

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

DISERTAČNÍ PRÁCE

Červen 2013

JUDr. Tereza Nekovářová, LL.M.

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

DISERTAČNÍ PRÁCE

Daň z vína z pohledu práva Evropské unie

**Taxation of wine from the viewpoint of legal
regulations of the European Union**

Školitel: Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Autor: JUDr. Tereza Nekovářová, LL.M.

červen 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou disertační práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze 28. června. 2013

Tereza Nekovářová

Poděkování

Děkuji paní Prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., své školitelce, za trpělivost, cenné připomínky a pomoc při zpracování mé disertační práce.

V Praze 28. června 2013

Tereza Nekovářová

OBSAH

Úvod	9
Objekt a cíl zkoumání	12
Systematika a fáze výzkumu	14
Volba metod zkoumání	15
I. Vymezení základních pojmů.....	17
I. 1. Daň	17
I. 2. Dělení daní	19
I. 3. Funkce daní	20
I. 4. Základní prvky konstrukce daně	21
I. 5. Daň z vína.....	22
II. Harmonizace daně z vína.....	24
II. 1. Harmonizace versus konkurence	24
II. 2. Nástroje harmonizace daně z vína v EU.....	27
II. 2. 1. Primární právo upravující harmonizaci spotřebních daní	29
II. 2. 2. Sekundární právo upravující harmonizaci spotřebních daní	32
II. 3. Vývoj harmonizace daně z vína.....	34
II. 4. Vývoj harmonizace správy daně z vína	40
III. Evropská právní úprava daně z vína.....	45
III. 1. Obecná úprava zdanění vína dle směrnice č. 2008/118/ES ..	45
III. 1. 1. Obecná ustanovení	45
III. 1. 2. Vznik daňové povinnosti.....	47
III. 1. 3. Osvobození od spotřební daně.....	51
III. 1. 4. Osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách.....	53
III. 1. 5. Osvobození zboží dováženého cestujícími ze třetích zemí.....	54
III. 1. 6. Výroba, zpracování a držení.....	55
III. 1. 7. Přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od daně.....	57
III. 1. 8. Registrovaní příjemci a odesílatelé.....	58
III. 1. 9. Průvodní doklad e-AD.....	60
III. 1. 10. Zajištění daně	63
III. 1. 11. Přeprava a zdanění zboží po propuštění ke spotřebě	65

III. 1. 12. Nabytí zboží soukromými osobami	66
III. 1. 13. Držení v jiném členském státě	68
III. 1. 14. Prodej na dálku	70
III. 1. 15. Značení	72
III. 1. 16. Malí výrobci vína	72
III. 2. Zdanění vína dle směrnic 92/83/EEC a 92/84/EEC	74
III. 2. 1. Definice vína	74
III. 2. 2. Výpočet daně z vína	76
III. 2. 3. Konkurence versus diskriminace výrobků	78
III. 2. 4. Osvobození od daně	80
III. 3. Správa spotřebních daní v EU	80
III. 3. 1. Výměna informací	81
III. 3. 2. Vymáhání pohledávek	83
III. 3. 3. Program Fiscalis	84
III. 3. 4. Výbor pro spotřební daně	84

IV. Promítnutí harmonizace daně z vína do legislativy členských zemí.....86

IV. 1. Belgické království.....	88
V. 3. Dánské království	92
V. 4. Estonská republika.....	94
V. 5. Finská republika.....	96
V. 6. Francouzská republika	98
V. 7. Irsko	100
V. 8. Italská republika.....	102
V. 9. Kyperská republika.....	104
V. 10. Litevská republika	106
V. 11. Lotyšská republika.....	108
V. 12. Lucemburské velkovévodství	110
V. 13. Maďarsko.....	112
V. 14. Maltská republika	114
V. 15. Spolková republika Německo.....	115

V. 16. Nizozemské království.....	118
V. 17. Polská republika.....	120
V. 18. Portugalská republika	122
V. 19. Rakouská republika	124
V. 20. Rumunsko	126
V. 21. Řecká republika	129
V. 22. Slovenská republika.....	131
V. 23. Slovinská republika	134
V. 24. Španělské království	136
V. 25. Švédské království.....	139
V. 26. Spojené království Velké Británie a Severního Irska.....	142
V. Daň z vína v České republice.....	145
V. 1. Vývoj právní úpravy daně z vína na území České republiky	145
V. 2. Transpozice směrnice 2008/118/ES	146
V. 3. Význam daně z vína pro státní rozpočet.....	150
V. 4. Vinařství v České republice.....	152
VI. Společná organizace trhu s vínem	154
Závěr	158
Význam harmonizace	158
Daň z vína podle evropského práva de lege lata	159
Preference jednotlivých členských států	160
Potenciál evropské úpravy daně z vína de lege ferenda	162
Závěrečné shrnutí	163
Seznam grafů.....	164
Seznam zkratk.....	164
Klíčová slova	168

Key words	168
Použitá literatura	169
Elektronické publikace	170
Články v médiích	173
Právní předpisy	176
Judikatura	179
Internetové zdroje	180
Seznam příloh	180
Příloha č. 1: Sazby spotřební daně uvalené na víno v jednotlivých členských státech Evropské unie k 1. 1. 2013..	181
Příloha č. 3: Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	183
Příloha č. 4: Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	184
Abstrakt	185
Abstract	188

Tato disertační práce je zpracována podle právního stavu k 28. červnu 2013.

Úvod

Objektem zkoumání mé disertační práce se stala harmonizace prováděná na poli Evropské unie v oblasti nepřímého zdanění, konkrétně zdanění pomocí selektivní spotřební daně uvalené na víno. Tuto problematiku jsem si pro svůj výzkum zvolila proto, že se podle mého názoru jedná o poměrně zanedbávané téma s velkým potenciálem. V době, kdy se intenzivně řeší otázka snížení schodků veřejných rozpočtů je podle mě nutné hledat nová tvůrčí řešení a minimálně alespoň zvážit, jaké možnosti nám nabízí evropská legislativa jak *de lege lata*, tak *de lege ferenda*. Otázka zdanění vína by proto měla vstoupit na pořad dne, o což se svou prací také pokouším.

Nedávná finanční krize znovu nastolila otázku, jaké daňové nástroje by se v boji proti ní daly co možná nejefektivněji využít. Ať už jednotlivé státy zvolily jakoukoliv taktiku, je nesporné, že na území natolik ekonomicky integrovaného společenství států, jakým je v současnosti Evropská unie, nelze žádné z opatření aplikovat bez toho, aby mělo dopad i na ekonomiky ostatních členských států. Spolupráce v daňové oblasti proto v takových případech hraje významnou roli a v dnešní době získává stále nové rozměry. Ukazuje se, že harmonizace není nezbytná pouze v oblasti nastavení daňových systémů. Čím dál podstatnější oblastí se jeví i spolupráce daňových správ při samotném výběru daní a při s ním spojeným potíráním daňových úniků. Rozsáhlou diskuzi zaměřenou na sladění úpravy daně z přidané hodnoty tak v popředí zájmu vystřídala tematika sbližování právních úprav daňového procesu v jednotlivých členských státech a legislativních prací v boji proti daňovým podvodům. Tak trochu mimo centrum hlavní pozornosti zůstává spotřební daň jako neméně důležitý nástroj, když i její harmonizace významnou měrou přispěla k odstranění překážek volného pohybu zboží. Díky využití moderních technologií a zavedení elektronického systému sledování výrobků v rámci Evropské unie navíc harmonizace spotřebních daní přispívá i k zmíněnému progresu ve spolupráci daňových správ.

Moje disertační práce se proto věnuje právě právní úpravě spotřebních daní, v této oblasti se potom zaměřuje zejména na jednu z nejstarších daní - daň z alkoholu – a zvláště na uplatnění této daně na víno. Ačkoliv daň z vína obvykle tvoří pouze malou

složku příjmů státního rozpočtu, jedná se podle mého názoru o poměrně významné téma. S daní z vína je, totiž díky její konstrukci, spojena velmi zajímavá skutečnost, kdy se právní nástroje - normy upravující daň z vína - stávají v jednotlivých členských státech nejen nástrojem regulace fiskální politiky, ale i politiky zemědělské, v určité míře mohou představovat až politiku ochrannářskou. Stejně tak může daň z vína jistou měrou sloužit jako nástroj boje proti alkoholismu.

Právě kvůli její schopnosti stát se překážkou jednotného vnitřního trhu rozhodly už zakládající státy Evropské unie o nutnosti harmonizace daně z vína. Ačkoli tento proces dodnes urazil cestu trvající několik desítek let, během které došlo i přes občasnou stagnaci k velkému pokroku, nebyl vývoj v této oblasti doposud dovršen. Ačkoliv samotná konstrukce a povaha daně z vína hovoří spíše ve prospěch harmonizačních snah, jedná se v případě vína o jednu z tradičních komodit, k jejíž jednotné regulaci v mnoha členských státech chybí politická vůle. Všechny tyto aspekty budou předmětem zkoumání této práce.

Cílem této práce je nabídnout ucelený přehled evropské legislativy v oblasti daně z vína, jejích jednotlivých institutů, rozbor konkrétních pravidel a případných úskalí jejich interpretace. Zároveň chci pomocí své disertační práce alespoň nastínit odpověď na otázku, zda je další pokrok v harmonizaci v oblasti daně z vína pravděpodobný, zda by byl vůbec žádoucí a proč. Za tímto účelem bude provedena komparace současného stavu právní úpravy daně z vína v jednotlivých členských státech vyplývající z pozorování způsobu, jakým byly normy evropského práva transponovány, a odchylek, které byly jednotlivými státy využity. Současně se pokusím odhalit specifika daných zemí, které k volbě konkrétní právní úpravy mohly vést, a důvody nejvýraznějších odlišností, z čehož budu usuzovat na možnou vůli k dalšímu sblížení právních řádů. Při predikci dalšího vývoje legislativy v oblasti zdanění vína budu vycházet též ze zkušeností poskytnutých pozorováním historického vývoje.

Práce je strukturována od obecnému ke konkrétnímu. První část tvoří vysvětlení základních pojmů vztahujících se k zdanění vína, které se následně prolínají celou prací. Ačkoli se jedná o část spíše popisnou, považuji ji za nezbytnou pro zachování

komplexnosti disertační práce. Druhá část práce se věnuje myšlence harmonizace daní, jejím pro a proti a právní konstrukci, která takový zásah do suverenity členských států Evropské unie vůbec umožňuje. V této části se také nejvýznamněji projevuje vliv judikatury na rozvoj dané oblasti. Část věnovaná harmonizaci je zakončena přehledem historického vývoje harmonizace daně z vína a jeho výsledků, na jejichž pozadí budou později prováděny i úvahy o vývoji do budoucna. Představeny jsou základní normy evropského práva upravující daň z vína od počátečních úvah o její harmonizaci až do současného stavu. Pro úplnost přehledu relevantních norem jsou uvedeny i ty nyní účinné nařízení a směrnice, které se k dani z vína vážou pouze nepřímo. Podrobný rozbor a interpretace obsahu evropských norem účinných k datu uzavření rukopisu jsou obsaženy v části třetí. Část čtvrtá se zaměřuje na promítnutí těchto norem do národních jurisdikcí členských států Evropské unie. Na pozadí daňové politiky každého ze členských států Evropské unie je analyzována transpozice evropské úpravy, přičemž pozornost je věnována hlavně nejvýraznějším rozdílům mezi jednotlivými státy a z nich vyplývající pravděpodobnosti dalšího vývoje harmonizace. Promítnutí evropského práva do českého právního řádu je popsáno samostatně v kapitole páté. Závěrečná, šestá část této práce obsahuje stručný exkurs do společné zemědělské politiky a představení právních norem relevantních pro oblast vína a vinařství. Poslední dvě části této práce jsem zařadila spíše pro poskytnutí uceleného obrazu problematiky zdanění vína, ovšem jejich rozsah a hloubka odpovídá zaměření této práce, jímž není ani analýza českého právního řádu jako takového, ani rozbor práva vinařského.

