholu podle toho, kolik procent alkoholu obsahuje. Tvrdí také, že by s tímto nesouhlasily státy, které uplatňují vysoké zdanění piva nebo naopak země s nízkým zdaněním vína.

Jedna z cest rozšiřování spolupráce spočívá v možnosti poskytování informací. Tohoto tématu se týká přijaté Nařízení 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní. Nařízení je novým předpisem, které vystřídalo předtím platné směrnice 79/799/EEC a 92/12/EEC v oblastech kontroly a také správy těchto daní. V nařízení najdeme proces spolupráce orgánů členských států za účelem dodržování předpisů Společenství vztahující se ke spotřebním daním.

3. Spotřební daně v jednotlivých zemích

3.1 Česká republika

3.1.1 Obecně o české právní úpravě

Spotřební daně jsou v současné době upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSPD“). K jeho vyhlášení došlo 24. října 2003, částkou 118/2003. Předchůdcem tohoto předpisu se stal zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Spotřební daně jsou v ČR vybírány od počátku roku 1993. Do roku 2003 patřily mezi výrobky, zatížené spotřební daní lih, pivo, víno, tabákové výrobky a uhlovodíková paliva a maziva. ZSPD zavádí podstatné změny do oblasti spotřebních daní.

Od svého předchůdce je mnohem širšího rozsahu, obsahuje téměř 142 ustanovení, oproti 65 v předchozím zákoně⁴⁶. ZSPD byl velmi často novelizován, z důvodu harmonizace českého zákonodárství s předpisy Evropské unie. Bylo nutné upřesnit sazby na jednotlivé výrobky a hlavně tyto druhy přesně vymezit a ujasnit některé rozporné záležitosti, týkající se zejména tabákových výrobků. Objevily se také úvahy o rozdělení ZSPD na zákony, které by obsahovaly vždy jen úpravu jedné skupiny výrobků. Tento způsob uspořádání se zdál úspornějším a efektivnějším pro výběr spotřebních daní a celkovou kontrolu nad procesem výroby i následného prodeje. Nakonec zůstala tato myšlenka nerealizována a spotřební daně jsou stále upraveny v jednom předpise.

Tento zákon se liší od mnoha dalších zákonů již datem účinnosti. Jako datum účinnosti byl stanoven 1. leden 2004. Dále některá ustanovení vstoupila v účinnost 1.5.2004, ke dni vstupu do Evropské unie a současně s tím některá ustanovení přestala platit. Další komplikace se vztahovaly k ustanovením, která nabyta účinnosti již vyhlášením ve Sbírce zákonů. Tato ustanovení se týkala hlavně těch osob, které v této době, kdy došlo k vyhlášení nového zákona, již

⁴⁶ MRKÝVKA, P. Nová právní úprava akcizů v České republice. Daně a finance. 6,7-8/2004

toto zboží vyráběly, skladovaly nebo prodávaly. Účelem těchto opatření byl plynulý přechod mezi různými režimy zdaňování.

Důvodová zpráva k ZSPD tento zákon označuje jako „poslední krok ve sbližování právní úpravy“⁴⁷. Základním okamžikem, kdy dochází k jeho zdanění je uvedení do volného daňového oběhu, tedy do momentu, kdy může docházet k jeho nakládání spotřebitelem. Do té doby se nachází od momentu, kdy byl vyroben či dovezen, stále pod daňovým dohledem. Tento institut se označuje jako podmíněné osvobození od daně. Jeho původ nacházíme v právu Evropské unie, které obsahuje zásadu, podle níž je nutno ponechat možnost nezdanění výrobků do momentu, než jsou dodány pro konečnou spotřebu jednotlivými spotřebiteli. Tato zásada souvisí s nutností volného pohybu těchto výrobků.

Již bylo řečeno, že daň se vybírá v momentu spotřeby a v tom státě, ve kterém k této spotřebě dochází. Projevují se tu tedy dva důležité momenty. Prvním je moment výroby, kdy vznikne daňová povinnost. Naproti tomu druhý moment, povinnost daň přiznat a zaplatit, vzniká až ve státě spotřeby. Navzdory všem těmto faktům může dojít i k situaci, že dojde u výrobku k více zdaněním. Daň může být vyžadována a také vybrána nejen ve státě, kde má dojít ke spotřebě, ale také ve státě nabytí daného zboží.

Česká republika získala v roce 2006 jako příjem ze spotřebních daní téměř 119, 4 mld Kč. Oproti předešlému roku jde o nárůst téměř o deset miliard. Největší část pochází z minerálních olejů (téměř 76,6 mld. Kč), následován tabákovými výrobky (32,2 mld. Kč).

Spotřební daň je placena daňovými poplatníky. To jsou ti, kteří si kupují výrobky, ze kterých se platí spotřební daň. Tato daň je poté odváděna příslušnými osobami do státního rozpočtu. Tyto osoby se označují jako plátcí spotřební daně. U spotřebních daní dochází k jednorázovému odvodu příslušné částky, tato částka je stanovena podle jednotky daného zboží. Tímto se odlišuje spotřební daň od další nepřímé daně, kterou je daň z přidané hodnoty. Spotřební daně by si měly zachovávat jako svoji vlastnost přísnou neutralitu. Vláda by jimi neměla řešit své závazky, např. úvěry nebo zakázky. Ale tato

⁴⁷ ŠULC, I. *Zákon o spotřebních daních s komentářem*, 2. vydání, Praha : Anag, 2007. 9s.

situace se bohužel neděje a tak nemůžeme označovat spotřební daně jako neutrální. Určité prvky neutrality se objevují v jednotnosti zacházení ve vztahu k plátcům různé velikosti a dalším aspektem je nerozlišování výrobků domácích či dovezených.

Pojmy, kterých ZSPD používá, jsou ovlivněny terminologií evropského práva. Odtud pocházejí také mnohé definice. Nejdůležitější pojmy obsahuje článek 4 směrnice 92/12/EEC, který definuje nejdůležitější pojmy. Jde jen o pomocné definice, každý členský stát si může dané definice zpřesnit.

Základním pojmem, který se dotýká zdaňování daných výrobků, je jejich výroba. Tento pojem nebyl v zákoně od počátku definován. K jeho zakotvení došlo až v polovině roku 2005. Jeho význam spočívá v důležitosti daňového dohledu při výrobě. Význam termínu výroba se také lišil od starého zákona⁴⁸, jehož definice bylo používáno v praxi. Potřeba přesné definice si vynutila zpracování pojmu výroba do textu ZSPD. Dnes podle současné definice, k výrobě daných výrobků musí docházet pouze v podnicích na jejich výrobu (daňové sklady). Výjimky jsou možné. ZSPD podává definici pojmu výroba⁴⁹. Předchozí zmínka o vnější úpravě výrobku byla z nového zákona již vypuštěna. S úpravou výrobku, např. barvením, nebo přimícháváním dalšího produktu, souvisí zpracování výrobku⁵⁰.

Dále ZSPD přináší definice ostatních pojmů, jako je dovoz, vývoz, podmíněné osvobození od daně, daňový sklad, sklad s daňovým dozorem atd. Mezi těmito pojmy zákon zmiňuje také, co se rozumí pod pojmem závažné porušení daňových předpisů⁵¹.

⁴⁸ Dříve se jako výroba označoval proces, ve kterém dochází nejen ke vzniku, ale také ke změnám v podstatě nebo ve vnější úpravě. Výsledkem nemusí být úplně nový výrobek, ale může dojít jen ke změně vlastností....

⁴⁹ Proces ve kterém 1. vybraný výrobek vznikne, 2. z vybraného výrobku vznikne další výrobek, 3. z minerálního oleje, který má daný kód nomenklatury, vznikne jiný, který je označen pod jiným kódem.

⁵⁰ Např. nákup tabáku určeného pro výrobu cigaret, tento tabák je sám předmětem daně, ale dojde k jeho použití jako látky výrobou cigaret, tím se mění nejen podstata výrobku, ale i již zmíněná vnější úprava.

⁵¹ Za takové porušení se označuje uložení pokuty nebo penále ve výši nejméně 250 000 Kč.

3.1.2 Plátce daně

Pojem plátce daně označuje osobu, na kterou daňové zákony uvalují povinnost tzv. výběrčího daně. Tyto osoby se starají o výběr peněžních prostředků a na základě své majetkové odpovědnosti tyto prostředky odvádějí státu. Na rozdíl od předchozího zákona, kdy mezi plátce byli řazeni i ti, „kteří zneužili buď osvobození nebo vrácení daně, nebo ti, kteří neprokázali, že skladovali zboží řádně zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně“⁵². Také sem patřily osoby, které žádaly vrácení zaplacené spotřební daně.

Od této jednotné definice se ZSPD odklání, jelikož u každého typu výrobku je zmíněné zpřesňující ustanovení. Tyto definice je nutno odlišit od definic v jiných zákonných normách. Jejich použití se vztahuje pouze k ZSPD. Dochází k dělení plátců daně z hlediska právního – provozovatel daňového skladu, výrobce, oprávněný příjemce, daňový zástupce, daňový zástupce pro zaslání vybraných výrobků a ostatní osoby. Další způsob dělení se určuje podle kritéria nutnosti registrace daného plátce. Plátců, kteří jsou povinni se registrovat, musí tuto registraci provést na každou daň zvlášť. Plátců se registrují u celního úřadu a tato povinnost jim vzniká nejpozději do prvního dne, kdy musejí daň přiznat a zaplatit. U plátce se nerozlišuje, zda jde o osobu fyzickou či právnickou.

Povinnost registrace zákon zakotvuje zejména pro provozovatele daňového skladu, výrobce zboží a daňového zástupce. U těchto jedinců vzniká povinnost uvedením zboží do volného oběhu a také v situaci, kdy dojde ke zničení určitých výrobků, které jsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně. Dále se plátcem daně stane osoba, která uplatňovala osvobození od daně a nakonec použila dané výrobky k jinému účelu, než určovalo osvobození od daně, nebo pokud došlo ke ztrátě těchto výrobků. Dále je nutnost registrace pro osobu, která žádá o vrácení daně. Toto ustanovení se však nevztahuje pro výrobce tepla a zemědělce. Také se musí registrovat osoby, které se stávají převodci vlastnického práva k výrobkům, které nebyly zdaněny ve zvláštním režimu.

⁵² ŠULC, I. *Zákon o spotřebních daních s komentářem*, 2. vydání, Praha : Anag, 2007. 37s.

Mezi plátce daně se budou řadit také osoby, které přijmou výrobky z volného oběhu v jiném členském státě a tyto výrobky použijí pro účely podnikání nebo za účelem plnění úkolů veřejnoprávního subjektu. Dále jim vzniká povinnost přiznat daň a zaplatit ji v případě ukončení dopravy těchto výrobků pro podnikání a také při zasilání z jiného státu Evropské unie do České republiky.

Další skupinou osob jsou ty, které se nemusejí registrovat u celního úřadu. Jsou to ty, které dovážejí výrobky, u kterých byla vrácena daň a nebo je použijí pro jiné účely, než kterých se týkalo dané vrácení. Do této kategorie se řadí také ty osoby skladující výrobky nebo je uvádí do volného oběhu, pokud se jí nepodaří prokázat, že byly již zdaněny nebo byly nabyty oprávněně bez daně. Dále se sem řadí osoby, které užívají výrobky osvobozené od daně. Tyto osoby jsou však registrovány jako uživatelé a podávají návrh na vydání osvědčení. Tento doklad vydává celní úřad.