Při zpracování tématu jsem byla nucena vycházet především ze samotného textu právních norem, protože v současné odborné literatuře obdobný přehled jako takový chybí. Česká odborná literatura se dani z vína věnuje jen okrajově, a to buď pouze z pohledu ryze české právní úpravy spotřebních daní, nebo sice v evropském kontextu v rámci publikací zaměřených na harmonizované daně, zde však je daň z vína marginálním tématem, když tvoří jen dílčí oblast úpravy spotřební daně, která co se týče zájmu autorů sama o sobě ustupuje dani z přidané hodnoty. I tyto publikace jsou navíc pojímány zcela obecně a ne vždy je k dispozici jejich aktualizace. V zahraniční literatuře je situace obdobná.

Objekt a cíl zkoumání

Cílem mé disertační práce a předmětem zkoumání je hledání nového přístupu k harmonizaci selektivní spotřební daně z vína a možností k jejímu dalšímu rozvoji na půdě Evropské unie. Domnívám se, že bez dosažení dostatečné míry harmonizace v této oblasti není možné hladké fungování jednotného vnitřního trhu. Současně však musí být naplněny i specifické funkce této daně, a to jak zajištění příjmů pro státní rozpočet, tak možnost regulovat spotřebu vína jako alkoholického nápoje, jehož spotřeba může být do jisté míry chápána jako negativní pro lidské zdraví a společnost jako takovou. Myslím si, že pouze při zajištění naplnění těchto funkcí může být dosaženo konsensu o harmonizované právní úpravě. Je mi ovšem jasné, že preference jednotlivých států se v této oblasti velice liší. Některé země nepovažují konzumaci vína za natolik škodlivou, aby ji významněji regulovaly. Pro vinařské velmoci mimoto může daňové zatížení vína negativně ovlivnit jejich export. Další harmonizace v oblasti zdanění vína proto podle mého názoru musí nalézt kompromis a splňovat jak požadavky vnitřního trhu, tak reflektovat odlišný přístup jednotlivých členských států a jejich aktuální ekonomickou situaci.

Zachování, prosazování a rozvoj jednotného vnitřního trhu se z hlediska poslání Evropské unie jeví jako klíčové. Domnívám se, že právě tento aspekt představuje největší potenciál integrace, a jeho maximální naplnění v sobě skýtá obrovský potenciál pro evropské státy, jak se stát celosvětově předním ekonomickým hráčem. Bohužel právě kvůli diversitě jednotlivých členských států není jednotný vnitřní trh stále zcela naplněn a jeho potenciál je proto využíván pouze částečně. S dalším a dalším rozšiřováním Evropské unie se postupně vytrácí původní myšlenka integrace a s ní i míra loajality vůči celé instituci, jež je založená na odevzdání části státní suverenity do rukou vyššího celku, bez čehož není schopná plnit své cíle. Motivací pro nově přistoupivší státy jsou podle mého názoru již spíše snahy nezůstat outsidersy a také získat podporu od ekonomicky silnějších kolegů, například v podobě získání podpory ze společných evropských finančních zdrojů. Za jedno z východisek, jak se i nadále moci zastávat svých národních zájmů a přitom se aktivně podílet na sílící harmonizaci a integraci, považují využívání ekonomických nástrojů, které ve větší míře zůstaly v rukou národních mocenských institucí, jako jsou například přímé daně, zatímco

v oblasti nepřímých daní podřídit své zájmy vyšším ekonomickým cílům. Otázkou také zůstává, zda opravdu smazávat individuality a specifika, jež jsou pro evropské státy tak typické, a jestli jsou ony „vyšší ekonomické cíle“ takové unifikace hodny. Odpověď na tuto otázku je však již za hranicí této práce.

Přesto, že se harmonizační snahy v oblasti selektivních spotřebních daní objevují už od samotných počátků evropské integrace, nebyl tento proces doposud ani zdaleka dokončen a podle mého názoru se v současnosti dá říci, že stagnuje. Neustále se měnící ekonomická situace ve světě si žádá adekvátní reakce a přizpůsobení ekonomických i politických strategií, jimž by měla odpovídat i příslušná legislativa. Ačkoli časté změny v právní úpravě do jisté míry ohrožují předvídatelnost práva a právní jistotu svých adresátů, je daňová politika významným ekonomickým nástrojem, který by měl pružně reagovat na aktuální stav hospodářského cyklu.

Základním cílem této disertační práce je prozkoumat, jaké míry harmonizace v oblasti zdanění vína zatím bylo dosaženo, poukázat na oblasti, kde je v současnosti potenciál pro harmonizaci další, a především nastínit, zda je vůbec možné a pravděpodobné, že bude dosažen příslušný potřebný konsensus. Pokud zde hovořím o potřebě pružnosti daňové legislativy ve smyslu její aktualizace, je mým záměrem se zaměřit na instituty, u nichž je tato potřeba nejpalčivější. Jiná situace bude podle mého v případě vymezení předmětu zdanění a výše samotné daňové povinnosti, oproti technikám výpočtu a výběru daně. I když ani tyto oblasti by neměly zůstat a nezůstanou opomenuty. Jednoznačnější vymezení zboží, jež se má stát předmětem daně z vína, stejně jako sblížení daňových sazeb jednotlivých členských států jsou podle mého názoru kruciólními kroky v další harmonizaci. Především státy s velmi vysokými sazbami daně z vína by proto měly zvážit možnost přiblížení se evropskému průměru, naopak státy s nulovým daňovým zatížením této komodity by měly slevit ze své neústupnosti a podpořit alespoň mírné zvýšení minimální daňové sazby. Další možnost prohloubení harmonizace spatřuji i ve stanovení maximální možné sazby daně z vína. V ponechání stanovení přesné částky na jurisdikcích členských států, jakkoli pouze v předem stanovených limitech, vidím nástroj continuity se současným právním stavem a nástroj, jak přizpůsobit i rozsáhleji harmonizovanou právní úpravu na míru specifickým

každého členského státu. V takovém jistém „zprůměrování“ daňových sazeb spatřuji zároveň prostředek dosažení spravedlivé a nenarušené hospodářské soutěže a způsob zachování daňové neutrality. Abych ale mohla dojít k podobným závěrům, musela jsme nejprve podrobit jednotlivé právní řády členských států zkoumání a komparaci, a to jak ve světle historického vývoje, tak ve světle aktuální ekonomické situace dané země.

Systematika a fáze výzkumu

Systematika mého výzkumu při zpracování této disertační práce spočívala především v komplexnosti uchopení celého tématu. Samotný výzkum bych rozdělila do tří níže popsaných fází.

Fáze přípravná se stala fází logicky nejrozsáhlejší. Nejprve bylo nutné zařadit daň z vína obecně do daňového systému a vymezit její roli v něm. Základem pro jakékoli legislativní snahy v této oblasti je podle mého názoru podrobné prozkoumání, jaká metoda konstrukce daně z vína byla zvolena, aby daň mohla plnit své funkce. Odhalení primárních důvodů existence daně z vína následně tvoří i motivaci pro rozvoj její právní úpravy, především prostřednictvím kritického vyhodnocení jejich plnění. Při jakékoli legislativní snaze by tyto důvody měly být vedeny v patrnosti a neměly by být opomíjeny. Stejně tak bylo v přípravné fázi zapotřebí zjistit důvody, proč se právě daň z vína stala předmětem harmonizačních snah a jaké důsledky by mělo upuštění od harmonizace. Harmonizační snahy jsem proto zkoumala už od samých počátků v historickém kontextu celé integrace. Harmonizaci daně z vína právě díky historickému vývoji chápu dynamicky, jako postupný proces, v jehož rámci dochází k přibližování právních řádů jednotlivých členských států. Po vytyčení jejich cílů a možností, jakými lze těchto cílů na poli daně z vína dosáhnout, bylo nutné zkoumat i nástroje, jakými lze harmonizaci provést. Každá harmonizační snaha musí nalézt svou oporu v pramenech primárního práva Evropské unie, po jejím prověření jsem pak přistoupila k rozboru technických možností přímé harmonizace. Těmi se staly akty sekundárního evropského práva – nařízení a směrnice. Z legislativního procesu přijímání těchto aktů a konsensu potřebného k jejich přijetí pak postupně vyplynul rozsah institutů daně z vína, které je možné harmonizaci vůbec podrobit. Ze stejného důvodu se ukázalo, že vedle pozitivní harmonizace prostřednictvím normativních

právních aktů bude s postupujícím vývojem harmonizace nutné stále častěji přistupovat spíše k harmonizaci negativní prováděné prostřednictvím individuálních právních aktů – judikatury Soudního dvora.

Ve druhé fázi výzkumu jsem se zabývala interpretací samotných výsledků harmonizace, a sice výkladem v současnosti účinných norem evropského práva a jednotlivých právních institutů, jež jimi byly zavedeny. Díky podrobnému rozboru současné právní úpravy jsem prověřila aktuálnost právních norem a odpověděla si na otázku, jaká míra harmonizace byla v současnosti dosažena. Zároveň jsem odhalila prostor pro harmonizaci další a případné odstranění nedostatků.

Třetí fázi výzkumu představuje prověření transpozice evropského práva do právních řádů jednotlivých členských států. V této fázi výzkumu jsem si položila otázky, zda bylo evropské právo řádně a včas transponováno, jaký způsob transpozice byl zvolen, jak byly využity umožněné výjimky a naplněna volitelná ustanovení. Především jsem ale hodnotila, jak zvolenou transpozicí jednotlivé členské státy reflektují specifika a aktuální stav své ekonomiky a vinařské výroby. Na základě tohoto prověření a rozsáhlého sběru dat jsem se pak pokusila o odhad pravděpodobně preferované a prosazované právní úpravy členskými státy. Současně byl na základě dosud provedených poznatků proveden návrh, potažmo návrh dalšího možného vývoje harmonizace.

Volba metod zkoumání

Důkladné provedení volby metod daného výzkumu je podstatné zejména proto, aby disertační práce tvořila logický celek a vyvarovala se chybných závěrů. Z tohoto důvodu je volba vědeckých metod minimálně stejně důležitá jako volba samotného tématu disertační práce a objektu jejího zkoumání. Teprve po aplikaci adekvátních vědeckých metod je možné přistoupit k vyvození závěrů relevantních pro další vývoj evropské integrace v podobě rozvoje jednotného vnitřního trhu pomocí další harmonizace daně z vína.