Poslední skupinou osob spadající do této kategorie jsou osoby, kterým vznikne nárok na vrácení daně z minerálních olejů. Tento nárok se vztahuje k vrácení z důvodu užití oleje buď pro výrobu tepla nebo pro jeho užití v zemědělství. Patří sem i osoby, které mají nárok na vrácení daně z ostatních benzinů. Zde je podmínkou použití těchto látek jinak, než jako pohon motorů, výroba tepla nebo jistých určených směsí. ZSPD určuje ještě skupinu osob, které mají podmíněnou registraci. Spadají sem osoby, které uplatňují nárok na vrácení daně spotřební daně. Tato povinnost musí být splněna do prvního uplatnění nároku. Těmto osobám nakonec nemusí daňová povinnost vůbec vzniknout.

Dále jsou definice pojmu plátce přesně vymezeny zákonem v částech vztahující se k jednotlivým výrobkům detailně. Pro minerální oleje je rozhodující § 44 ZSPD⁵³. Zákon vymezuje pojem plátce u lihu v § 66⁵⁴ a v bodě 2 je

⁵³ 1. při použití nebo také prodeji olejů, u kterých nedošlo k jejich zdanění nebo byla užitá nižší sazba daně než která měla být použita pro daný výrobek

2. při použití nebo prodeji směsí minerálních olejů, které se používají pro pohon dvoutaktních motorů. Zde je účel vymezen negativně, jedná se o jiný účel než je použití dvoutaktních motorů.

3. použití nebo prodej určených olejů pro pohon motorů nebo výrobu tepla

4. použití nebo prodej přísady nebo také plníva do daných olejů

stanovena oznamovací povinnost těchto dovozců každoročně oznámit celnímu úřadu uskutečnění první dodávky. U piva a vína je definice opačná. Zákon definuje případy, kdy se daná osoba plátcem nestává. U piva jde o osobu, která vyrobí pro svou vlastní potřebu pivo v množství do 200 litrů v kalendářním roce. Důležitou podmínkou je zákaz prodeje těchto výrobků. Informace o započetí výroby musí být oznámeny celnímu úřadu. Pokud by došlo k porušení vymezených podmínek, je osoba povinna se zaregistrovat jako plátce ve lhůtě 15 dnů a pak také přiznat a zaplatit spotřební daň. U vína je výjimka stanovena pro výrobce tichého vína. Pro tento druh je povolena výše výroby určena hranicí 2000 litrů. Toto víno se nesmí dopravovat do jiného státu ani uvádět do režimu podmíněného osvobození od daně. Na rozdíl od piva, se zde od počátku roku 2006 neuplatňuje omezení, týkající se domácnosti, a nebo prodeje těchto výrobků. Při porušení podmínek se musí osoba také registrovat do 15 dnů jako plátce spotřební daně.

3.1.3 Spotřební daň

Předmět spotřební daně je stanoven v prvních ustanoveních ZSPD. Zákonodárce určil jako předmět daně tyto výrobky – minerální oleje, lih, pivo, víno, meziprodukty a tabákové výrobky. Zákon stanoví podmínky, za kterých se tyto výrobky stanou předmětem spotřební daně. Kromě úvodních ustanovení se jednotlivých výrobků dotýkají zvláštní ustanovení, které zákon obsahuje. Na rozdíl od terminologie směrnice 92/12/EEC, která zahrnuje celou oblast alkoholu a alkoholových výrobků, ZSPD obsahuje ustanovení pro jednotlivé druhy těchto výrobků.

⁵⁴ Plátcí se stanou 1. osoby, které dovezou nebo nakoupí lih nebo výrobky s lihem osvobozený od daně. (zde jde o lih, který se používá jako vstupní surovina u výroby potravin nebo léků).

2. zde je situace podobná jako v bodě 1, jde jen o lih obsažený v látkách určených k aromatizaci.
3. jde o osoby, které skladují větší množství lihu nebo ho uvádějí do oběhu a pokud neprokáží zdanění tohoto zboží nebo oprávněné nabytí bez daně.
4. posledním bodem je překročení normy ztrát lihu při jeho výrobě nebo oběhu, tímto předpisem je vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění pozdějších předpisů.

Vznik daňové povinnosti je v souladu s článkem 5 směrnice 92/12/EEC. Jak již bylo zmíněno, ke vzniku daňové povinnosti dochází v okamžiku výroby a nebo dovozu. Tyto kroky musí být podniknuty v souvislosti s územím Evropského společenství. V terminologii je zmiňován rozdíl mezi okamžikem, kdy vznikne daňová povinnost od momentu kdy dochází ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Tento termín byl zaveden směrnicí 92/12/EEC a ke vzniku této povinnosti dojde v okamžiku, kdy nastanou relevantní skutečnosti stanovené směrnicí. Důležité je stanovení momentu, ve kterém dojde k očekávané skutečnosti. Ta nastane v momentě, kdy jsou výrobky uvedeny do volného daňového oběhu. Co se dovozu týče, tento okamžik souvisí s celním dluhem. Výjimkou je přijetí zboží do režimu podmíněného osvobození od daně. Zákon také počítá se zničením zboží v důsledku neodvratitelné a nepředvídatelné události. Jde o institut vyšší moci a musí dojít k uplatnění obou těchto předpokladů.

S povinností daň přiznat a zaplatit může být problematické určit okamžik vzniku potřebných skutečností. Proto je za rozhodující považován den, ve kterém ke vzniku dané skutečnosti opravdu došlo. Třetí případ určení momentu vzniku povinnosti přiznání a zaplacení daně nastává v okamžiku přechodu nebo také převodu vlastnického práva k výrobkům, které nebyly zdaněny. Tyto výrobky nejsou v režimu podmíněného osvobození od daně a jsou součástí obchodního majetku podnikatele. Mohou být určeny jako vklad do obchodní společnosti nebo i družstva. Speciální okolnosti vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit ZSPD určuje také u jednotlivých druhů výrobků⁵⁵.

Dalším institutem souvisejícím, který ZSPD objasňuje je osvobození od daně. Osvobození od daně může být buď trvalého charakteru, nebo jen

⁵⁵ Např. Minerální oleje – dnem použití nebo prodeje – vybraných minerálních olejů, u kterých nedošlo ke zdanění nebo byla uplatněna nižší sazba daně, dále pro směsi minerálních olejů pro pohon dvoutaktních motorů, dále vybraných minerálních olejů pro pohon motorů a nebo výrobků, které jsou užívány jako přísady do minerálního oleje

Lih – den, kdy došlo k nálezu překročení norem ztrát lihu, dále den zjištění neoprávněně odejmutého lihu z výrobního procesu, den, kdy byla nalezena neoprávněná regenerace, také dnem nabytí, prodeje nezdaněného lihu nebo lihu který byl vytvořen bez příslušného povolení. Posledním případem jde o ukončení činnosti, povinnost musí být splněna nejpozději jeden den před podáním žádosti o výmaz z obchodního rejstříku.

dočasné, které se také označuje jako podmíněné. První kategorie, trvalé osvobození od daně, se dotýká zboží, u kterého nedochází k vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň, v momentě kdy zboží vstupuje do volného daňového oběhu. ZSPD obsahuje pro toto určení důležitou zásadu. Tou je zásada uplatňovaná při dovozu zboží. Aby mohlo dojít k osvobození od spotřební daně, musí být zboží osvobozené od cla. Sem nepatří takové výrobky, které se po vývozu navrátí zpět do České republiky a zde pak vstupují do volného oběhu. Další osvobození platí pro výrobky nakoupené ve stavu ohrožení státu nebo válečném stavu. Osvobození je také plně harmonizováno s předpisy Evropské unie, směrnice 92/12/EEC označuje za osvobozené od spotřební daně i zboží, které bylo dovezeno do České republiky z jiného členského státu pro ozbrojené síly NATO. ZSPD stanoví podrobně jednotlivé druhy výrobků, které mohou být osvobozeny od daně. Pokud odběratel chce získat zboží osvobozené od spotřební daně, musí tento nárok uplatnit písemně, před vyzvednutím daného zboží. Zákon ukládá odběrateli povinnost prokázat se zvláštním povolením. Toto povolení pochází od celního orgánu a umožňuje získat výrobky, osvobozené od spotřební daně. Velký důraz se klade na včasnost prokázání se tímto zvláštním povolením. Při zmeškání lhůty nelze uplatnit nárok na osvobození. I v této oblasti existuje řada výjimek, např. nabytí osvobozených minerálních olejů určených pro pohon letadel.

Zvláštní povolení vydává celní úřad v procesní lhůtě 60 dní stanovené zákonem o správě daní a poplatků, kterou je možné prodloužit na 90 dní. Tato lhůta může být prodloužena přiměřeně nadřízeným celním orgánem. Podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, je poplatek za návrh na vydání tohoto povolení ve výši 1000 Kč. Navrhovatel může být vyzván, aby doplnil či upřesnil některé údaje, vzniknou-li pochybnosti. Celní úřad po vydání prvního povolení přidělí evidenční číslo. Pro každý výrobek je potřeba zvláštní povolení. O zařazení do evidence se vydává osvědčení. Poté uživatel / odběratel musí přesunout výrobek do místa, které je uvedeno v povolení. Užití výrobku pro jiný než povolený účel, zakládá povinnost

přiznat daň a zaplatit ji. Nutnost povolení není potřebná vždy. Tyto výjimky najdeme u piva a vína⁵⁶.

Při druhém typu osvobození, podmíněném osvobození, dochází k vzniku povinnosti přiznání daně a jejímu zaplacení teprve v momentě uvedení do volného daňového oběhu. Do té doby se zboží nachází v režimu podmíněného osvobození. Daňová povinnost je tímto odložena. Nutnou podmínkou podmíněného osvobození je umístění výrobků do daňového skladu a nebo jejich doprava.

Směrnice 92/12/EEC přinesla novou terminologii týkající se přesných definic prostor, ve kterých dochází především ke skladování daných výrobků. Nově jsou tyto prostory označeny jako sklady s daňovým dozorem. V ZSPD je používán pod názvem daňový sklad⁵⁷. U jednotlivých výrobků je režim dále upravován a mnohdy dochází i k opakovanému popisu. Pokud přes území daňového skladu vede komunikace, je možné přerušení v daném prostoru. Tyto sklady jsou používány za účelem skladování zboží v režimu podmíněného osvobození od daně. Dále je také možnost skladování těch výrobků, které jsou již od daně osvobozeny, např. líh. Kromě pozitivní definice zákon také negativně stanoví, které objekty nemohou být považovány za daňové sklady⁵⁸. Důvodem této druhé definice je snaha zákonodárce o zamezení budoucích daňových úniků.