Jako první metodu jsem zvolila metodu heuristickou, pomocí které jsem shromáždila potřebné prameny a data pro svou vědeckou práci. Tato data a prameny jsem následně musela podrobit kritické analýze, aby byly použity pouze ty informace, které nemají zkreslující charakter, jsou nevychýlené a zároveň komparovatelné. Data byla protříděna, aby nedošlo ani k zdržování vědecké práce, ani k odchýlení od tématu disertační práce. Díky heuristické metodě se mi podařilo provést rozsáhlou badatelskou práci v oblasti právních úprav všech dvaceti sedmi členských států Evropské unie.

Další a pravděpodobně nejvýznamnější použitou metodou v této práci je metoda srovnávání. Právní úprava jednotlivých aspektů zdanění vína byla porovnána v rámci všech členských států Evropské unie. Vyhodnotila jsem shodné, resp. podobné prvky a zároveň jsem upozornila na odlišnosti. Díky zjištění rozdílných znaků vnitrostátních právních úprav zdanění vína se mi podařilo prokázat existenci odlišného přístupu a preferencí v této oblasti v různých zemích EU.

Komparace však tvoří pouze metodu doprovodnou k vědeckým metodám analýzy a syntézy. Analýzou byla harmonizace daně z vína jako celek rozčleněna na jednotlivé právní instituty, jejich vlastnosti, návaznost a propojení. Díky ní jsem mohla pozorovat jednotlivé etapy harmonizace a také rozčlenit otázky, u kterých je harmonizace již dosažena a u kterých je její dosažení složité a spíše nepravděpodobné. Tyto závěry pak byly provedeny pomocí syntézy, která tak analýzu doplnila.

Dalšími použitými metodami byly metody indukce a dedukce. Pomocí indukce byly vyvozeny obecné závěry z pozorování jednotlivých prvků daně z vína v rámci jednotlivých jurisdikcí. Díky velkému množství informací o národních právních řádech mi tato metoda pomohla lépe se v nich zorientovat a zobecnit je. Díky dedukci jsem poté mohla pomocí hodnocení a porovnávání vyvodit i z těchto obecných závěrů závěry dílčí a konkrétní.

Závěrem byla provedena sumarizace získaných závěrů, na jejichž základě byla vytvořena hypotéza. Tím byly dle mého názoru naplněny jak vysvětlovací a informační, tak prognostická a pragmatická stránka mé disertační práce.

I. Vymezení základních pojmů

Úvodní odstavce své disertační práce jsem se především z praktického hlediska rozhodla věnovat vysvětlení základních principů a pojmů vztahujících se k dani z vína. Tato poněkud popisná část bude důležitým východiskem pro pochopení rozboru právního prostředí, ať už přímo na úrovni evropské, nebo na úrovni jednotlivých jurisdikcí.

I. 1. Daň

Pojem „daň“ jako takový není v českém právním řádu definován. Některé zákony pouze používají slovo „daň“ jako legislativně-technický nástroj, tzv. legislativní zkratku¹. Při absenci legální definice je nutné obrátit se na odbornou literaturu, která daně definuje jako „*platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.*“² Podle vlastností daně je také možné vymezit, že daň je „*povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.*“³ Obě definice považuji za výstižné, v podstatných znacích shodné a navzájem se doplňující. S jejich konstrukcí souhlasím především proto, že postihují základní rysy daní – a to jejich původní účel získat prostředky na plnění funkcí, o nichž určitá skupina lidí shledala, že bude společensky vhodnější, když nebudou financovány individuálně, ale společně, ačkoli právě tento aspekt daní může být někdy chápán jako nespravedlnost.

¹ Ustanovení § 2 odst. 3 až 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pod pojmem „daň“ rozumí „a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“ Podle odstavců 4 a 5 téhož ustanovení „Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.; Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.“

Pro účely zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, legislativní zkratka daň dle § 1 odst. 2 zahrnuje spotřební daně, jimiž jsou daň z minerálních olejů, daň z líhu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků.

Ustanovení § 1 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, zavádí legislativní zkratku daň, pod kterou podřazuje daně, odvody, poplatky a jiné platby.

² BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. A KOL. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 154.

³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2012*. 11. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2012, s. 9.

Prvním společným rysem obou definic je skutečnost, že povinnost platit daň je zakotvena v jednotlivých daňových zákonech. Tento zásah státu do soukromého vlastnictví je v českém právním řádu aprobován ustanovením čl. 11 odst. 5 usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (publikováno ve Sbírce zákonů České republiky pod č. 2/1993 Sb.), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Listina“ nebo „LZPS“), podle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Podzákonné normy tedy mohou upravit toliko podrobné provedení splnění daňových povinností, samotná povinnost však musí být uložena vždy právním předpisem se silou zákona.

Fakt, že daň plyne do veřejného rozpočtu, odráží její fiskální funkci, tedy funkci zajištění prostředků pro financování veřejných statků. Jedná se především o dva druhy statků – statky k uspokojení potřeb společnosti jako celku, u kterých by v případě nepovinného příspěvku vznikalo nebezpečí černých pasažérů, a statky, u kterých je úhrada z veřejných zdrojů efektivnější, jako například školství nebo zdravotnictví.

Důležitým znakem, který také daň odlišuje od poplatků, je především neekvivalenost, tedy fakt, že za ně stát při jejich zaplacení neposkytuje adekvátní protiplnění. Právě naopak - často dochází k situacím, kdy osoby přispívající do státního rozpočtu vyšší částkou nakonec čerpají daleko méně prostředků než ty, pro které je přispívání obtížné, ne-li nemožné. Dalším odlišujícím znakem od poplatků může být u daně i její obvyklá periodicita.

Nenávratnost daně je vlastnost, na základě které zaplacením daně nevzniká pro daňový subjekt odpovídající nárok.

Neúčelovost daně pak znamená, že jen zřídka je platba konkrétní daně předem určena na úhradu konkrétních statků⁴.

⁴ Výjimku tvoří např. daň silniční, jejíž výnos je dle § 5 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů, příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury.

Souhrn daní uložených legislativou daného státu tvoří jeho daňovou soustavu.

V předpisech evropského práva pojem „daň“ není definován vůbec. O jeho charakterizaci se pokusil Soudní dvůr⁵ například ve svém rozhodnutí Komise v. Francie⁶, kdy jej chtěl vymezit především vůči pojmu „poplatek“ a uvedl, že ryzí daň je dávka, která souvisí s vnitřním zdaněním, systematicky se vztahujícím na různé druhy výrobků v souladu s objektivními kritérii bez ohledu na původ těchto výrobků.

I. 2. Dělení daní

Daňová teorie nabízí velké množství kritérií, dle nichž lze daně dělit. Pro účely této práce však postačí dělení na daně in rem a osobní a daně přímé a nepřímé.

První dělení je odvislé od vazby na objekt daně. **Daně osobní** mohou svou konstrukcí odrážet ekonomické postavení daňového subjektu a jeho daňovou povinnost mu stanovit „na míru“. **Daně in rem** jsou naopak svázány s věcí, která je jimi zatěžována, proto jsou pro všechny subjekty stejně vysoké. Ačkoliv se konstrukce daně in rem může zdát spravedlivější, méně odráží schopnost daného subjektu daň hradit. Tato kategorizace proto úzce souvisí s tím, jak spravedlivě jsou daně vnímány.

Druhé dělení daní se odvíjí od okamžiku uplatnění daně. **Přímé daně** postihují zdaňovaný příjem už při jeho vzniku. Proto je také v jejich případě osoba plátce daně totožná s osobou poplatníka, daň je tedy odvedena týmž subjektem, jehož příjem je postihován. Naproti tomu **nepřímá daň** postihuje příjem až při jeho upotřebení, zatěžuje totiž spotřebu. Obvykle je nepřímá daň zahrnována do ceny zboží, čímž je vlastně přenesena na jiný subjekt. I když v tomto případě daňové břemeno dopadá na spotřebitele, daň je za něj odváděna prodejcem z utržené částky. Osoba plátce daně zde nesplyvá s osobou poplatníka.

⁵ Před přejmenováním Smlouvou o Evropské unii tzv. Evropský soudní dvůr.

⁶ Komise Evropských společenství proti Francouzské republice, Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. února 1981, 90/79.

I. 3. Funkce daní

Stejně jako dělení daní jsou funkce daní často diskutovanou tematikou odborných publikací, ve kterých je možné najít jejich rozsáhlý výčet.

První a podle mého názoru nejdůležitější funkcí daní je funkce fiskální, o níž bylo pojednáno již v rámci samotné definice daně. Další funkce bývají souhrnně označovány jako nefiskální⁷ a řadí se mezi ně například funkce sociální, obecně hospodářské, politické, mzdové a výchovné. Já osobně vycházím z rozdělení na čtyři další funkce, kterými jsou funkce alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační⁸. Nefiskální funkce nabývají na důležitosti. Při zvažování jakékoliv změny úpravy daňových předpisů je vždy nutné zvážit nejen dopady na státní rozpočet, ale také na všechny ostatní oblasti, jež mohou být prostřednictvím těchto funkcí daní dotčeny.

Alokační funkce daní je funkcí, díky níž se stát snaží realokovat zdroje tam, kde selhávají klasické tržní mechanismy a samovolná alokace bez státního zásahu by tak byla méně efektivní.

Daně jsou také nástrojem redistribuce hrubého domácího produktu, čímž napomáhají zmírňovat společensky neúnosné sociální rozdíly mezi daňovými subjekty.

Stimulační funkce daní je využívána státem tak, že prostřednictvím uvalení daně stát reguluje chování jedinců. Tak podporuje žádoucí chování díky určitému daňovému zvýhodnění, nebo se naopak snaží určité chování potlačit daňovým znevýhodněním toho kterého chování. V závislosti na předchozím se pak jedná o pozitivní, resp. negativní daňovou stimulaci.

Využitím stabilizační funkce daní má stát možnost učinit opatření k zmírnění dopadů hospodářského cyklu, a to tak, že v období hospodářského růstu může vytvořit rezervu pro období recese.

⁷ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. A KOL. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 94.

⁸ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2012*. 11. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2012, s. 11.

I. 4. Základní prvky konstrukce daně

Dalšími podstatnými pojmy daňové teorie a zároveň základními prvky, pomocí nichž je každá daň konstruována, jsou: daňový subjekt, předmět daně, daňový základ a daňová sazba.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve svém ustanovení § 20 odst. 1 definuje podle mého názoru **daňový subjekt** opět poněkud neurčitě⁹ odkazem na další zákony. Odborná literatura za subjekt daně označuje osobu povinnou daň platit¹⁰. Již výše jsem se zmínila o možném dělení daňových subjektů na poplatníky a plátce. K vysvětlení těchto pojmů může napomoci dnes již neplatný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jehož ustanovení § 6 odst. 2 uvádí: „*Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.*“ a § 6 odst. 3 definuje plátce daně: „*Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.*“ Daňovým subjektem je pak sjednocení obou shora popsanych množin.

Předmětem daně je hospodářská skutečnost, jež je daní zatěžována. Vždy se musí jednat o objektivní skutečnost, na základě níž je možné jasně stanovit, že daňová povinnost vznikla. Od toho, zda je objektem daně příjem, věc, činnost či majetek, také jednotlivé daně nejčastěji odvozují své názvy.

Základ daně označuje veličinu, ze které se daňová povinnost vypočítává, a způsob jejího stanovení. Je to vlastně předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.¹¹ Podle základu daně můžeme také daně dělit na daně specifické, jejichž základ je vyjádřen v nepeněžních jednotkách, např. dle svých fyzikálních nebo chemických vlastností, a daně hodnotové, jejichž základ je vyjádřen v penězích.

⁹ „*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*“

¹⁰ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. A KOL. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 159.

¹¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2012*. 11. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2012, s. 19.

Daňová sazba je koeficient, pomocí něhož se výpočet daňové povinnosti provádí. U specifického daňového základu bývá sazba konstruována jako pevná částka za určitou jednotku, u základu daně vyjádřeného v peněžních je to částka poměrná – procentuální.

I. 5. Daň z vína

Na základě předchozího vysvětlení základních pojmů daňové teorie nyní můžu přistoupit ke klasifikaci daně z vína: jedná se o daň in rem, daň nepřímou, jejímž uvalením je postihována spotřeba vybraného zboží, tedy konečný spotřebitel. Za spotřebitele však spotřební daň odvádí prodejce, který jí promítnul do ceny svého zboží, čímž ji jako plátce vybral od poplatníků. Ke konkrétní právní úpravě jednotlivých základních konstrukčních prvků daně z vína se budu vracet postupně v průběhu této práce v souvislosti s výkladem příslušných právních norem. Na tomto místě mohu alespoň uvést, že základ daně z vína se počítá na hektolitry a sazba je proto pevná.

Daň z vína bývá často označována zjednodušeně jako spotřební daň, toto označení je však nepřesné, jelikož její role jako spotřební daně je oslabena ještě daleko rozšířenější daní z přidané hodnoty, jež se uplatňuje na spotřebu všeobecně. Daň z vína se proto v daňových systémech jednotlivých zemí řadí mezi tzv. selektivní spotřební daně neboli akcízy.

Vedle vína podléhá selektivní spotřební dani v Evropské unii v souladu s jejími harmonizačními předpisy také pivo, meziprodukty, alkohol a alkoholické nápoje, líc, tabákové výrobky, energetické produkty a elektřina. Funkce daně v těchto případech není pouze funkcí fiskální, ale i funkcí stimulační. Právě uvalením selektivní spotřební daně se totiž regulátor sice na jednu stranu snaží naplnit státní rozpočet, na druhou stranu však také postihuje spotřebu vybraných komodit, jejichž spotřeba je společností pocíťována jako negativní, nežádoucí, ať už z hlediska jejich negativního vlivu na lidské zdraví či životní prostředí. Daňová povinnost spojená se spotřebou výše uvedených komodit má regulovat nežádoucí chování jedinců tím, že spotřebu negativně chápaných komodit prodražuje.

I když výnos daně z vína obvykle nepatří mezi nejpodstatnější příjmové složky státních rozpočtů, mají spotřební daně tradičně vysoký význam v ekonomice každého státu, a to i proto, že díky nízké elasticitě poptávky po zdaňovaných výrobcích s cenovými změnami je zajištěn poměrně stabilní příjem rozpočtu. Vzhledem k významu spotřebních daní pro státní rozpočet ve spojení s jejich ostatními předestřenými funkcemi je každý stát vysoce citlivý na jakékoli zásahy do své suverenity v této oblasti. Důležitost spotřebních daní a rozsah jejich dopadu na měnovou stabilitu jsou navíc umocněny faktem, že spotřební daně jsou zároveň součástí základu daně z přidané hodnoty.

II. Harmonizace daně z vína

II. 1. Harmonizace versus konkurence

Než přistoupím k rozboru a hodnocení harmonizačních snah Evropské unie a nastínění jejich dalšího vývoje, je nutné nejprve přiblížit samotný pojem harmonizace, stejně jako alternativu tohoto pojmu, jíž je stav daňové konkurence. Oba pojmy disponují svými pozitivními i negativními stránkami podstatnými pro posouzení, zda je výhodnější zavést mezi státy alespoň určitý stupeň harmonizace nebo zda je pro celkový vývoj ekonomiky prospěšnější změny nezavádět, resp. udržovat stav konkurence.

Daňová harmonizace je pojem používaný ve dvou různých významech. Harmonizace může být chápána jako výsledný stav, kdy v daňových soustavách jednotlivých států účastnících se harmonizace jsou odstraněny rozdíly a základní pravidla jejich daňových soustav jsou sladěna. Druhý způsob, jak lze daňovou harmonizaci chápat, je vnímat ji jako proces, který k harmonizovaným daňovým soustavám teprve směřuje. Tento proces je zahájen zvolením daní, které mají být harmonizovány, pokračuje definováním daňového základu, ze kterého se daň bude vypočítávat a na který je v konečné fázi harmonizačního procesu aplikována harmonizovaná sazba. Podle toho, v jaké fázi se daný proces nachází, se jedná o harmonizaci nominální, kdy jsou ve všech zemích zavedeny stejné daně, harmonizaci strukturální, kdy je sladěna struktura daňového systému co do základu daně, a harmonizaci celkovou, kdy jsou přijaty i stejné daňové sazby. V úvahu připadá také harmonizace částečná, tedy pouze v oblasti některých daní, například pouze u daní nepřímých.

V rámci Evropské unie je daňová harmonizace chápána jako *mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž.*¹² Tyto dva efekty daňové harmonizace jsou také považovány za dvě hlavní výhody a stály na samém počátku snah o harmonizaci daní v členských státech Evropské unie. Daňová

¹² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 18.

harmonizace napomáhá podnikatelům plně využívat výhod jednotného vnitřního trhu, které by při její absenci byly deformovány. Harmonizace je nezbytná i proto, aby kompenzovala tržní selhání způsobené samotným uvalením daní a přispěla tak k znovunastolení efektivní alokace zdrojů v situaci, kdy je kvůli zdanění narušena tržní rovnováha. V případě absence harmonizace by se totiž v praxi mohla projevit neekvivalentnost daně, kvůli níž by daňový subjekt neměl motivaci platit daně ve stejném státě, ve kterém spotřebovává veřejné statky. Bylo by pro něj výhodnější platit daně ve státě, kde jsou nižší, zatímco z veřejných zdrojů by mohl odčerpávat jinde, částečně jako černý pasažér. Daňové zatížení tak stoupá s tím, čím je výrobní faktor méně mobilní, a je pro něj tudíž obtížnější ovlivnit, kde bude své daně odvádět. Absence daňové harmonizace může navíc představovat zátěž státního rozpočtu ve smyslu nutnosti poskytovat nejrůznější subvence pro přilákání zahraničního kapitálu. Takovou podporou může být i snížení daňového zatížení kapitálu kompenzované ještě vyšším zdaněním práce. V této souvislosti se hovoří o tzv. „škodlivé daňové soutěži“¹³.

Opakem daňové harmonizace je daňová konkurence, tedy stav, kdy se pomocí odlišných daňových systémů a sazeb jednotlivé státy snaží přilákat investice. I přesto, že většina snah a hlasů volá po daňové harmonizaci, objevují se i názory na podporu zachování daňové konkurence, podložené pádnými argumenty. Hlavní z nich odráží potřebu zachování alespoň jednoho z nástrojů hospodářské politiky státu v rámci jeho suverenity. Za situace, kdy je v Evropské unii částečně zavedena měnová unie, a nástroje monetární politiky státu tak přechází do rukou evropských autorit, vzrůstá potřeba zachovat nástroje fiskální politiky jako výraz suverenity členských států. Jednotlivé daňové sazby v konkrétních jurisdikcích jsou nadto výsledkem vývoje ekonomiky v daném teritoriu, odráží tak jistá specifika a jsou většinou upraveny na míru preferencím každého státu a jeho rozpočtu. Daňová konkurence může také pozitivně působit na snižování daňových sazeb, což ve svém důsledku může dále zapříčinit nejen zvýšení ekonomického růstu, ale také zvýšení příjmů státního rozpočtu v případech, kdy snížení daní sníží motivaci daňových subjektů přelévat své finanční

¹³ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 29.

prostředky v rámci šedé ekonomiky. Škodlivá daňová konkurence však může snížit daňové výnosy obou konkurujících si států.

Ačkoliv zde daňovou konkurenci prezentuji jako opak daňové harmonizace, jehož výhody reflektují nevýhody daňové harmonizace a naopak, je nutné doplnit, že sama Evropská komise konkurenci daňových systémů takto vyhraněně nevnímá, když připouští její pozitivní ekonomickou stimulaci.¹⁴

Podle mého názoru právě díky zvážení všech shora uvedených výhod a nevýhod obou přístupů byla v Evropské unii nakonec zvolena částečná harmonizace zaměřená především na nepřímé daně. Nepřímé daně se poměrně výrazně promítají do koncové ceny výrobku, což by v případě, že by nebyly harmonizovány, mohlo mít za následek narušení hospodářské soutěže a daňové neutrality v důsledku snahy členských států soutěžit pomocí nižší ceny výrobků způsobené právě nižší daňovou sazbou. Tím, že jsou harmonizovány daně, jež se promítají do cen zboží a služeb, je zaručen jejich volný pohyb.

Na druhou stranu přímé zdanění nemobilního faktoru, jako je práce, zůstalo v Evropské unii víceméně v autonomii každého členského státu. To je logické. Jelikož přímé daně působí i z psychologického hlediska na své adresáty daleko citelněji, je zde i daleko menší vůle po sladění s ostatními státy, ve kterých panují výrazně odlišné podmínky. Protože jsou přímé daně vybírány v tuzemsku, narušuje jejich nesoulad jednotný vnitřní trh a soutěžní neutralitu pouze nepatrně. Stejně tak nebyla prokázána ani významná způsobilost přímých daní negativně působit na rozhodování zahraničních investorů.¹⁵

Jak dále ukážu v této práci, ani v oblasti nepřímé daně, jako je daň z vína, nebyla dosažena harmonizace úplná, když sice byl sjednocen předmět daně, ale sazba je harmonizována pouze svou minimální hranicí. Tato skutečnost také odpovídá současnému cíli Evropské unie sblížit daňové systémy členských států v nejnětější

¹⁴ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012, s. 31.