Pro provozování těchto skladů jsou stanoveny některé základní zásady. Uvnitř nemusí být pouze vlastní výrobky provozovatele. Pokud však nejsou jeho vlastnictvím, vznikne provozovateli odpovědnost projevující se v nutnosti poskytnout zajištění daně na tyto výrobky a dále při jejich převedení do volného oběhu také povinnost příslušnou daň zaplatit. Zákon nezasahuje do ujednání mezi provozovatelem a vlastníkem příslušných výrobků. Další možností je

⁵⁶ Pivo vyrobené fyzickou osobou v domácnosti pro svoji vlastní spotřebu maximálně do výše 200 litrů za rok bez možnosti prodeje. U vína se osvobození týká tichého vína pro vlastní spotřebu do limitu 2000 litrů bez možnosti přepravy vína do jiného členského státu, dále je osvobození pro tiché víno na výrobu octa či léčiv.

⁵⁷ ZSPD definuje daňový sklad jako prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá.

⁵⁸ Např. pěstitelská pálenice vyrábějící ovocné destiláty, čerpací stanice pohonných hmot, nebo cisternové auto.

šance na změnu vlastníka zboží, které se stále nachází v daňovém skladu. Pokud bude zboží prodáno novému majiteli, odpovědnost za zaplacení či zajištění daně se nemění. Pokud dochází k převozu zboží mezi jednotlivými sklady, povinnost prokázat podmíněné osvobození a jeho oprávněnou přepravu, náleží řidiči dopravního prostředku. Při takové přepravě musí být zboží opatřeno patřičnými doklady. Zákon dále určuje podmínky pro skladování jednotlivých druhů výrobků. Speciální možností je produktovod, což je označení pro daňový sklad ve formě potrubí, kterým se přepravují minerální oleje. K provozování daňového skladu je potřeba povolení, které vydávají celní ředitelství na žádost.

S provozováním daňového skladu souvisí také manipulace se zbožím, které je podmíněně osvobozeno od daně. S tímto zbožím může být nakládáno (např. při dopravě z jednoho skladu do druhého nebo zpracování výrobků). Aby se předešlo daňovým únikům, je nutné při jakékoli manipulaci s těmito výrobky provést zajištění daně. Jde o institut, který pomáhá správci daně při daňové kontrole, aby nedocházelo k nesprávné manipulaci se zbožím, které by pak mohlo vyústit ve snížení příjmů do státního rozpočtu. V souvislosti s výše zmíněnou žádostí o povolení provozování daňového skladu, je nutné doložit zajištění daně. Bez tohoto podkladu nemůže být povolení vydáno. Výše složeného zajištění by měla odpovídat daňové povinnosti, kterou provozovatel očekává.

Zajištění daně je možné mnoha prostředky, např. složení dané částky na depozitní účet vedený u celního orgánu nebo bankovní zárukou, směnkou. K zajištění daně může dojít i ručením. Ovšem zde je podmínkou schválení ručitele celním orgánem. Tento institut je v zákoně obsažen od roku 2005 a ručitelem může být jak fyzická, tak právnická osoba. Celní orgán musí být přesvědčen o schopnosti ručitele příslušnou spotřební daň zaplatit. Ustanovení § 21a odstavec 2. ZSPD stanoví negativní výčet těch, kteří se ručiteli stát nemohou⁵⁹. Pokud jde o zajištění daně u dováženého zboží, to poskytuje provozovatel daňového skladu, který dané zboží přijímá. Zákon opět zmiňuje

⁵⁹ Jde o dlužníka nebo člena statutárního orgánu, dále osoba, která má vlastní více než 5 % akcií dlužníka a dále nikdo z rodiny dlužníka.

zvláštnosti zajištění u jednotlivých druhů výrobků a maximální částky na jeden daňový sklad, které mohou být požadovány.

Jako u ostatních druhů daní, i zde je nutné pro určení výše daně, nejprve zjistit daňový základ. Ten je vymezen podle jednotlivých výrobků. Rozhodující je hmotnostní nebo množstevní aspekt. Jedinou výjimkou jsou cigarety, u kterých je základ daně určován dvěma složkami, pevnou částí a procentní částí. Důležitý pro výpočet daně je směnný kurs Kč vůči EURU k prvnímu pracovnímu dni v říjnu. Tento kurs je nadále užíván pro celý následující kalendářní rok. K jeho oznámení dochází pravidelně v Úředním věstníku Evropské unie.

3.1.4 Jednotlivé druhy výrobků

Minerální oleje jsou nejvýznamnější komoditou z hlediska příjmů státního rozpočtu. ZSPD upravuje podrobná ustanovení vztahující se k těmto výrobkům v hlavě první, jeho druhé části, v ustanoveních 44 až 65. Téměř 70 procent příjmů ze spotřebních daní připadá na minerální oleje. V této kategorii docházelo k nejčastějším změnám v terminologii⁶⁰ a upřesňování detailů ohledně výpočtu a výběru spotřební daně. Došlo také ke zrušení daňových zvýhodnění pro pohonné hmoty s obsahem biopaliv. Tento krok nastal z důvodu přijetí směrnice 2003/96/EC. Nakonec se od 1.1. 2007 zavedlo vrácení spotřební daně z biopaliv, u kterých došlo k uvolnění do volného daňového oběhu. Základ daně je určen jako množství těchto látek v 1000 litrech při teplotě 15 stupňů Celsia. I zde je výjimka pro těžké topné oleje, zkapalněné ropné plyny a uhlovodíkové plyny. U těchto látek se jako základ daně považuje jejich hmotnost v tunách. Sazby jsou uvedeny v příloze 1. Směsi také podléhají spotřební dani podle výrobku, kterému se nejbližší přibližují, pokud pro ně není uvedena zvláštní sazba. Třetí skupinou jsou ostatní minerální oleje. Sem patří látky, u nichž vzniká povinnost zaplatit a přiznat daň pouze tehdy, dochází-li k jejich použití, dále prodeji pro pohon motorů nebo výrobě tepla. Musí dojít k jejich uvedení do volného daňového oběhu. Tyto výrobky jsou v ZSPD určeny příslušnými kódy nomenklatury.

⁶⁰ Stlačené plyny na uhlovodíkové plyny.

Druhá hlava, druhé části se věnuje ustanovením týkajícím se lihu. Zákon poskytuje definici lihu, kterým označuje ethylalkohol, který je získaný za podmínek daných zákonem č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů⁶¹. Lih může být vyráběn, či dále upravován pouze v lihovaru nebo také zvláštním lihovaru, který musí být schválen ústředním orgánem státní správy. Osoba, provozující tento lihovar, musí získat státní povolení, které je vydáno na základě stanoviska Ministerstva zemědělství a Ministerstva průmyslu a obchodu. Výjimkou je pěstitelské pálení. Pro výrobu konzumního lihu, lihovin a ostatních alkoholických nápojů je také potřeba koncese a schválení provozovny na základě stanoviska Ministerstva zemědělství. Již zmíněné pěstitelské pálení je označení pro výrobu ovocných destilátů pro vlastní potřebu pěstitele ovoce. Daná pálenice musí být povolena Ministerstvem zemědělství na základě písemné žádosti pěstitele. ZSPD stanoví limit pro výrobu etanolu na jedno období na 30 litrů výrobku z vlastních surovin. Výrobní období je počítáno od 1.7. a trvá do 30.6. následujícího roku. Pěstitel musí doložit skutečnosti, týkající se výroby a použití příslušných surovin. Tyto výrobky nesmí být dále prodávány. Předmětem daně z lihu je etanol, který se nachází v jakýchkoliv výrobcích kromě stanovených výjimek⁶². Základ daně z lihu je označení pro množství lihu, které je označeno v hektolitrech etanolu, při teplotě 20 stupňů Celsia. Sazby jsou uvedeny v příloze 2.

K definici lihu je uveden judikát Nejvyššího správního soudu 4Afs 9/2004-64 ze dne 15.9.2005⁶³. „Ze všech uvedených důvodů proto zaujímá Nejvyšší správní soud právní názor, že předmětem daně z lihu podle ustanovení § 25 odst 1. zákona č. 587/1992Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2000, může být jen líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu. Jiný výklad, tedy, že předmětem této daně může být i jiný líh, aniž bylo vyloženo, o jaký jiný líh by se mělo jednat, by způsobil právní nejistotu, nepředvídatelnost

⁶¹ - Destilací nebo jiným oddělením ze zkvašených cukerných roztoků pocházejících ze škrobnatých nebo cukerných surovin nebo z jiných surovin obsahujících líh kvasný
- destilací nebo jiným oddělením ze zkvašených roztoků pocházejících z celulozy
- synteticky.

⁶² Sem zákon řadí pivo ze sladu, víno z čerstvých hroznů, vermut a také ostatní kvašené nápoje, pokud jejich obsah je vyšší než 1,2 % objemových etanolu.

⁶³ ŠULC, I. *Zákon o spotřebních daních s komentářem*, 2. vydání, Praha : Anag, 2007. 172s.

rozhodování státních orgánů a byl by v rozporu s principy právního státu“. Jde o odlišnost definice lihu dle českého práva, která je odlišná od směrnice 92/83/EEC, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.

Třetím typem výrobku, zatíženým spotřební daní, je pivo. Týkají se ho zejména ustanovení § 80-91, v hlavě třetí, části druhé ZSPD. Definice piva je v souladu se směrnicí 92/83/EEC. Jde o výrobky, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu nebo směsi takových výrobků s nealkoholickými nápoji. Jako základ daně je považováno dané množství v hektolitrech. Sazba je stanovena pro normální pivovary na 24 Kč za jeden hektolitr za každé procento extraktu původní mladiny. Pro malé nezávislé pivovary platí snížená sazba daně odstupňovaná podle ročního objemu výroby⁶⁴. Snížené sazby jsou uvedeny v příloze číslo 3.

Víno a meziproducty jsou upraveny podrobněji v hlavě čtvrté, druhé části ZSPD, v ustanoveních § 92 – 100b. Víno je definováno v ZSPD jako produkt, který pochází z alkoholového kvašení rmutu nebo hroznového moštu a odrůd vinné révy. Toto kvašení může být buď úplné nebo i částečné. Definice meziproductů je upravena v článku 16 Směrnice 92/83/EEC, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. V souladu se směrnicí je i další dělení vína na tiché a šumivé⁶⁵. Předmětem daně jsou, kromě vína a meziproductů také fermentované nápoje s obsahem nejméně 1,2 % a nejvýše 22 % objemových alkoholu. Sazby jsou uvedeny v příloze číslo 4.

Posledním druhem zboží jsou tabákové výrobky, upravené v hlavě páté, druhé části ZSPD, § 100c – 131. Definice tabáku a tabákových výrobků jsou také v souladu se směrnicemi 92/12/EEC a 95/59/EC, ve znění pozdějších směrnic. Tabákové výrobky jsou rozděleny podle nich na cigarety, doutníčky, doutníky a kuřácký tabák. Tyto výrobky jsou dále děleny podle ustanovení směrnic. Základ daně, jak již bylo zmíněno, je pro cigarety stanoven dvousložkově, do roku 2005 toto platilo pro všechny tabákové výrobky. Cena

⁶⁴ Příloha číslo 3.

⁶⁵ Viz. Kapitola o harmonizaci spotřební daně z vína a meziproductů

pro konečného spotřebitele je stanovena podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů. Toto rozhodnutí vydává Celní úřad Kolín. Rozhodnutí bývá zveřejněno v Cenovém věstníku Ministerstva financí. Základ daně pro pevnou část je množství v kusech a u tabáku ke kouření množství v kilogramech. Sazby jsou stanoveny v příloze číslo 5.

U těchto výrobku je nahrazováno daňové přiznání objednávkou tabákových nálepek. Okamžik použití této nálepky je označován jako zaplacení spotřební daně. Hodnota té nálepky je splatná od odebrání do 60 dnů u všech typů tabákových výrobků, pokud předtím došlo k zajištění daně. Těmito nálepkami se zboží označuje v daňových skladech. Nálepky se dávají pod průhledný přebal. Podmínkou je poškození této nálepky při otevření balení spotřebitelem. Jednotkové balení musí obsahovat nejméně 20 kusů cigaret a dále takové výrobky, které jsou zdaňovány stejnou sazbou daně. Do 31.1. 2007 směla Česká republika uplatňovat výjimku prodávat jednotková balení obsahující méně než 20 kusů. Jejich prodej byl povolen do konce června 2007.

3.1.5 Správa spotřebních daní

Základním předpisem, který obsahuje úpravu správy spotřebních daní, je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZSDP“). Správcem spotřebních i ekologických daní je celní úřad. Povinnost registrace u celního úřadu vzniká fyzickým i právnickým osobám nejdéle do momentu, kdy jim vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Stejnou povinnost registrace má osoba, která chce uplatňovat osvobození od povinnosti platit spotřební daň. Pokud je daná osoba plátcem více daní, musí podat registraci ke každé dani samostatně. Daňové přiznání se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Daň je nutno zaplatit do 40. dne po skončení příslušného období. U ekologických daní zůstává tato povinnost do 25. dne. Některé výrobky musí být označeny tabákovými nálepkami (cigarety, doutníky, cigarrilos, tabák), tyto nálepky se získávají prostřednictvím daného celního úřadu. Při jejich odběru vzniká povinnost uhradit příslušnou spotřební daň. Tato daň je splatná do 60 dnů od odebrání nálepek odběratelem.

3.1.6 Ekologická daňová reforma v ČR

Jde o jeden z mnoha dalších prostředků, kterými lze dosáhnout zlepšení úrovně životního prostředí. Jejím cílem je pomoci dosáhnout cílů, které se týkají udržitelného rozvoje. Jak již bylo zmíněno, ekologická daňová reforma se zaměřuje na zdanění výrobků nebo i služeb. Jde o přenos zdanění týkající se lidské práce na již zmíněné výrobky. Zimmermannová⁶⁶ zmiňuje jako základní atribut této reformy výnosovou neutralitu, jelikož tato reforma nezvýší daňové zatížení, ale naopak jejich výnosy povedou ke snížení jiných daní nebo i pojistného. Vybraná výše finančních prostředků má za cíl vést ke snížení nákladů na pracovní sílu a tím dosáhnout podpory zaměstnanosti.

Snahy o zavedení ekologické daňové reformy se objevují již od roku 1997. V tomto období možné vyzorovat snahy aby došlo ke zdanění možných výrobků, které přispívají ke zhoršování životního prostředí. Již v druhé polovině roku 1999 bylo uvedeno v legislativním plánu prací vlády ČR, že má být připraven návrh věcného záměru zákona o ekologických daních. Nakonec došlo k přesunu z legislativního úkolu na nelegislativní. V dalším roce došlo k vypracování Návrhu koncepce ekologické daňové reformy a následně byl předložen vládě ČR. Vnější připomínkové řízení u důležitých ministerstev (Ministerstvo průmyslu a obchodu, Ministerstvo dopravy, Ministerstvo práce a sociálních věcí, Ministerstvo zemědělství) nedopadlo nejlépe a dokument byl nakonec odmítnut. Jedním z důvodů odmítnutí bylo nejasné vymezení kompenzací nízkopříjmovým vrstvám obyvatel a také v oblasti zemědělství.

Dalším dokumentem, který obsahoval začátek prací na ekologické daňové reformě, bylo programové prohlášení vlády z roku 2002. Tyto práce mělo provést Ministerstvo životního prostředí ve spolupráci s Ministerstvem financí. Koncepce ekologické daňové reformy byla připravena koncem roku 2005. Po připomínkovém řízení na ministerstvu financí došlo k sepsání

⁶⁶ Zimmermannová – Ekologická daňová reforma v ČR I. 1s. Dostupné z: <http://www.tzb-info.cz/t.py?t=2&i=4562>

kompromisního návrhu. Tomuto návrhu předcházela poněkud problematická jednání, neboť bylo velmi složité najít řešení. Pro Ministerstvo financí bylo nepřijatelné zavedené daně z motorových vozidel a také rozlišené sazby elektřiny, rozlišené podle původu. Nakonec v prosinci 2006 došlo k vytvoření dokumentu, který byl podroben vnějšímu připomínkovému řízení, a poté zaslán vládě pod jménem: „Principy a harmonogram ekologické daňové reformy“⁶⁷.

K projednání tohoto dokumentu došlo již 3.1. 2007 a vláda na základě něho rozdělila úkoly dané dokumentem jednotlivým resortům. Nová vláda se rozhodla pokračovat a splnit první etapu této reformy a také započít s přípravou druhé fáze. Tyto plány byly detailně vymezeny v Programovém prohlášení vlády. Ministerstvo financí začalo s přípravou zákonů, které upravovaly zdanění elektrické energie, pevných paliv a zdanění plynu. Došlo k jejich schválení společně s vládními reformami v zákoně O stabilizaci veřejných rozpočtů. Výnosová neutralita má být naplněna nejprve od 1.1.2009 po propočtech výnosů z jednotlivých daní za rok 2008.

Úpravu ekologických daní najdeme v zákoně č. 261/2006 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „ZSVR“). Snahou tohoto zákona bylo přispět k řešení problému spojených s veřejnými financemi. Obsahuje novelizaci desítky předpisů nejen z oblasti finančního práva, ale dotýká se také např. práva sociálního zabezpečení. Do tohoto zákona byla zakomponováno množství novelizací desítek zákonů. Otázkou zůstává, zda lze tento zákon považovat za reformu. Snaží se sice řešit problémy veřejných financí, ale na druhou stranu přináší mimo jiné nové ekologické daně. Dle mého názoru je ZSVR velmi komplikovaný předpis, a proto by měla úprava jednotlivých ekologických daní vyčleněna do nového zákona. Bohužel není jisté, zda by takový návrh byl schválen při současném rozložení mandátů v Poslanecké sněmovně.

Z členství České republiky v Evropské unii vyplynula povinnost přijetí právního předpisu, který by upravoval daně ze zemního plynu a dalších plynů,

⁶⁷ Zimmermannová – Ekologická daňová reforma v ČR I. 2s. Dostupné z: <http://www.tzb-info.cz/t.py?t=2&i=4562>

daně z pevných paliv a daně z elektřiny. ZSPD upravoval zdanění zemního plynu, ale úpravu ostatních typů paliv právní řád České republiky neobsahoval. 31.12.2007 uplynulo přechodné období a Česká republika se musela přizpůsobit a vytvořit novou právní úpravu, která by byla v souladu se směrnicí 2003/96/EC. Principem, který souvisí se zdaněním těchto produktů, je princip zdanění jejich spotřeby. Nedochozí k jeho zdanění v momentě pohybu mezi obchodníky nebo výrobci. Při tvorbě tohoto předpisu došlo mnohdy i k překrývání právní úpravy⁶⁸.

3.1.6.1. Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Do 1.1.2008 se zemní plyn zdaňoval podle ZSPD. Po tomto datu dochází k vypuštění příslušné právní úpravy. Plyn, který je předmětem daně je definován v části 45, § 4 ZSVR za pomoci označení výrobků podle nařízení Rady o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku⁶⁹. Další dělení, o které se zákon opírá, je účel jeho užití. Podle účelu se dále určuje sazba příslušné daně⁷⁰. Jako plátce je označována osoba, která je podnikatelem a získává zemní plyn bez daně a dále ho prodává až ke konečnému spotřebiteli. Dále se sem řadí také osoba, která je provozovatelem distribuční soustavy nebo také přepravní soustavy. Povinnost přiznání a zaplacení daně vzniká zejména v momentě, kdy je plyn dodán ke konečnému spotřebiteli. Spadá sem i dodání plynu do čerpací stanice. Zdaňovací období je upraveno v části 45, § 25 ZSVR a u zemního plynu a ostatních plynů činí jeden kalendářní měsíc. Povinnost podat daňové přiznání vzniká ve lhůtě 25 dnů od ukončení zdaňovacího období. V této lhůtě vzniká také povinnost daň zaplatit. Ustanovení § 8, části 45, ZSVR stanoví podmínky, za nichž může dojít

⁶⁸ Např. Vrácení daně osobám, které jsou poživateli výsad a imunit.

⁶⁹ ZAHŘÁDKOVÁ, Zdeňka. *Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů a jeho vztah k životnímu prostředí*. Ekologie a právo – 6/2007. Čerpáno z internetu: <http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>

⁷⁰ Předmětem daně je plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29, 2705.

Dělení podle účelu – a) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů nebo pro jiné účely ; b) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla; c) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný – pro stacionární motory, v souvislosti s provozy a stroji používanými při stavbách, pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválena k používání převážně na veřejných silnicích.

k osvobození od daně. Tuto daň nemusí platit, pokud dochází k užití plynu např. na výrobu elektřiny, k výrobě tepla v domácnosti nebo jako pohonná hmota užívaná v lodní dopravě. K uplatnění možnosti osvobození musí příslušná osoba požádat o povolení celního úřadu. Jako základ daně je stanoveno množství plynu v MWh spalného tepla. Sazby jsou stanoveny v paragrafu 6, části 45, ZSVR a jsou odstupňované podle typu výrobku a období.

3.1.6.2 Daň z pevných paliv

Stejný princip zdanění v okamžiku spotřeby je uplatňován i u pevných paliv. Úpravu této daně nalezneme v části 46, ZSVR. Na rozdíl od předchozí definice, zde je označení zdaňovaných produktů nejen dle nařízení Rady o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku⁷¹. Základ daně je stanoven v § 6, části 46, ZSVR a určuje se jako množství pevných paliv, které se vyjadřuje v gigajoulech spalného tepla v hořlavině. Zákon stanoví povinnost prokázat výsledky měření v akreditované laboratoři. Pokud nelze spalné teplo prokázat, je tato hodnota stanovena ve výši 33 gigajoulů na 1 tunu pevných paliv. Sazba daně v tomto případě je 8,50 Kč na gigajoul. Plátce daně se stává podnikatel, který získá daná paliva a dále je prodává až ke konečnému spotřebiteli. Dále je jako plátce označena osoba, která poruší režim osvobození od daně (použitím paliv k jinému účelu). Plátcí daně mají povinnost registrace u příslušného celního úřadu. Zdaňovacím obdobím je stejně jako u plynu kalendářní měsíc a daňové přiznání je nutné podat do 25. dne po skončení zdaňovacího období.

⁷¹ A) černé uhlí, brikety a bulety a podobná pevná paliva vyrobená z černého uhlí uvedená pod kódem nomenklatury 2701, b) hnědé uhlí, hnědouhelné brikety, též aglomerované hnědé uhlí kromě gagátu (černého jantaru) uvedené pod kódem nomenklatury 2702, c) koks a polokoks z černého uhlí, hnědé uhlí nebo rašeliny, též aglomerovaný, retortové uhlí uvedené pod kódem nomenklatury 2704, d) ostatní uhlovodíky pod kódy nomenklatury 2706, 2708, 2713, 2715, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro výrobu tepla.