¹⁵ TICHÝ, L., ARNOLD, R., SVOBODA, P., ZEMÁNEK, J., KRÁL, R. *Evropské právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 588.

míře, nikoliv tak ambicióznímu, jako vytvořit jednotný evropský daňový režim. Ačkoliv původní záměr Evropské komise byl dosáhnout celkové harmonizace nepřímých daní, ukázalo se v průběhu integračního procesu, že dosáhnout podobného cíle je spíše nemožné.¹⁶

II. 2. Nástroje harmonizace daně z vína v EU

Na tomto místě bych chtěla poznamenat, že pro účely této práce budu pojmem „právo Evropské unie“, resp. „evropské právo“ označovat soubor právních norem tvořený zakládacími smlouvami Evropské unie, tj. Smlouvou o Evropské unii a Smlouvou o fungování Evropské unie, jakož i právními normami přijatými orgány EU majícími v těchto pramenech svůj základ, jak je tento pojem používán v současné literatuře.¹⁷ Vzhledem ke kontinuitě¹⁸ mezi oběma právními systémy budu pod tento pojem podřazovat i komunitární právo, neboli soubor právních norem vytvořených už Evropskými společenstvími, tzn. Evropským společenstvím uhlí a oceli, Evropským společenstvím pro atomovou energii a Evropským hospodářským společenstvím (od 1. 11. 1993 přejmenovaným Smlouvou o Evropské unii na Evropské společenství).

Evropské právo jako nástroj harmonizace daně z vína v EU je možné klasifikovat na primární a sekundární. Jeho primárními zdroji jsou všechny zakládající smlouvy, smlouvy, které je modifikují, a smlouvy o přistoupení. Sekundárním zdrojem evropského práva jsou pak legislativní akty orgánů Evropské unie, jimiž jsou nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska, z nichž všeobecnou právní závazností disponují pouze první dva, poslední dva naopak ani nejsou závaznými právními akty.

Právo Evropské unie je právním systémem *sui generis* s několika naprosto specifickými vlastnostmi. Jak již bylo řečeno, je stanovení a výběr daní jedním ze základních znaků suverenity každého státu, fiskální politika důležitým nástrojem

¹⁶ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 35.

¹⁷ TICHÝ, L., ARNOLD, R., SVOBODA, P., ZEMÁNEK, J., KRÁL, R. *Evropské právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 48.

¹⁸ Podle čl. 1 Smlouvy o Evropské unii je Evropská unie nástupkyní Evropského společenství. Blíže se ke kontinuitě mezi oběma pojmy vrátím v bodě II.2.1. Primární právo upravující harmonizaci spotřebních daní.

jeho hospodářské politiky a daně nejvýznamnější položkou příjmů státního rozpočtu. Naproti tomu jsou však daně způsobilé být překážkou každé ze základních svobod, jimiž se pravidla jednotného vnitřního trhu řídí, stejně jako narušit hospodářskou soutěž mezi tuzemskými a dováženými výrobky. Vyšší zdanění dovážených výrobků může mít stejné účinky jako clo¹⁹ a tím odporovat článkům 28 a 30 Smlouvy o fungování Evropské unie, které upravují zákaz cel a jim co do účinku rovnocenných poplatků. Zásah do suverenity v oblasti spotřebních daní je tak z hlediska zachování evropského práva nutný.

Aby Evropská unie zohlednila oba shora uvedené aspekty, rozhodla se pro zásahy do daňové politiky jednotlivých států pouze v nezbytné míře a daňová ustanovení chápe spíše jako doplňující ustanovení k ustanovením o odstranění cel, resp. zavádějícím volný pohyb zboží.²⁰ V daňové oblasti proto hraje významnou roli tzv. princip subsidiarity, podle kterého dle článku 5 odstavce 3 Smlouvy o Evropské unii *„jedná Unie v oblastech, které nespadají do její výlučné pravomoci, pouze tehdy a do té míry, pokud cílů zamýšlené činnosti nemůže být dosaženo uspokojivě členskými státy na úrovni ústřední, regionální či místní, ale spíše jich, z důvodu jejího rozsahu či účinků, může být lépe dosaženo na úrovni Unie.“*

Zásada subsidiarity je jednou ze základních zásad evropského práva. Členské státy sice omezily svou suverenitu tím, že její část přesunuly na Evropskou unii se záměrem podrobit se její legislativě ve vymezených oblastech, zásada subsidiarity jim však má zaručit, že evropská legislativa nastoupí až v okamžiku, kdy bude ta vnitrostátní neúčinná.

Na systému práva Evropské unie je dále specifický fakt, že Evropská unie vytváří právní normy, jež nezavazují pouze členské státy, ale také přímo vnitrostátní subjekty, jež jsou příslušníky těchto členských států. Zásada přímého účinku evropských právních norem i pro příslušníky členských států byla formulována v případě Van Gend en Loos

¹⁹ TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2010, s. 176.

²⁰ TICHÝ, L., ARNOLD, R., SVOBODA, P., ZEMÁNEK, J., KRÁL, R. *Evropské právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 586.

vs. Nizozemská fiskální správa²¹, ve kterém Soudní dvůr uvedl, že se jednotlivci mohou dovolat takových ustanovení práva Evropských společenství, která (pokud by byla státem řádně implementována) by vylepšila jejich právní postavení. Judikát se však prozatím vztahoval pouze k právu primárnímu. Přímý účinek nařízení jako součásti sekundárního práva byl „projudikován“ až v případě *Flaminio Costa vs. ENEL*²², ve kterém Soudní dvůr uvedl, že nařízení evropského práva jsou závazná pro všechny členské státy, neboť se stala nedílnou součástí legislativy členských států, a mají dokonce přednost před tuzemskou úpravou. Tak byla zároveň formulována třetí základní zásada evropského práva, zásada supremace, tedy přednosti před národním právem. Přímý účinek směrnic byl pak formulován až v případě *Ratti*²³. Podle Soudního dvora se soukromá osoba může vůči státu domáhat svých subjektivních práv, která by jí náležela, kdyby členský stát směrnicí řádně implementoval, a pokud závazek obsažený ve směrnici je bezpodmínečný a dostatečně přesný.

Díky všem shora uvedeným vlastnostem se evropské právo stalo účinným nástrojem harmonizace daně z vína. Oba jeho zdroje, jejichž účelem je napomáhání k eliminaci cel a množstevních omezení dovozu a vývozu zboží mezi členskými státy, k odstranění překážek volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu, k vytváření podmínek fungování společného trhu a k zajištění sblížení právních předpisů členských států²⁴, budou dále přiblíženy níže.

II. 2. 1. Primární právo upravující harmonizaci spotřebních daní

Cíl harmonizovat zákonodárství týkající se nepřímých daní si Evropská společenství vytyčila již při svém založení, konkrétně přímo ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 (dále také jen „SEHS“), jež je jednou ze zakládajících smluv a tvoří tak součást primárního práva Evropské unie. Daňová ustanovení byla obsažena v Kapitole 2, člancích 95 až 99 SEHS.

²¹ *Van Gend en Loos* proti *Nederlandse Administratie der Belastingen*, Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. února 1963, 26/62.

²² *Flaminio Costa* proti *ENEL*, Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 1964, 6/64.

²³ *Pubblico Ministero* proti *Ratti*, Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. dubna 1979, 148/78.

²⁴ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012, s. 43.

Smlouvou o Evropské unii z roku 1992 byl článek 99 SEHS nahrazen novým zněním a Evropské hospodářské společenství bylo přejmenováno na Evropské společenství. Ze Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství se tak stala Smlouva o založení Evropské společenství (dále jen „SES“).

Ustanovení upravující harmonizaci nepřímých daní byla dále změněna Amsterodamskou smlouvou z roku 1997, a to pouze nepatrně, když byl vypuštěn článek 97 řešící kaskádovitý systém daně z obratu zrušený zavedením systému daně z přidané hodnoty od roku 1967, který se tak stal nadbytečným. Amsterodamskou smlouvou dále došlo k přečíslování článků SES. Z článků 95 až 99 se tak staly články 90 až 93.

K dalšímu přečíslování pak došlo v roce 2007, kdy byla přijata Lisabonská smlouva a s platností od 1. 12. 2009 byly články 90 až 93 nahrazeny prostřednictvím článků 110 až 113 takřka ve stejném znění. Dle článku 1 Lisabonskou smlouvou novelizované Smlouvy o Evropské unii se Unie stala nástupcem Evropského společenství a nahradila ho tak, Smlouva o Evropském společenství byla zároveň přejmenována na Smlouvu o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“). Jelikož se tyto čtyři články staly základem pro harmonizaci daní, považuji za vhodné je zde uvést v současném znění:

„Článek 110 (bývalý článek 90 SES, bývalý článek 95 SEHS)

Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.

Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.

Článek 111 (bývalý článek 91 SES, bývalý článek 96 SEHS)

Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.

Článek 112 (bývalý článek 92 SES, bývalý článek 98 SEHS)

Osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise.

Článek 113 (bývalý článek 93 SES, bývalý článek 99 SEHS)

Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.“

Článek 110 SFEU představuje zákaz diskriminace při zdaňování dovážených výrobků oproti podobným výrobkům domácím, přičemž daň nesmí vést ani k nepřímé ochraně domácích výrobků.

Jelikož je pojem „podobných výrobků“ poněkud sporný, vyjádřil se k jeho výkladu opakovaně Soudní dvůr ve své judikatuře. Ve vztahu ke zdanění vína se k tomuto výkladu vrátím v souvislosti s rozbořem harmonizovaných pravidel pro výpočet daňové povinnosti z vína a sazbám, které je možné aplikovat na které výrobky tak, aby nebyly chápány jako diskriminační.²⁵

Domnívám se, že účelem zákazu diskriminace je *zabránit daňovému znevýhodňování zboží, které překračuje hranice, a tak působit v zájmu svobodného obchodu na vnitřním trhu a přispívat k soutěžní neutralitě vnitrostátních daňových systémů.*²⁶ Zákaz diskriminace však podle mého neznamena, že by některé druhy

²⁵ V části III. 2. 3. Konkurence versus diskriminace výrobků.

²⁶ TICHÝ, L., ARNOLD, R., SVOBODA, P., ZEMÁNEK, J., KRÁL, R. *Evropské právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 590.

výrobků nemohly být od daně osvobozeny či daňově zvýhodněny. Pouze se tak nesmí dít diskriminačním způsobem.

Podle článku 111 SFEU je omezena výše refundací daní při vývozu do jiných členských států výši daní původně vybraných. Tento článek souvisí se zvoleným východiskem politiky spotřebních daní, jímž je systém zdanění v zemi určení. Tento systém se vyznačuje refundacemi, zvýhodněním při vývozu a používáním vyrovnávacích dávek při dovozu²⁷. Ke zdanění dochází na základě vnitrostátních předpisů ve státě importu.

Článek 112 SFEU se vztahuje na přímé daně a zakazuje zvýhodňování jejich vývozu a znevýhodňování dovozu. Zvýhodňování dováženého zboží oproti zboží tuzemskému naopak zakázáno není.

Konečně článek 113 SFEU obsahuje základní zmocnění Rady přijímat ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní. Lisabonskou smlouvou byl upraven legislativní proces přijímání harmonizačních ustanovení, podle kterého Rada postupuje po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem. Harmonizační ustanovení musí být přijata jednomyslně a v souladu se zásadou subsidiarity, jak bylo uvedeno výše.

II. 2. 2. Sekundární právo upravující harmonizaci spotřebních daní

Zmocnění udělené Radě článkem 113 SFEU, stejně jako obecné zmocnění Rady *zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímat směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu* dle článku 115 SFEU jsou prostředkem legitimujícím k tzv. pozitivní harmonizaci, tedy přijímání legislativních nástrojů Evropské unie ke sblížení daňových systémů v rovině sekundárního práva, jimiž jsou nařízení a směrnice.