3.1.6.3 Daň z elektřiny

Úpravu daně z elektřiny najdeme v části 47, ZSVR. U této daně se stejně jako u ostatních ekologických daní uplatňuje princip zdanění v momentě spotřeby. U tohoto zboží dochází k sjednocení okamžiku výroby, distribuce a spotřeby do jednoho momentu a tím je okamžik, kdy je elektřina dodána spotřebitelům. Opět platí pohyb elektřiny mezi výrobcí a operátory trhu s elektřinou nezdaňování pohybu elektřiny, dokud nedojde k její spotřebě. V tomto momentě vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Dále stejně jako u pevných paliv, povinnost přiznání a platby daně vzniká v momentě užití elektřiny k jiným účelům, než na které se vztahovalo osvobození od daně. Předmětem daně je elektřina pod kódem nomenklatury 2716. Základ daně je určen jako množství elektřiny v MWh a sazba se pohybuje ve výši 28,30 Kč / MWh. Ustanovení § 8, části 47, ZSVR stanoví osvobození elektřiny od ekologické daně. Je jím například ekologicky šetrná elektřina, nebo elektřina vyrobená v dopravních prostředcích, pokud v nich dochází k její spotřebě. O toto osvobození musí žadatel požádat příslušný celní úřad, který vydá příslušné povolení. Zdaňovací období je stejně jako u zemního plynu a paliv, 1 kalendářní měsíc a povinnost podat daňové přiznání vzniká k 25. dni po uplynutí daného období.

3.2 Velká Británie

3.2.1 Úprava spotřebních daní ve Velké Británii

Velká Británie se stala členem Evropských společenství v roce 1973. Stejně jako Česká republika, má úpravu harmonizovanou s právem Evropských společenství. Kromě spotřebních daní na výrobu vybraných výrobků, Velká Británie má také úpravu daní ekologických.

Prvním druhem výrobků, na které je uvalena spotřební daň, jsou alkoholové výrobky. Mezi ně se řadí lihoviny, víno, pivo, dále jablečný a hruškový mošt. Na každý druh výrobku se uplatňuje odlišná sazba.

S lihovinami souvisí oznámení 39⁷² z června 2006, které se týká výroby těchto produktů. Původní záměr se vztahoval pouze na výrobky z whisky, současně tento dokument označuje jako lihoviny všechny výrobky vyráběné z kvašených obilovin a melasy, z ethylenového plynu a další možné způsoby. Dokument se dotýká všech aspektů produkce lihovin. Zahrnuje povolovací proces, schválení výroby těchto produktů a celého výrobního procesu. S tím souvisí také nutnost bezpečné výroby a odstranění možných bezpečnostních rizik. Dále zmiňuje nutnost ponechání příslušných dokumentů.

Před započítáním jakékoli produkce lihovin musí daný producent získat příslušné povolení⁷³ a také požádat o schválení daného prostředí, výroby, ve které bude docházet k produkci lihovin. Schvalovací proces příslušné palírny probíhá u Národní registrační jednotky⁷⁴ Tento úřad vydá povolení s příslušnými podmínkami, jež je nutno zachovávat. Tyto podmínky se mohou v mezidobí také měnit. V souladu s daňovou legislativou Evropských společenství, místo kde se zboží vyrábí se stává daňovým skladem. Výrobce má stanovenou povinnost si ponechat záznamy o produkci aktuální a doba trvání této povinnosti je prodloužena na 6 let od posledního zápisu. Do zápisu je nutné uvést také jakoukoli nehodu, která se při výrobním procesu přihodí. Počítačová forma zápisů je povolena, výrobce má povinnost předložit dané výpisy na požádání.

Dokument zmiňuje termín destilační doba. Je to období mezi týdnem a měsícem, ve kterém probíhá veškerá výroba. Tuto dobu musí výrobce určit ve svých záznamech. Veškeré alkoholové výrobky se dělí se podle tohoto předpisu do osmi skupin. Jednotlivá přiznání odevzdávají výrobci čtyřikrát ročně, vždy na konci čtvrtletí. Pro každý výrobku je třeba podat zvláštní přiznání. Tato povinnost je stanovena také pro výrobce, kteří v dané době nevyprodukovali žádný výrobek. Dokument stanovuje možnost použití výrobků nezdaněných spotřební daní za účelem testování kvality, síly daného nápoje, vědeckého výzkumu, různých analýz. Tyto výrobky musí být uvedeny v příslušných

⁷² Notice 39 Spirits production in the United Kingdom

⁷³ Distiller's licence

⁷⁴ National Registration unit

dokumentech a také označeny jako vzorky. Po vyrobení by měly být výrobky přesunuty do příslušného daňového skladu.

Spotřební daň na alkoholové výrobky se uvaluje v momentě kdy výrobky byly vyrobeny nebo destilovány. Daň se platí v momentě, kdy se zboží dostane ze skladu do volného oběhu. Je možné po výrobcích požadovat zaplacení daně za ztráty, ke kterým došlo v průběhu výrobního procesu nebo při dopravě do daného skladu. Tato daň je požadována v případě, že úřad získá podezření, že výrobce řádně nedokázal způsobenou škodu a neobjasnil situaci, za níž k úbytku výrobků došlo. Spotřební daň se stanovuje na základě obsahu alkoholu v litrech. Sazby na tyto výrobky nalezneme v části 12, Tarifu Spojeného Království⁷⁵. Základní předpisy týkající se zdaňování alkoholických výrobků jsou zmíněny v poznámce pod čarou⁷⁶.

Vína a vinných výrobků a moštů se týká dokument číslo 162⁷⁷ o produkci vína, domácího vína, jablečného a hruškového moštu. Tento dokument se nevztahuje na producenty, kteří vyrábí tyto výrobky pouze pro svoji vlastní potřebu a dále je neprodávají. Výrobce musí získat licenci pro výrobu vína, v případě moštu je požadována pouze registrace. Dále má producent povinnost zabezpečit přístup do výrobních prostor a vést si příslušné záznamy. S vínem a mošty souvisí tyto právní předpisy: Alcoholic Liquor Duties Act 1979; Customs and Excise Management Act 1979.

Každý výrobce, který chce prodávat víno, musí získat požadované povolení. Na rozdíl od předchozího typu výrobků, u vína se podává přiznání jen jednou. Výjimka se týká šumivého vína, pokud je toto víno produkováno mimo sklad, je nutné získat povolení pro jeho výrobu. Toto povolení není třeba při jeho výrobě v daňovém skladu. Pěstitelé ovoce si mohou nechat vyrobit víno u

⁷⁵ Part 12, Volume 1, of the integrated Tariff of the United Kingdom.

⁷⁶ The Customs and Excise Management Act 1979, The Alcoholic Liquor Duties Act 1979, The Finance Act 1995, The Excise Goods (Holding, Movement, Warehousing and REDS) Regulations 1992 (SI 1992/3135), The Revenue Traders (Accounts and Records) Regulations 1992 (SI 1992/3150).

⁷⁷ Notice 162 – Cider and wine production

oprávněného výrobce a nezaplatit za něj spotřební daň v případě, že podepíše potvrzení o tom, že nehodláj dané víno prodávat. Pokud si takto nechá vyrobit víno pěstitel, který ho hodlá prodat, musí zaplatit daň v momentě, kdy zboží opouští výrobce. U moštu vzniká povinnost registrace opět jen v případě prodejních záměrů. U této kategorie existuje možnost výjimky v případě, že objem produkce ve dvanácti po sobě jdoucích měsících nepřesahuje 70 hektolitrů a dané zboží je určeno k prodeji. O tuto možnost může výrobce požádat.

Sazby u vína a moštů se odlišují podle obsahu alkoholu, a také podle šumivosti. Jednotkou je množství alkoholu na hektolitr (na 100 litrů). Pro víno jsou stanovena 4 pásma, podle obsahu % objemových alkoholu. Výrobky obsahující více než 22 %, se zdaňují jako lihoviny⁷⁸. Šumivé víno se také rozděluje do dvou pásem podle obsahu alkoholu. První skupina obsahuje od 5,5 do 8,5 % objemových alkoholu. Druhé pásmo je od 8,5 % do 15 % alkoholu. Mošty se také dělí do čtyř pásem na tiché a šumivé a podle obsahu alkoholu⁷⁹. Mošt se zdaňuje jako víno, pokud obsahuje více než 8,5 % alkoholu a nebo dané suroviny. Přiznání se podává a daň je nutno zaplatit do patnácti dnů od ukončení účetního období. Množství vína musí být uvedeno v litrech.

Od roku 2006 je stanovena povinnost označovat lihoviny a víno, které obsahuje více než 30 % objemových alkoholu, kolkovou známkou, pokud zboží vstupuje na britský trh. Jeden z důvodů zavedení těchto opatření, byla snaha předcházet podvodům. Přítomnost známky ukazuje zaplacení příslušné spotřební daně na vybrané výrobky.

Dalším výrobkem je pivo. Podrobnosti jsou obsaženy v dokumentu 226⁸⁰. Zákony, které se vztahují k pivu, jsou The Alcoholic Liquor Duties Act 1979 a The Beer Regulations 1993. Pivovary a producenti piva musí být registrováni jako plátcí spotřební daně. Pivo je zdaňováno podle množství a procent

⁷⁸ 1,2 % – 4 %, 4 % – 5,5 %, 5,5 % – 15 %, 15 % – 22%.

⁷⁹ Tiché mošty – od 1,2 % – 7,5 % a 7,5 % – 8,5 %

Šumivé mošty – 1,2 % – 5,5 %, 5,5 % – 8,5 %

⁸⁰ Notice 226 – Beer duty

alkoholu, které obsahuje. Povinnost platby spotřební daně vznikne v okamžiku výroby nebo dovozu piva. Splatnost daně nastává v momentě, kdy zboží opustí daňový sklad nebo je spotřebováno v prostorách výroby. Každý výrobce piva musí být zaregistrován. Tato registrace umožňuje nejen výrobu, ale i uchovávání piva v režimu podmíněného osvobození od daně. V registraci musí být také uvedeno, které druhy piva může daný výrobce produkovat. Podmínky a proces registrace je stanoven v Beer Regulations 1993. Dle tohoto nařízení se pivo dělí do čtyř skupin⁸¹. Registrace se obvykle uděluje na pivo 1. a 2. skupiny. Na požádání může být udělena i pro zbylé dvě kategorie. O registraci musí být požádáno do 14 dnů před započítáním výrobního procesu. Po schválení žádosti je vydán Certificate of Registration. Registrace není povinná pro domácí výrobce, kteří pivo vyrábí pouze pro svoji potřebu. Další výjimkou je výroba piva pro výzkumné účely.

Stejně jako v českém právu, britské právo zmiňuje koncept malého pivovaru. Jde o pivovar, který produkuje méně než 60 000 hektolitrů piva za rok. Tito výrobci platí sníženou sazbu spotřební daně.

Sazby spotřební daně u alkoholových výrobků (lihoviny, víno, pivo) jsou uvedeny v příloze číslo 7.