²⁷ TICHÝ, L., ARNOLD, R., SVOBODA, P., ZEMÁNEK, J., KRÁL, R. *Evropské právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 591.

Nařízení jsou právními akty, jejichž závaznost dopadá na všechny účastníky integrace. K jejich přímé účinnosti není potřeba žádného vnitrostátního právního předpisu a v případě jejich rozporu s vnitrostátní úpravou před ní mají dokonce přednost. Proto také musí nařízení být jasná a bezpodmínečná. Vzhledem ke své povaze jsou využívána především v případech, kdy je potřebná jednotnost právní úpravy určitého institutu napříč členskými státy.

Směrnice jsou právními předpisy, které zavazují členské státy provést k určitému datu takové změny ve svých právních systémech, aby bylo dosaženo konkrétního společného účelu. Směrnice jsou pro členské státy závazné pouze co do výsledku, který je nutné dosáhnout, a je ponecháno na každém státu, jakým způsobem směrnicí provede, jak ji zahrne do svého práva. Státy mají povinnost směrnice v tzv. transpoziční lhůtě nejen formálně transponovat, ale také implementovat, tzn. adekvátními legislativními technikami zajistit, aby podle nich bylo postupováno v praxi, aby jejich ustanovení byla právně vymahatelná. S právní vymahatelností směrnic souvisí i zavedení jejich přímého účinku v případě, kdy nejsou v příslušné lhůtě členskými státy provedeny. Jak již bylo nastíněno výše, nastupuje přímý účinek směrnice jediné v tom případě, že je její text jednoznačný a srozumitelný a nevyžaduje provedení dodatečných opatření. Přímý účinek směrnic je však pouze vertikální a vzestupný, resp. přímého účinku se může dovolávat pouze jedinec vůči státu, protože je to právě samotný stát, který nezajistil řádnou transpozici. Okamžikem marného uplynutí transpoziční lhůty může nastat také nepřímý účinek, jímž se rozumí nutnost výkladu vnitrostátního práva v souladu s cíli, jež mají být směrnicí dosaženy. Díky svým shora uvedeným vlastnostem se směrnice staly základním nástrojem pro harmonizaci daňových předpisů.

K zavedení jednotného trhu a jeho hladkému fungování lze ale přispět také harmonizací negativní, tedy harmonizací prováděnou pomocí judikatury Soudního dvora, na základě jehož rozhodnutí jsou v národních právních řádech činěna opatření k odstranění těch právních norem, které harmonizaci odporují. Harmonizace negativní není harmonizací v pravém slova smyslu, protože narozdíl od obecně závazných právních předpisů se u rozhodnutí Soudního dvora jedná pouze o individuální právní

akty, jež zavazují pouze stát, který je účastníkem daného sporu. Nepůsobí tak na všechny členské státy stejně. Svou interpretační funkcí však dávají výklad evropského práva, který je pro všechny státy společný.

Soudní dvůr má vedle své interpretační role i odpovědnost za samotnou aplikaci práva. Ačkoliv jeho pravomoc byla na základě Jednotného evropského aktu v roce 1986 od roku 1989 rozložena i na Soud prvního stupně²⁸, v otázkách daňové harmonizace rozhoduje i nadále Soudní dvůr.

Co se týče řízení o přímých žalobách, řeší Soudní dvůr obvykle žaloby Komise proti členskému státu za porušení unijního práva nebo nesplnění povinnosti transponovat směrnici. Mnohem častějším řízením týkajícím se harmonizace daňového práva je řízení o předběžné otázce, což je institut, jehož účelem je unifikovat výklad evropského práva. Jednotlivé členské státy se Soudního dvora zpravidla dotazují na slučitelnost svých daňových předpisů s primárním právem Evropské unie. Soudní dvůr pak posuzuje soulad s volným pohybem zboží, služeb, osob a kapitálu, přičemž aplikuje základní zásady evropského práva, a dále posuzuje i soulad s principem neutrality harmonizované daně.

II. 3. Vývoj harmonizace daně z vína

Jak jsem již uvedla výše, cíl harmonizovat legislativu v oblasti nepřímých daní si Evropské hospodářské společenství vytyčilo již při svém založení uzavřením Římských dohod v roce 1957. V této době existovaly významné rozdíly v systémech uplatňování nepřímých daní mezi jednotlivými členskými státy. Nicméně ještě výraznější než rozdíly v oblasti selektivních spotřebních daní byly rozdíly v oblasti daně z přidané hodnoty. Tento stav představoval nejen bariéry volného obchodu, ale také nebezpečí narušení hospodářské soutěže. K eliminaci bariér bylo nutné vytvořit jednotný systém spotřebních daní, který by zahrnoval nejen jednotnou strukturu, ale i daňový základ, alespoň částečně jednotnou sazbu a další prvky zdanění.²⁹ U spotřebních daní se lišily

²⁸ Lisabonskou smlouvou přejmenovaný na Tribunál.

²⁹ TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2010, s. 252.

především produkty, na které byla spotřební daň uvalována. I přesto byl prvním zásadním krokem k harmonizaci spotřebních daní až rok 1972, kdy byly směrnicí 72/43/EHS spotřební dani podrobeny povinně tytéž výrobky napříč Společenstvím, a to:

- minerální oleje,
- tabák,
- lihoviny,
- pivo a
- víno.

Veškeré ostatní akcízy měly být s účinností této směrnice zrušeny s výjimkou těch, které nevyžadovaly hraniční kontroly nebo obdobné formální překážky volného pohybu.

I když bylo počáteční snahou Evropského hospodářského společenství sjednotit jak strukturu zdanění v členských státech, tak jednotlivé sazby, ukázalo se později, že tak široký konsensus mezi členskými státy při dodržení pravidla jednomyslnosti nebude možné dosáhnout. Především státy s dlouholetou tradicí ve výrobě některého alkoholického nápoje, jako například v případě vína Francie, Španělsko a Itálie, projevovaly od počátku harmonizačních snah velkou neochotu víno zdaňovat.³⁰ Od ambiciózních snah tedy bylo upuštěno zavedením jednotné struktury zdanění spolu se stanovením určité minimální sazby, pod kterou jednotlivé státy nesmějí své sazby nastavit - hlavně proto, aby tak nemohly zvýhodňovat domácí výrobky oproti výrobkům zahraničním. Systémy selektivních spotřebních daní byly historicky zakořeněny natolik odlišně, že Evropská unie začala spoléhat spíše na spontánní harmonizační efekt³¹, ke kterému podle jejích prognóz mělo dojít konkurencí výrobků zdaněných sazbami

³⁰ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 63.

³¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 56.

různých států na otevřeném trhu. Ta se dále měla projevit tlakem na snížení daňových sazeb vedoucím k snížení cen a zvýšení konkurenceschopnosti zdaněných výrobků.³² Celkově je možné konstatovat, že i přes přijatá opatření bylo sblížování spotřební daně až do 90. let prováděno spíše negativní harmonizací, tedy pomocí judikatury Soudního dvora.

V souvislosti s přeshraničním pohybem zboží podléhajícího spotřební dani bylo v rámci harmonizačních prací také nutné zodpovědět otázku, kde bude zboží zdaněno, aby nedocházelo k dvojímu zdanění. Volba probíhala mezi dvěma základními principy, tj. mezi principem výběru daně v zemi původu (zemi výroby) a principem výběru daně v zemi spotřeby (zemi určení). Zdanění v zemi původu představuje výhodu především pro stát vyrábějící dané zboží, protože získá výnos daně jak z výrobků spotřebovaných v tuzemsku, tak v zahraničí. Tím, že je daň odváděna ve stejné zemi, kde probíhá výroba, se též šetří mnoho administrativních nákladů. V zemi spotřeby však opět může docházet k soutěžení mezi členskými státy pomocí nižší daně, z ní plynoucí nižší ceny zdaněného výrobku a tím pádem i vyšší poptávky po něm a vyššího prodeje. Pravidla hospodářské soutěže by tak mohla být deformována, protože cena výrobku by se nemusela prvořadě odvíjet od jeho výrobních nákladů. Zároveň by mohlo docházet k situacím, kdy by obdobné výrobky byly zdaněny na jednom místě různými sazbami dle země produkce, což by vzhledem k velkým odchylkám výše daňových sazeb způsobovalo značné problémy a především narušilo neutralitu daně. Deformace trhu by nevznikaly jedině tehdy, kdyby byla zavedena jednotná sazba daně, tzn. Členské státy by ve volbě sazby nebyly svobodné.³³

Princip zdanění v zemi spotřeby lépe odpovídá záměru spotřební daně zdanit skutečně samotnou spotřebu. Výnos daně získá až na výjimky stát, ve kterém je zdaněný výrobek spotřebován. Na zboží podléhající spotřební dani se uplatňují daňové sazby země, ve které je zboží spotřebováno (resp. země, kam je zboží dováženo).³⁴

³² Dnes už pomalu mohu tvrdit, že se prognózy nenaplnily a i po čtyřiceti letech od první harmonizační směrnice existují mezi členskými státy v sazbách spotřební daně velmi zásadní rozdíly.

³³ Nerudová, D. HARMONIZACE NEPŘÍMÉHO ZDANĚNÍ V EVROPSKÉ UNII. *DANĚ A PRÁVO V PRAXI*, 2005, ROČ. X, Č. 7, s. 30 – 34.

³⁴ TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2010, s. 254.

Naopak dovozce zaplatí spotřební daň odpovídající výši sazeb ve své zemi. Toto opatření má za účel napomáhat prevenci narušení hospodářské soutěže a zachovávat daňovou neutralitu. Jeho negativem je skutečnost, že je daleko náchylnější k daňovým únikům. Přesto bylo za základní pravidlo zdanění rozdílnými sazbami spotřební daně i z důvodu zabránění diskriminace výrobků zvoleno právě pravidlo zdanění v zemi spotřeby. Myslím, že volba systému zdanění mohla být právě jednou z příčin, proč na spontánní daňovou harmonizaci nebyl vytvořen dostatečný tlak. Ačkoliv původně měla být volba zdanění ve státě určení pouze dočasnou, přetrvávala dodnes a podle mého názoru dosavadní vývoj sazeb spotřebních daní, tj. jejich minimální sblížení, ukazuje, že se tato volba v nejbližší době ani nezmění. Zdanění v zemi původu se užívá jen okrajově v situacích, na které upozorním v dalším textu práce. Zvýšené riziko daňových úniků při použití principu zdanění v zemi spotřeby Evropská unie řeší dohledem nad zbožím, za které zatím nebyla zaplácena daň, a zajištěním daně.