Dalším výrobkem podrobeným spotřební dani je bionafta⁸² a biosměsi⁸³. V roce 2002 došlo k určení sazby na bionaftu ve výši 20 pencí na litr. Producenti biosměsi mohou uplatňovat nižší sazbu spotřební daně z důvodu obsahu bionafty v biosměsích. Co se týče paliv používaných v dopravě, základní sazba zůstává nadále 50,35 pencí na litr i po 1.10.2008. Plánované zvýšení o 2 pence nakonec provedeno nebude. Přesné sazby jsou v příloze číslo 6.

⁸¹ 1. Pivo uchovávané na místě, kde bylo vyrobeno. (bulk beer), 2. pivo balené uchovávané na místě, kde bylo vyrobeno (packaged beer), 3. pivo dovezené, 4. balené pivo dovezené odkudkoli

⁸² Obsah esteru není nižší než 96,5 % váhy a obsah síry nepřevyšuje 0,005 % váhy

⁸³ Bionafta a těžké oleje nezatížené spotřební daní na uhlovodíková paliva.

Základní předpisy upravující tabákové výrobky jsou Tobacco Products Duty Act 1979 (novelizován Finance Act 2006) a Tobacco Products Regulations 2001 (novelizován Tobacco Products Regulations 2006) a také Tobacco Products and Excise Goods Regulations 2006. Tabákové výrobky se rozdělují do kategorií⁸⁴. Spotřební daní nejsou zatíženy šňupací tabák a rostlinné výrobky určené ke kouření. K výrobě tabákových výrobků musí docházet pouze v registrovaných výrobnách. Vyroběný tabák, který je určen pouze pro domácí použití, musí být skladován v daňových skladech. Daň se počítá opět dvěma složkami. Jako první, daň „ad valorem“, je určována procentem prodejní ceny. Druhá složka je pevná částka spadající na 1000 cigaret.

Spotřební daň je, na rozdíl od České republiky, uvalována i na cestování letadlem. Nazývá se Air Passenger Duty. Tato daň existuje od 1.11.1994 a zdaňuje zavazadla a cestující při letech z briských letišť. Došlo k zavedení 4 různých úrovní zdanění. Standardní sazby jsou 20 liber pro některé Evropské destinace a 80 liber pro ostatní. Snížené sazby jsou ve výši 10 a 40 liber. Tyto daně platí letecké společnosti. Tyto snížené sazby platí pro státy, které podepsaly zřízení Evropského hospodářského prostoru v roce 1992 (Nizozemí, Španělsko, Dánsko, Řecko, Itálie) a postupně dochází k rozšiřování i na ostatní evropské státy. Pro lety do České republiky platí snížené sazby od roku 2002. Od roku 2007 platí snížené sazby na lety např. do Srbska a Kosova.

Dalším produktem, na který je uvalena spotřební daň jsou zábavní přístroje (amusement machina licence duty). Všechny hrací automaty potřebují povolení. Jejich majitelé musí za ně platit daň. Výjimkou jsou dětské hračky, stolní fotbal a podobné hry, prodejní automaty a juke boxy. Na domácí přístroje se tato povinnost nevztahuje.

Spotřební daň je ve Velké Británii uvalena také na Bingo hry (Bingo duty). Zdaňují se jí zisky z této hry. Celková daň je ve výši 15 % ze zisku z celé hry. Veškeré Bingo hry na celém území Velké Británie podléhají této dani s výjimkou domácích nebo neziskových her nebo her malého rozsahu. O

⁸⁴ Cigarety, doutníky, ručně balený tabák, žvýkací tabák a další tabák ke kouření.

provozování této hry musí daná osoba uvědomit National Registration Unit nejméně 14 dní před započítím hry.

3.2.2 Ekologické daně

Británie uplatňuje tři druhy ekologických daní: Daň související s klimatickými změnami (Climate change levy), Daň z kameniva (Aggregates levy), a Daň z odpadu (Landfill Tax).

Daň z odpadu je určena zejména pro producenty, aby snížili množství produkovaného odpadu. Snahou je zajistit větší objem recyklace a používání metod šetrných k životnímu prostředí při likvidaci odpadů. Daň je vybírána podle hmotnosti odpadu v kilogramech a dále se rozlišuje podle nebezpečnosti. Na neaktivní odpad je uplatňována nižší sazba.

Daň související se změnami klimatu byla zavedena za účelem splnění závazků Velké Británie v oblasti snížení produkce škodlivých látek unikajících do ovzduší. Daň se uvaluje na zásoby těchto látek určených k topení, svícení a energie zákazníky těchto firem (v průmyslu, obchodu, zemědělství, veřejné správě). Tato daň se nevztahuje na domácí použití. Zisky z této daně jsou vraceny zpět do průmyslu ve formě snížení příspěvků zaměstnavatelů na národní pojištění ve výši 0,3 %. Předmětem zdanění jsou hlavně elektřina, plyn, nafta, uhlí a lignit, koks. Naopak předmětem zdanění nejsou oleje, palivo užívané v dopravě, teplo, pára. Sazby jsou rozdílné pro každou kategorii výrobků⁸⁵. K této dani se musí výrobci registrovat.

Daň z kameniva byla zavedena od 1.4.2002 předpisem Finance Act 2001. Cílem zavedení této daně bylo povzbudit poptávku po alternativních zdrojích. Těžba přináší mnoho negativních faktorů, např. prach, hluk, poškození

⁸⁵ Např. elektřina - 0,0054 £/KWh, plyn - 0,0015 £/KWh, dostupné z http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageExcise_InfoGuides&columns=1&id=EXCISE_INFOS_ENVIROTAXES

krajiny, celkové škody na biodiverzitě. Výnosy z této daně jdou opět zpět ve formě slev na příspěvcích na národní pojištění, tentokrát ve výši 0,1 %. Výše daně je stanovena na 2 libry za tunu. Na rozdíl od předchozí daně, zda není povinnost registrace, je nutná pouze notifikace v případě těžby pouze uhlí, lignitu, nebo jílu.

Velká Británie uplatňuje úpravu ekologických daní poněkud v jiném rozsahu než Česká republika. Ta je členem Evropské unie na rozdíl od Velké Británie kratší dobu. Británie si zvolila více druhů energií a surovin, na které uplatňuje určitou míru zdanění a snaží se více přispívat k ochraně životního prostředí. Na druhé straně výnosy z těchto daní se snaží ulehčit podnikatelům, kteří jsou jimi zatíženi (např. snížením příspěvků na národní pojištění pro zaměstnavatele).

3.3 Švýcarsko

Švýcarsko se stalo státem, který je velmi často využíván v oblasti daňového plánování. Výrazným rysem švýcarského daňového systému je velmi pozitivní přístup k daňovým poplatníkům. V oblasti přímých daní nedochází ke zdaňování příjmů fyzických a právnických osob pocházejících ze zahraničí. Výše daňové kvoty se pohybuje na úrovni 29,2 %. Švýcarsko jako konfederace se vyznačuje vysokou mírou autonomie. Tato autonomie se projevuje i v daňové oblasti. Jednotlivé kantony uplatňují rozdílnou míru daňového zatížení. Švýcarsko má vysoký podíl přímých daní (43,4 %), zato nepřímé daně jsou ve výši 23,7 %. Význam selektivních spotřebních daní rostl zejména v průběhu 80 let, pak došlo k jeho stagnaci. V roce 1995 byla zavedena daň z přidané hodnoty a od té doby se její význam nadále zvětšuje na úkor selektivních spotřebních daní.

Daně jsou ve Švýcarsku vybírány na úrovni federální, kantonální i obecní. Právo na výběr cla je od roku 1848 svěřeno pouze na federální úroveň. Kantony mají danou velkou pravomoc v oblasti daní, je jim umožněno uvalovat

daně, které neodporují spolkové ústavě. Základním předpisem souvisejícím s harmonizací zdanění mezi kantony a obcemi je nařízení vydané Federálním parlamentem z 14.12.1990 o daňové harmonizaci kantonů (Tax Harmonization law). Tímto nařízením, které platí od roku 1993, kantony a obce musely do roku 2001 upravit své daňové předpisy do souladu s federálními předpisy. Toto nařízení však nezasahuje do výše sazeb jednotlivých kantonů. Také obce mají v některých kantonech své vlastní daňové předpisy.

Správa federálních daní probíhá na úrovni kantonů. Na této úrovni jsou vybírány také daně obecní i kantonální. Municipální daně se často uvalují ve formě přírážky ke kantonální dani. Neexistuje oddělená správa pro jednotlivé druhy daní.

Spotřební daň je ve Švýcarsku uvalena na zboží podobně jako v České republice nebo i Velké Británii. Jsou jimi – tabák a tabákové výrobky, pivo, lihoviny a minerální oleje. Odlišnou daní od ostatních zemí je daň související s produkcí automobilů.

Tato spotřební daň se vybírá při prodeji švýcarských automobilů a nebo při dovozu automobilů ze zahraničí. Vozidla, která jsou zdaňována, mají mít hmotnost do 1600 kg. Patří sem nejen osobní vozy, ale také tato daň postihuje lehká komerční vozidla.

Petroleum Tax Act, stanoví povinnost leteckých dopravců platit daň z paliva. Článek 17, § 2(a) umožňuje udělení výjimky z této povinnosti platit daň. O výjimce rozhoduje Federální rada. Druhá výjimka se vztahuje k přímým letům do zahraničí.

Spotřební daň na tabák a tabákové výrobky se uvaluje na produkty, které jsou určeny pro spotřebu a vyrobené domácími producenty ve Švýcarsku nebo dovezené. Producent je povinen přiznat a zaplatit daň. Daňová povinnost vzniká v okamžiku, kdy je dané zboží zabaleno a dále připraveno k distribuci. V případě dovozu těchto výrobků a cigaret má povinnost zaplatit spotřební daň

ta osoba, která má povinnost zaplatit clo. Ke vzniku daňové povinnosti v tomto případě dochází v momentě kdy zboží se dostane do režimu volného oběhu.

Jednou z nejdůležitějších daní je daň z ropy. Tato daň se týká ropy na surové oleje, další minerální oleje, plyn, jejich výrobky a také motorová paliva a také přírážky na motorová paliva. Zdaněny jsou opět všechny výrobky určené ke spotřebě, vyrobené ve Švýcarsku nebo dovezené. V momentě spotřeby vzniká povinnost k zaplacení příslušné spotřební daně. Existuje možnost uchování zboží v režimu podmíněného osvobození od daně. Švýcarsko také uplatňuje koncept. Z administrativních důvodů by měl být počet zdaňovaných osob co nejnižší. Z tohoto důvodu dochází ke zdaňování na úrovni obchodníků. Zde je opět uplatňován princip nepřímých daní, kdy obchodníci tuto daň promítají na spotřebitele ve formě ceny. Sazba daně se liší podle druhu výrobku a jeho užití⁸⁶. Existuje snížení daňové povinnosti pro paliva užívaná např. v zemědělství, lesnictví, rybolovu. Výnosy z této daně jsou za rok 2007 ve výši 5,07 miliard švýcarských franků, což znamená téměř 10 % federálních výnosů⁸⁷. Výnos poloviny této daně a celé přírážky jde na plnění úkolů souvisejících se silniční přepravou a zbytek se převádí do celkového federálního rozpočtu. Základní množství je pevné na 1000 litrů při 15 stupních Celsia. Pro těžké destiláty je základní jednotkou 1000 kilogramů. Od 1.1.2008 došlo k osvobození od spotřební daně z minerálních olejů pro bioplyn, bioethanol a biodiesel. K snížení daně došlo pro zemní a tekutý plyn.

Dalším výrobkem, na který je uvalena spotřební daň, je alkoholické pivo a míchané nápoje pivo obsahující. Pivo, které je vyrobeno ve Švýcarsku platí povinnost daň přiznat a zaplatit v momentě, kdy zboží opouští výrobu a nebo je ihned určeno ke spotřebě ve výrobních prostorách. Při dovozu přechází povinnost platby této daně na dovozce, který je zároveň subjektem povinným zaplatit clo. Povinnost platby daně vzniká propuštěním zboží do volného režimu. Základní jednotkou pro výpočet spotřební daně u piva je jeho síla ve

⁸⁶ 73,1 centů za bezolovnatý benzín, 75,9 centů za naftu, 0,3 centů za extra lehké topné oleje. Dostupné z: http://www.ezv.admin.ch/zollinfo_firmen/steuern_abgaben/00386/index.html?lang=en

⁸⁷ 3 miliardy z výnosu spotřební daně, 2 miliardy z přírážky

stupních Plato a podle dané síly se také stanoví příslušná sazba. Pivo se tedy dělí se do tří skupin: na lehké pivo (light beer), normální a speciální pivo (regular and special beer) a silné pivo (strong beer)⁸⁸.

Spotřeba alkoholických nápojů celkově klesá v celé západní Evropě. Navzdory těmto průzkumům Švýcarsko patří stále mezi špičku mezi konzumenty, přestože se 54,7 % vína dováží. Švýcarští producenti vyrobí téměř 70 % poptávky po bílém víně. Naopak u červeného vína dochází k dovozu téměř 70 %. Největší poptávka je po vínech střední cenové hladiny a projevuje se větší zájem o kvalitnější vína. Pro víno, které obsahuje méně než 15 % objemových alkoholu, není stanovena žádná spotřební daň. Od roku 2005 byla tato hranice zvýšena na 18 %. Tímto zvýšením přichází rozpočet ročně o 450 000 franků.

U lihovin je od 1.7.1999 stanovena daň stejná na domácí i dovážené lihoviny ve výši 29 franků na litr 100% alkoholu. Došlo ke snížení daně na dovážené lihoviny. Od 1.1.2004 došlo k zavedení speciální daně na Alcopops ve výši 116 franků na litr čistého alkoholu. Alcopops je označení pro sladké míchané nápoje s obsahem alkoholu ve výši mezi 5,1 a 5,6 % objemových. Kantony získávají z této daně 10 %.

Spotřební daně se řadí do daní spolkových. Spolek má zakotvené právo od 1.1.2000 zvyšovat spotřební daně na tabák a tabákové výrobky, na alkoholické nápoje a na pivo. Od 1.7.2007 se tato pravomoc vztahuje na pivo vyrobené na území Švýcarska a také na dovezené výrobky. Zákonem, který tuto pravomoc stanovuje, je Biersteuergesetz. Tento zákon je plně v souladu s právem Evropské unie. U dalších alkoholických výrobků jako je víno a mošt, Švýcarsko uplatňuje princip jejich nezatažování spotřební daní, čímž se liší od mnoha evropských států. Z tohoto důvodu při zvyšování spotřební daně u piva dochází k přechodu konzumace na tyto nezdaňované výrobky. Tato vysoká daň

⁸⁸ Light beer – do 10 stupňů Plato – 16,88 centů, regular and special beer – 10,1 – 14 stupňů Plato – 25,32 centů/litr, strong beer – nad 14,1 stupňů Plato – 33,76 centů. Dostupné z: http://www.ezv.admin.ch/zollinfo_firmen/steuern_abgaben/00386/index.html?lang=en

také způsobuje přesun konzumace na ulici nebo do domácností. Inspirací jsou země jako Norsko, Švédsko nebo Finsko. Dalším aspektem je přesun mladých lidí k jinému druhu alkoholických nápojů. Vysoké spotřební daně také vedou k nelegálnímu dovozu piva z okolních států.

Švýcarsko je státem, který není členem Evropské unie, může si tedy stanovit své vlastní daně. Myslím si, že pro vzájemný obchod s členskými státy je důležité, aby svou daňovou politiku přizpůsobil politice Evropské unie. V současnosti se tak děje např. u piva.

Závěr:

Česká republika je od roku 2004 členským Evropské unie. Toto členství s sebou přináší mnoho výhod, ale také povinností. Jednou z nich je povinnost harmonizace vnitrostátního zákonodárství za účelem předcházení bariér mezi členskými státy v oblasti vnitřního trhu.

Cílem této práce bylo zhodnotit úroveň harmonizace právní úpravy spotřebních daní, objasnit pojem harmonizace, způsoby jeho provádění a postoje jednotlivých států k tomuto problému.

V práci jsem postupovala od úpravy obecnou směrnicí – nazývanou horizontální 92/12/EEC. Soustředila jsem se zejména na vymezení základních pojmů, které jsou později použity v zákonodárství jednotlivých států. Poté jsem se zaměřila na zvláštnosti, týkající se jednotlivých výrobků a s tím souvisejících směrnic.

V některých oblastech je velmi složité sladit představy států o daňové problematice. Vlády jednotlivých států byly v minulosti zvyklé určovat záležitosti daňového práva podle svého. Aby bylo dosaženo cílů harmonizace, členské státy musí své zájmy podřídit celkovým zájmům Společenství.

Spotřebními daněmi bývá zatíženo obvykle zboží, jehož spotřeba může být lidskému zdraví škodlivá, ale na druhou stranu výnosy z těchto daní jsou významným příjmem pro státní rozpočet. Evropská unie projevila snahu o vytvoření stejné úrovně zdanění u jednotlivých typů výrobků. Toto úsilí se neseťkalo s příznivým ohlasem u členských států (např. u vína) z důvodu rozdílné úrovně jeho konzumace v jednotlivých zemích. Pro přijetí rozhodnutí týkajícího se daňové problematiky je potřeba souhlasu všech států. Postupem času státy dospěly ke shodě ve formě stanovení minimálních sazeb na jednotlivé výrobky. Tyto minimální sazby mají stanovit povinnou úroveň zdanění. Každý stát může výši daňové sazby zvýšit.

V souvislosti se stále vzrůstajícím znečišťováním životního prostředí a nutností dodržovat závazky stanovené mezinárodním právem, se Společenství snaží tuto problematiku řešit. Na úrovni Společenství jsou přijímány

environmentální akční programy a v souběhu s nimi je ve členských státech prováděna ekologická daňová reforma. Od roku 2003 došlo k přijetí směrnice 2003/96/EC, která souvisí se zdaněním energetických produktů a elektrické energie. Na základě tohoto dokumentu mají členské státy povinnost přijmout některé ekologické daně (např. elektřina, zemní plyn, pevná paliva).

Na základě zjištěných informací jsem se snažila porovnat dvě země Evropské unie – Českou republiku a Velkou Británii s nečlenskou zemí – Švýcarskem.

Česká republika má svou úpravu plně harmonizovanou s právem Evropských společenství a uvaluje spotřební daň na víno a meziproducty, pivo, lih a minerální oleje. Od 1. ledna 2008 se zdaňuje také elektřina, pevná paliva, zemní plyn. Při přístupových jednáních zástupci České republiky neprojevili dostatečnou vytrvalost pro získání výjimek na delší časové období v oblasti energií. Naopak zástupci Slovinska si vyjednali výjimku týkající se zdaňování zemního plynu až do roku 2014.

Velká Británie je členem Evropských společenství déle než Česká republika. Její úprava spotřebních daní je také plně harmonizována s právem Společenství. Výrobky, na které je uvalována daň, jsou podobné jako v České republice. Navíc je ve Velké Británii uplatňována daň související s cestováním letadlem (Air Passanger Duty). Spotřební daní jsou zatíženy zábavní přístroje a Bingo hry. Ve Velké Británii jsou také zavedeny ekologické daně. Týkají se klimatických změn (Climate change levy), kameniva (Aggregates levy) a odpadu (Landfill Tax).

Švýcarsko není členským státem Evropské unie, úzce však s ní spolupracuje. Na některé výrobky uplatňuje legislativu, která je v souladu s předpisy Evropského společenství. Švýcarsko je státem konfederativním a jednotlivé kantony mohou uplatňovat různou míru daňového zatížení. Od roku 2001 musí být kantonové daňové předpisy v souladu se spolkovými předpisy. Zboží, které je spotřební daní zdaněno, se neliší od zboží v ostatních státech. Jedinou odlišností je daň související s produkcí automobilů nebo jejich dovozem. Ve Švýcarsku mají letečtí dopravci také povinnost platit daň z paliva.

V západní Evropě dochází k poklesu konzumace alkoholických nápojů. Švýcarsko nadále patří mezi jejich největší konzumenty. Jedním z důvodů je i nulová výše spotřební daně na víno obsahující méně než 18 % objemových alkoholu.

Harmonizace spotřebních daní je důležitým předpokladem volného pohybu zboží mezi státy. Stanovení minimálních sazeb umožňuje pružnější přesun jednotlivých výrobků. Do budoucna by bylo vhodné změnit stávající smlouvy tak, aby namísto jednomyslného hlasování v daňové oblasti došlo ke stanovení určité procentuální většiny. Tímto řešením by se zabránilo jednotlivým členským státům blokovat rozhodnutí Společenství.

Společenství počítá s rozšířením spolupráce v oblasti poskytování informací souvisejících s kontrolou a správou spotřebních daní. Členské státy by měly lépe spolupracovat v oblasti dodržování předpisů, které se týkají spotřebních daní.