V návaznosti na zrušení kontrol zboží při přechodu hranic uvnitř Evropské unie vzrostlo nebezpečí daňových úniků spojené se zdaněním ve státě spotřeby, bylo proto nutné pokračovat v harmonizačních snahách a postihnout zdanění vyváženého a dováženého zboží mimo tyto hraniční kontroly. Do roku 1992 byla totiž daň při přechodu vnitřních hranic vrácena pouze poté, co bylo zkontrolováno, že zboží opravdu fyzicky opouští hranice vyvážejícího státu. Dne 25. 2. 1992 proto konečně vešla v platnost tzv. „horizontální směrnice“, tedy směrnice Rady č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále také jen „směrnice 92/12/EHS“). Její přijetí se ukázalo jako naléhavé zvláště právě z důvodu vytvoření jednotného vnitřního trhu³⁵ od 1. 1. 1993 a z něj vyplývající potřeby sjednocení povinností ke spotřební dani ve všech členských státech. Členské státy byly povinny uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné k dosažení souladu s touto směrnicí do 1. ledna 1993. K tomuto datu také na území EU začal platit společný celní sazebník³⁶, který zajistil harmonizaci základů daně.³⁷

³⁵ Jednotný vnitřní trh je definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu, neboli tzv. čtyři svobody.

³⁶ Nařízení Komise (EHS) č. 2505/92 ze dne 14. července 1992 pozměňující Přílohy I a II nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Ve své preambuli směrnice 92/12/EHS deklaruje, že uplatnění neomezeného pohybu zboží a služeb v rámci vnitřního trhu nesmí být narušováno kontrolami ve výrobních a skladovacích jednotkách zajišťujícími konečné vybrání daňového dluhu. Volný pohyb zboží nesmí být narušen ani případným zdaněním jiných výrobků, než těch, které jsou uvedeny v článku 3 směrnice 92/12/EHS. Konkrétně jsou to:

- minerální oleje,
- alkohol a alkoholické nápoje a
- tabákové výrobky.

Další text směrnice 92/12/EHS byl pojat velice obecně, když podrobnější úprava struktury a sazeb spotřebních daní jednotlivých výrobků byla ponechána k úpravě zvláštními předpisy. Směrnice 92/12/EHS tedy sloužila především k sjednocení dotčených komodit, jejich výroby, držení, přepravy a důvodů vzniku daňové povinnosti ve všech členských státech. Zavedeno bylo také tzv. „podmíněné osvobození od daně“ a pojem „autorizovaný daňový sklad“, tedy instituty sloužící k realizaci zdanění v zemi určení. Směrnice 92/12/EHS se stala základem konstrukce současného systému spotřebních daní v právu EU. I když se formálně jedná o směrnici, obsahově tento předpis vyjadřuje natolik přesná a konkrétní pravidla, že má svou povahou velmi blízko spíše k nařízení. U některých (a to většiny) ustanovení je proto podle mého názoru možnost jejich přímého účinku neoddiskutovatelná. Za zmínku určitě stojí i fakt, že už směrnice 92/12/EHS počítala s možností odchýlit se od ní, obsahovala totiž oprávnění členských států uvalit na předmět spotřební daně i jiné daně, stejně jako uvalit spotřební daň na jiné výrobky, pokud se tato opatření nestanou překážkou volného pohybu zboží.

Jak již bylo řečeno, v návaznosti na směrnici Rady č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, byly přijaty i speciální směrnice upravující jednotlivé druhy zboží postižené spotřební daní. Předmětem této práce budou především směrnice Rady č. **92/83/EHS** ze dne 19. října 1992

³⁷ Nerudová, D. HARMONIZACE NEPŘÍMÉHO ZDANĚNÍ V EVROPSKÉ UNII. *DANĚ A PRÁVO V PRAXI*, 2005, ROČ. X, Č. 7, s. 30 – 34.

o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83/EHS“), neboli tzv. „strukturální směrnice“, která obsahuje pravidla zdanění piva, vína, jiných kvašených nápojů než víno a pivo, meziproduktů a lihu, a dále pak směrnice Rady č. **92/84/EHS** ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/84/EHS“), neboli tzv. „směrnice o sazbách“³⁸. Jednotlivé produkty jsou ve směrnici 92/83/EHS, potažmo i ve směrnici 92/84/EHS rozlišeny podle kombinované nomenklatury obsažené v nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Dne 16. 12. 2008 přijala Rada v rámci reformy obecné úpravy spotřebních daní předložený návrh Komise nové směrnice č. **2008/118/ES**, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (tzv. nová horizontální směrnice, dále jen „směrnice 2008/118/ES“). Nová směrnice následně vešla v platnost dne 15. 1. 2009 a ke dni 1. 4. 2010 plně nahradila dosavadní úpravu směrnicí 92/12/EHS. Transpoziční lhůta byla u této směrnice pro členské státy stanovena do 1. 1. 2010 s účinností nové právní úpravy k 1. 4. 2010. Přijetí nové směrnice bylo zdůvodněno jak zvýšením přehlednosti několikrát významně změněné úpravy, zpřesněním definic některých pojmů, zjednodušením a modernizací postupů stanovení a výběru spotřebních daní, tak přijetím opatření k předcházení daňovým únikům a zneužívání daňového režimu. Do nové směrnice byly zapracovány i závěry z dosavadních zkušeností správních orgánů a adresátů předchozí úpravy na úrovni soukromoprávní. Nejvýznamnějším argumentem pro přijetí nové směrnice bylo zavedení moderního elektronického systému pro kontrolu přepravy zboží podléhající spotřební dani EMCS (Excise Movement and Control System). Ten má napomoci zjednodušit intrakomunitární obchodování a zvýšit jeho průhlednost.

Elektronický systém pro kontrolu přepravy zboží podléhající spotřební dani EMCS byl vytvořen na základě Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES

³⁸ Dle ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012, s. 192: „*Toto neoficiální členění vycházelo z toho, že „horizontální“ směrnice vyjmenovává akcízované komodity, „strukturální“ směrnice tyto komodity jednotlivě vymezuje a „směrnice o sazbách“ jim stanovuje sazby. Jelikož novější směrnice již toto členění nerespektují (mají společný legislativní předpis jak pro vymezení výrobku, tak pro sazbu), bude se pravděpodobně od této klasifikace upouštět.*“

ze dne 16. června 2003, o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Směrnice 2008/118/ES stanovila právní rámec pro využívání tohoto systému, který je naplněn prováděcím předpisem, jímž se stalo nařízení Komise (ES) č. **684/2009** ze dne 24. července 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Tímto nařízením bylo k 31. 3. 2010 zrušeno nařízení Komise (EHS) č. 2719/92 ze dne 11. září 1992 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, zatímco nařízení Komise (EHS) č. **3649/92** ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství, zůstalo v platnosti. Třetím nařízením upravujícím poslední druh průvodního dokladu pro účely spotřební daně je nařízení Komise (ES) č. **31/96** ze dne 10. ledna 1996 o potvrzení o osvobození od spotřební daně. Samostatně pro přepravu vína je na úrovni evropského práva upraven ještě další, „nedaňový“ průvodní doklad. Jeho úprava je obsažena ve speciálním předpisu z oblasti společné zemědělské politiky, a to pomocí nařízení Komise (ES) č. **436/2009** ze dne 26. května 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 479/2008, pokud jde o registr vinic, povinná prohlášení a shromažďování údajů pro sledování trhu, průvodní doklady pro přepravu vinařských produktů a evidenční knihy vedené v odvětví vína.

Zvláštní případy, kdy je zboží podléhající spotřební dani dle směrnice 2008/118/ES od daně osvobozeno, jsou upraveny směrnicí Rady **2007/74/ES** o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně a směrnicí Rady **2006/79/ES** o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní.

II. 4. Vývoj harmonizace správy daně z vína

V souvislosti s harmonizací spotřebních daní jako takovou bylo zároveň přistoupeno i ke sblížení jejich správy. Pohyb zboží podléhajícího spotřební dani uskutečňovaný mezi členskými státy bez toho, aby za dané zboží byla daň zaplacená, si vyžádal rozvoj

spolupráce daňových orgánů. Legislativní činnost se proto zaměřila především na systematizaci výměny informací daňových správ navzájem směřující nejen k usnadnění sledování pohybu zboží podléhajícího spotřební dani, ale také k zajištění zaplacení daně a předcházení daňovým podvodům. Již dne 10. 2. 1975 bylo přijato rozhodnutí Rady o opatření EU k potírání daňového úniku a obcházení daňových předpisů.

Podmínky spolupráce členských států byly od 16. 11. 2004 upraveny nařízením Rady č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, které bylo na území Evropské unie účinné od 1. 7. 2005 do 1. 7. 2012, kdy bylo nahrazeno nařízením Rady (EU) č. **389/2012** ze dne 2. května 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004 (dále jen „nařízení 389/2012“). Právní úprava obsažená v nařízení 389/2012 svou strukturou víceméně kopíruje nařízení předcházející, je ovšem modernizovaná a posiluje úlohu elektronických prostředků.

Evropská právní úprava harmonizovaného vymáhání pohledávek se původně vztahovala pouze na pohledávky vyplývající z operací, které byly součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělské dávky a cla.³⁹ Vznikala za účelem umožnění vymáhání pohledávky z prostředků nacházejících se mimo území členského státu, než kde pohledávka vznikla. Pomocí směrnice Rady 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992 byla spolupráce rozšířena i na spotřební daně. Další novelizace následovala jako reakce na vznik jednotného vnitřního trhu v roce 1993 a z něj plynoucí vyšší mobilitu aktiv dlužníků.⁴⁰ Směrnicí Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 proto byly posíleny pravomoci daňových správ a vymáhání pohledávek bylo urychleno pomocí využití elektronické komunikace ve spojení s vzájemným uznáváním vnitrostátních nástrojů vymáhání. Směrnice Komise 2002/94/ES ze dne 9. prosince 2002 přinesla další zjednodušení a zefektivnění vymáhání a směrnice Komise 2004/79/ES ze dne 4 března 2004 pak rozšířila působnost na nové členské státy. Všechny tyto předpisy byly kodifikovány do směrnice Rady

³⁹ Směrnice Rady ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel.

⁴⁰ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 152.

2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření. Ta však byla s účinností od 1. 1. 2012 nahrazena směrnicí Rady **2010/24/EU** ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (dále jen „směrnice 2010/24/EU“). Oproti původní směrnici byl rozšířen rozsah vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek na daně a poplatky, na které se vzájemná pomoc v této oblasti doposud nevztahovala. Úprava obsažená ve směrnici 2010/24/EU se zároveň pokouší o zvýšení účinnosti vzájemné pomoci a její snazší poskytování v praxi.

Na zlepšování spolupráce mezi členskými státy spolu se zvyšováním odborných znalostí státních zaměstnanců v oblasti správy daní je dále zaměřen i program Fiscalis. Jedná se o společný víceletý akční program Evropské unie, který vznikl v roce 1998 tak, že navázal na Matthaesus-Tax program.⁴¹ Program Fiscalis byl nejprve naplánován pouze na období od roku 1998 do roku 2002 a byl zaměřen na výměnu informací a praktických zkušeností toliko v oblasti nepřímých daní.⁴² Vzhledem k pozitivním zkušenostem s programem Fiscalis byla pro období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2007 zavedena jeho druhá fáze, kdy byl program rozšířen i na oblasti přímých daní a daní z pojistného.⁴³ I přes toto rozšíření se program nadále zaměřoval především na nepřímé daně, tedy daň z přidané hodnoty a daně spotřební. Na dobu od 1. ledna 2008 do 31. prosince 2013 byl program Fiscalis 2003-2007 nahrazen programem Fiscalis 2013, a to na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. **1482/2007/ES**, ze dne 11. prosince 2007, kterým se zavádí program Společenství ke zlepšení fungování systémů zdanění na vnitřním trhu (Fiscalis 2013) a zrušuje rozhodnutí č. 2235/2002/ES (dále jen „rozhodnutí 1482/2007/ES“). Stejně jako v předchozích fázích je program zaměřen na efektivní, jednotné a účinné uplatňování právních předpisů, výměnu zkušeností a potírání daňových úniků.