Přílohy:

Příloha 1 – Sazby minerálních olejů

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2710	Motorové benziny, ostatní benziny, letecké a pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	11 840 Kč / 1 000 l
	Motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč / 1 000 l
	Střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	9 950 Kč / 1 000 l
	Těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč / t
	Odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč / 1 000 l
2711	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč / t
	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč / t
	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč / t
	Uhlovodíkové plyny podle § 45 odst. 1 písm. h)	0 Kč / t Účinnost od 31.12.2011
	Uhlovodíkové plyny podle § 45 odst. 1 písm. h)	500 Kč / t Účinnost od 1.1.2012 do 31.12.2014
	Uhlovodíkové plyny podle § 45 odst. 1 písm. h)	1 000 Kč / t Účinnost od 1.1.2015 do 31.12.2017
	Uhlovodíkové plyny podle § 45 odst. 1 písm. h)	2 000 Kč / t Účinnost od 1.1.2018 do 31.12.2019

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Příloha 2 – sazby u lihu

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2207	Lih obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	26 500 Kč / hl etanolu
2208	Lih obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou destilátů z pěstitelského pálení	26 500 Kč / hl etanolu
	Lih obsažený v destilátech ovocných z pěstitelského pálení	13 300 Kč / hl etanolu
Ostatní	Lih obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	26 500 Kč / hl etanolu

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Příloha 3 – sazby u piva

Kód nomenklatury	Sazba daně v Kč / hl za každé celé procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary				
		do 10 000 včetně	nad 10 000 do 50 000 včetně	nad 50 000 do 100 000 včetně	nad 100 000 do 150 000 včetně	nad 150 000 do 200 000 včetně
2203, 2206	24,00 Kč	12,00 Kč	14,40 Kč	16,80 Kč	19,20 Kč	21,60 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Příloha 4 – sazby u vína

Text	Sazba daně
Šumivý vína podle § 93 odst. 2	2 340 Kč / hl
Tichá vína podle § 93 odst. 3	0 Kč / hl

Meziprodukty podle § 93 odst. 4

2 340 Kč / hl

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Příloha 5 – sazby u tabákových výrobků

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
cigarety	28 %	1,03 Kč / kus	Celkem nejméně však 1,92 Kč / kus
doutníky, cigarillos		1,15 Kč / kus	
tabák ke kouření		1 280,00 Kč / kg	
ostatní tabák		1 280,00 Kč / kg	

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Příloha 6 - sazby u minerálních olejů

Těžké oleje	Sazba daně za litr v £
Těžké oleje (diesel)	0,5035
Lehké oleje	Sazba daně za litr v £
Bezolovnatý benzin	0,5035
Olovnatý benzin	0,6007
Letecký benzin	0,3003
Biopaliva	Sazba daně za litr v £

Bionafta	0,3035
Bioethanol	0,3035

Zdroj:

<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExciseInfoGuides>

Příloha 7 – sazby u alkoholických nápojů

Typ	Sazba
	Sazba v £ za litr čistého alkoholu
Lihoviny	21,35
Víno (více jak 22 %)	21,35
	Sazba v £ za hektolitr na cent alkoholu v pivu
Pivo	14,96
	Sazba v £ na hektolitr produktu
Tichý jablečný a hruškový mošt (1,2 % - 7,5 %)	28,9
Tichý jablečný a hruškový mošt (7,5% - 8,5%)	43,37
Šumivý jablečný a hruškový mošt (1,2 % - 5,5 %)	28,90
Šumivý jablečný a hruškový mošt (5,5 % - 8,5 %)	188,10
Víno (1,2 % - 4,0 %)	59,87
Víno (4,0 % - 5,5 %)	82,32
Tiché víno (5,5 % - 15,0 %)	194,28
Víno (15,0 % - 22,0 %)	259,02
Šumivé víno (5,5 % - 8,5 %)	188,10
Šumivé víno (8,5 % - 15,0 %)	248,85

Zdroj:

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExcise_InfoGuides&columns=1&id=EXCISE_INFOS_ALCOHOLS

Seznam použité literatury:

- BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006.
- ČÁSLAVSKÝ M. a kol. *Daňové judikáty*. 1. díl. Praha : Linde, 1999.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová politika-teorie a praxe*: Praha : Codex, 1997.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2006.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha : ASPI, 2005.
- DAMOHORSKÝ, M. a kol. *Právo životního prostředí*. 2. vyd. Praha : C.H. Beck., 2007.
- LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha : ASPI, 2007.
- ŠIROKÝ, J. . *Daně v Evropské Unii*: 2.vydání. Praha : Linde 2007.
- ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha : C.H. Beck, 2008.
- NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské Unie*, Praha:Aspi, 2005.
- ŠULC, I. *Zákon o spotřebních daních s komentářem*, 2. vydání, Praha : Anag, 2007.
- VANČUROVÁ, A. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9.vydání. Praha 1. VOX a.s. 2008.
- Kolektiv autorů. *Meritum 2008*, 5. vyd. Praha : ASPI, 2008.
- *Daňové zákony 2008*. Sagit, 2007.

Časopisové články:

- BOHÁČ, Radim. *Daňové a finanční právo*. Daně a finance – 3/2006.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>
- BOHÁČ, Radim. *Ochrana životního prostředí v daňových zákonech*.
Daně a finance – 10-11/2004.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>
- GOLA, Petr. *Ekologie ve světě*. Ekologie a právo – 5/2006. Čerpáno
z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>
- GOLA, Petr. *Energie v EU pod drobnohledem – EP 02*. Ekologie a právo
2/2007. Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>
- GOLA, Petr. *EU: cena elektřiny poroste*. Ekologie a právo – 6/2007.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>
- GRŮŇ, Lubomír. *Z historie zdanění a daní 1*. Daně a finance – 4/2004.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>
- HÁJEK, Miroslav. *Poplatky za znečišťování ovzduší – historie,
současnost a budoucnost – EP 02*. Ekologie a právo – 2/2007
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>
- MARKOVÁ, Hana. *Platební povinnosti poplatkového charakteru na
úseku ochrany životního prostředí*. Daně a finance – 10-11/2004
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>
- MATOUŠEK, Pavel. *Daně, clo a původ zboží v EU*. Daně a finance 1-
2/2005
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexus-online.cz/databaze#>

- MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR*. Daně a finance 7-8/2005.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>
- MORAVEC, Jaroslav. *Kolkování lihovin se blíží*. Daně a finance – 7-8/2005.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>
- MRKÝVKA, Petr. *Nová právní úprava akcízů v České republice I*. Daně a finance – 6/2004.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>
- MRKÝVKA, Petr. *Nová právní úprava akcízů v České republice II*. Daně a finance – 7-8/2004.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>
- NESNÍDAL, Pavel. *Spotřební daně v České republice*.
Čerpáno z internetu: Daně a finance - 11/2006.
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>
- ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. *Daně a evropská integrace*. Daně a finance – 5/2006.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>
- ŠPRONGL, Jaroslav. *Evropská harmonizace – v čem ano a v čem ne*. Daně a finance – 6/2005.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>
- ŠUMBEROVÁ, Barbora. *Audit ekologické legislativy*. Ekologie a právo – 4/2006.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>
- ZAHŘÁDKOVÁ, Zdeňka. *Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů a jeho vztah k životnímu prostředí*. Ekologie a právo – 6/2007.
Čerpáno z internetu:
<http://www.lexisnexis-online.cz/databaze#>

Internetové zdroje:

- A historical survey. Alcohol policy and the Swiss alcohol board. Dostupné z:
<http://www.eav.admin.ch/aktuell/neues/index.html?download=M3wBPgD B/8ull6Du36WenojQ1NTTjaXZnqWVp3Uhmfnapmmc7Zi6rZnqCkkIN0g Hi8bKbXrZ6lhuDZz8mMps2gpKfo&lang=en>
- BERANOVSKÝ, J. Plánování OZE v ČR v kontextu státní energetické koncepce a EU. Dostupné z:
<http://www.energetika.cz/index.php?id=71&cl=12>
- Biersteuergesetz Schweiz. Dostupné z:
<http://www.swiss-microbreweries.ch/Docs/IG-Kleinbrauer.Biersteuergesetz.pdf>
- Biotriebstoffe. Dostupné z:
<http://www.swissworld.org>
- BŘICHÁČEK, T. Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie. Revue Politika 3/2007. Dostupné z:
<http://www.virtually.cz/index.php?art=14156>
- CNOSSEN, S. Fiscal policy in action. Tobacco taxation in the European union. Dostupné z:
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=905502
- Die Veranlagung der Einkommens- und Vermoegenssteuer in der Schweiz. Dostupné z:
<http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/leitfaden/1.pdf>
- Evropský hospodářský a sociální výbor. ECO/156 Spotřební daň z alkoholu. 18.1.2005.Stanovisko Výboru ke zprávě Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o vsazbách spotřební daně uplatňovaných na alkohol a alkoholické nápoje. Dostupné z:
www.spcr.cz/cz/infoservis/zpravodaj/2_06w.pdf
- HM Revenue and Customs. *Excise duty*. Dostupné z:
<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExciseHome>

- HM Revenue and Customs. Information and Guides. Dostupné z:
<http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExciseInfoGuides>
- HM Revenue and Customs. Air passenger duty. Dostupné z:
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExciseInfoGuides&columns=1&id=EXCISE_INFOS_APD
- HM Revenue and Customs. Alcohols. Dostupné z:
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExciseInfoGuides&columns=1&id=EXCISE_INFOS_ALCOHOLS
- HM Revenue and Customs. Duty stamps. Dostupné z:
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExciseInfoGuides&columns=1&id=EXCISE_INFOS_DUTYSTAMPS
- HM Revenue and Customs. Environmental taxes. Dostupné z:
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExciseInfoGuides&columns=1&id=EXCISE_INFOS_ENVIROTAXES
- HM Revenue and Customs. Gambling. Dostupné z:
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageExciseInfoGuides&columns=1&id=EXCISE_INFOS_GAMBLING
- Institut Constant de Rebecque. The European Tax Kartel and Switzerland's role. Dostupné z:
<http://www.institutconstant.ch>
- KLAZAR, S. a kol. Analýza dopadu harmonizace sazeb a daní ze spotřeby v ČR. Dostupné z:
<http://kvf.vse.cz/download.php?soubor=110>
- KOVÁCS, L. Tax harmonisation versus tax competition in Europe. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/commission_barroso/kovacs/speeches/tax_harmonisation-competition.pdf
- MACH, P. Tobacco tax harmonization. Dostupné z:
<http://www.libinst.cz/stranka.php?id=250>
- Notizen zur Biersteuer in der Schweiz (1899 – 2007). Dostupné z:
<http://www.edimuster.ch/alkoholpolitik/biersteuer.htm>
- Rauchen und Gesundheit. Dostupné z:

<http://www.swiss-cigarette.ch/D/fumee/sante.html>

- Tax harmonisation in the European union. Dostupné z:
[www.codex-taxes.com/.../D0DBEAD2337BDF41C22570A2002E9B86/\\$file/Tax+harm onisation+in+the+European+Union.doc](http://www.codex-taxes.com/.../D0DBEAD2337BDF41C22570A2002E9B86/$file/Tax+harm onisation+in+the+European+Union.doc)
- Swiss Federál Customs Administration. Petroleum Tax, Automobile Tax, Tobacco excise tax, Beer excise tax. Dostupné z:
http://www.ezv.admin.ch/zollinfo_firmen/steuern_abgaben/00386/index.html?lang=en
- The advantages of the Swiss tax system. Dostupné z:
<http://www.estv.admin.ch/e/dokumentation/publikationen/vorzuege.htm>
- Wine to Switzerland – For Australan exporters. Dostupné z:
<http://www.austrade.gov.au/Wine-to-Switzerland/default.aspx>
- Tax harmonisation in the European union. Dostupné z:
[www.codex-taxes.com/.../D0DBEAD2337BDF41C22570A2002E9B86/\\$file/Tax+harm onisation+in+the+European+Union.doc](http://www.codex-taxes.com/.../D0DBEAD2337BDF41C22570A2002E9B86/$file/Tax+harm onisation+in+the+European+Union.doc)
- Zimmermannová, J. Ekologická daňová reforma v ČR. Dostupné z:
<http://www.tzb-info.cz/t.py?t=2&i=4562>
- Zimmermannová, J. Příprava ekologické daňové reformy v České republice. Dostupné z:
http://www.czp.cuni.cz/ekoreforma/konference/seminar_6_2006/zimmermannova.pdf