⁴¹ Původně zavedený na základě rozhodnutí Rady č. 93/588/EEC ze dne 29. 10. 1993.

⁴² Na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 888/98/ES ze dne 30. března 1998 o zřízení programu činnosti Společenství ke zdokonalení systémů nepřímého zdanění na vnitřním trhu (Program Fiscalis).

⁴³ Na základě rozhodnutí Komise č. 2235/2002, o společném akčním programu pro zlepšení systému nepřímého zdanění na vnitřním trhu (Program Fiscalis 2003-2007).

Je zřejmé, že harmonizační práce v oblasti správy nepřímých a tedy i spotřebních daní jsou rozsáhlé a systematicky rozšiřované a zdokonalované. V současnosti je na půdě Evropské komise jedním z hlavních témat boj proti agresivnímu daňovému plánování. Podle mého názoru je toto téma reakcí na finanční krizi a odráží snahu zajistit daňové příjmy do státních rozpočtů. Zatím posledním krokem na tomto poli bylo dne 6. 12. 2012 přijetí tří dokumentů: akčního plánu pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům⁴⁴, doporučení Komise proti agresivnímu daňovému plánování⁴⁵ a doporučení Komise týkající se opatření, která mají povzbudit třetí země uplatňovat v daňové oblasti určité minimální standardy řádné správy⁴⁶. I jejich cílem je posílení správní spolupráce, podpora politiky řádné správy, boje proti agresivnímu daňovému plánování a daňovým trestným činům. Dalším trendem je snaha o snížení nákladů na výběr daní, a to jak na straně daňových správ, tak na straně daňových poplatníků. Pro zlepšení spolupráce vykonavatelů a adresátů daňové správy Komise připravuje tzv. Evropský kodex daňového poplatníka, který by měl přispět k zlepšení jejich spolupráce a posílení důvěry. Klientický přístup, který se Evropská komise snaží prosadit vzhledem k daňovým poplatníkům, se projevuje hlavně v čím dál širším využívání IT technologií pro komunikaci s nimi. Za jejich pomoci se také neustále zintenzivňuje výměna informací na nadnárodní úrovni, a to nejen mezi členskými státy, ale i vůči státům mimo Evropskou unii. Pomocí zavedení minimálních standardů řádné správy v oblasti daní se Komise snaží bojovat proti jurisdikcím nazývaným též jako daňové ráje. V tomto ohledu je dokonce připravována černá listina zemí, se kterými by Komise ostatním státům doporučila znovu projednat, pozastavit nebo ukončit dohody o zamezení dvojího zdanění. V oblasti výměny informací považují za velice přínosné spuštění aplikace „TIN on EUROPA“ obsahující vzory oficiálních identifikačních dokumentů s národními daňovými identifikačními čísly, díky které si může každý ověřit příslušné DIČ. Do budoucna se dokonce uvažuje o zavedení tzv. evropského daňového identifikačního čísla. Konečně v akčním plánu je zmíněna i úvaha o sjednocení evropské právní úpravy správy jednotlivých daní do jednoho předpisu.

⁴⁴ Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě COM(2012) 722 ze dne 6. 12. 2012: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům.

⁴⁵ Commission recommendation C(2012) 8806 of 6. 12. 2012 on aggressive tax planning.

⁴⁶ Commission recommendation C(2012) 8805 of 6. 12. 2012 regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters.

Je zřejmé, že harmonizace správy daní je momentálně oblastí s největším potenciálem. Tato oblast by zasluhovala samostatnou pozornost v rámci další vědecké práce.

Na tomto místě je nutné dodat, že i přes zde prezentovaný rozsáhlý přehled harmonizačních předpisů upravují v současnosti platné předpisy sekundárního unijního práva mnohé výjimky pro některé členské státy, a to především z důvodu zachování tradice a podpory tradičních národních nápojů.

III. Evropská právní úprava daně z vína

III. 1. Obecná úprava zdanění vína dle směrnice č. 2008/118/ES

Směrnice 2008/118/ES je členěna do osmi kapitol, upravena jsou postupně obecná ustanovení; vznik daňové povinnosti, vrácení daně, osvobození od daně; výroba, zpracování a držení; přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně; přeprava a zdanění zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě; různá ustanovení; výbor pro spotřební daně a konečně přechodná a závěrečná ustanovení. Směrnice 2008/118/ES bývá nazývána „horizontální směrnici“ proto, že upravuje ustanovení společná pro všechny komodity podléhající harmonizované spotřební dani. Z hlediska zaměření této práce nebude věnována pozornost pravidlům vztahujícím se výlučně k jiným výrobkům podléhajícím spotřební dani než je víno.

III. 1. 1. Obecná ustanovení

Směrnice 2008/118/ES upravuje obecné podmínky uvalování daně na přímou nebo nepřímou spotřebu výrobků, jež jsou spotřební daní zatíženy⁴⁷. Předmětem spotřební daně podle směrnice 2008/118/ES jsou:

- energetické produkty a elektřina,
- alkohol a alkoholické nápoje a
- tabákové výrobky,

přičemž u všech tří druhů komodit jsou ve směrnici 2008/118/ES již uvedeny i konkrétní speciální směrnice upravující harmonizaci struktury příslušných daní a sblížení jejich sazeb. Souhrnně jsou tyto komodity směrnici 2008/118/ES nazývány jako „zboží podléhající spotřební dani“, proto se tohoto označení budu držet i já v dalším textu práce.

⁴⁷ Čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/118/ES.

Ačkoli ustanovení čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/118/ES jasně směřuje k harmonizaci předmětu daně, není výčet výrobků, jež mají spotřební dani podléhat, pro členské státy absolutně omezující. Pokud totiž státy neomezí volný pohyb zboží dodatečnými formalitami, jejichž splnění bude nezbytné při přechodu zboží přes hranice, mohou dle čl. 1 odst. 3 směrnice 2008/118/ES zatížit daní i další výrobky či služby vážící se k předmětu spotřební daně, které nepodléhají dani z obratu. Stejně tak není spotřební daň jedinou daní, kterou by bylo možné v souladu s evropským právem na daně výrobky uvalit. Aby členské státy získaly možnost svým daňovým systémem reflektovat své specifické podmínky, umožňuje jim čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118/ES uvedené výrobky zatížit i dalšími nepřímými daněmi. Při uvalení daně však musí být splněna podmínka, že taková dodatečná daň bude splňovat pravidla určená Evropskou unií pro základní konstrukční prvky spotřební daně nebo daně z přidané hodnoty, s výjimkou osvobození od daně. Členské státy tak uvalením dalších daní mohou sledovat i jiné cíle než ty, jež sleduje evropská úprava, např. své ekologické zájmy. Jak je tento institut národními právními řády využíván, bude nastíněno v šesté kapitole této práce.

Podle mého názoru odstavce 2 a 3 čl. 1 směrnice 2008/118/ES představují ústupek právním řádům s tradičně vysokou daňovou zátěží a širokým spektrem zdaňovaných výrobků, ať už škodlivých životnímu prostředí nebo lidskému zdraví. I přesto, že díky horizontální směrnici došlo k harmonizaci předmětu spotřební daně, musí tato harmonizace být chápána spíše jako sblížení, než jako úplná unifikace, protože se tento pojem může stát zavádějícím. Jsem toho názoru, že zde se nejvíce projeví překážky harmonizace spotřební daně v pravém slova smyslu, jejichž odstranění se jeví být nepravděpodobným.

Pravidla daná směrnicí 2008/118/ES se vztahují na území Evropské unie, pomocí článků 5 a 6 je však území Evropské unie zúženo a zároveň i rozšířeno o některé zvláštní oblasti. V čl. 5 odst. 2 a 3 směrnice 2008/118/ES jsou vymezena území mající značně autonomní postavení. Vzhledem k jejich zvláštní geografické poloze by zavedení harmonizovaných daňových předpisů EU obnášelo pro tato území více

komplikací než výhod pro Evropskou unii.⁴⁸ Naopak směrnice 2008/118/ES ponechává na Francii a Španělsku, aby zvážily, zda se výjimečného postavení svých území vzdají. Zároveň je především z praktického důvodu působnost směrnice rozšířena i na další území mimo Evropskou unii.⁴⁹

Ustanovení čl. 2 směrnice 2008/118/ES upravuje okamžik, od kterého se zboží podléhající spotřební dani stává předmětem daně. Časové a místní vymezení tohoto okamžiku spolu s okamžikem vzniku daňové povinnosti je u spotřební daně mimořádně významné kvůli faktu, že spotřební daní není zatížena právní skutečnost, ale výrobek samotný. Zároveň musí být zohledněna vysoká mobilita zdaňovaného zboží vyplývající z pravidel jednotného trhu, k čemuž přistupuje ještě vysoká daňová povinnost, jíž je zboží často zatíženo a ze které vyplývá též vysoká pravděpodobnost vzniku rizika daňových podvodů. Výrobky musí být sledovány od své výroby či dovozu až po spotřebu. Zboží podléhající spotřební dani se proto stává předmětem spotřební daně od okamžiku, kdy se ocitne na území Evropské unie, buď tak, že je zde přímo vyrobeno, nebo tak, že je sem dovezeno.⁵⁰ Aby bylo zabezpečeno řádné plnění povinnosti k spotřební dani, nese zboží podléhající spotřební dani od okamžiku, kdy se stane předmětem daně, určitou povinnost, která se za stanovených podmínek transformuje v povinnost platební. Naplněním těchto konkrétních podmínek nastává okamžik vzniku daňové povinnosti, jemuž je věnována kapitola II směrnice 2008/118/ES.

III. 1. 2. Vznik daňové povinnosti

Jak jsem předestřela výše, okamžikem vzniku předmětu spotřební daně ještě zároveň nemusí vzniknout i povinnost spotřební daň zaplatit. Vznik samotné daňové povinnosti je ustanovením čl. 7 odst. 1 směrnice 2008/118/ES navázán až na okamžik

⁴⁸ Směrnice 2008/118/ES se nevztahuje na Kanárské ostrovy, francouzské zámořské departementy, Alandské ostrovy, britské Normanské ostrovy, ačkoliv jsou součástí celního území Společenství. Území ostrova Helgoland a území Büsingen (Spolková republika Německo); Ceuta a Melilla (Španělsko); Livigno, Campione d'Italia a vnitrozemských vod jezera Lugana (Itálie) jsou z působnosti směrnice 2008/118/ES též vyňata.

⁴⁹ Za třetí země se pro účely směrnice 2008/118/ES nepovažují Monacké knížectví, San Marino, výsostné oblasti Spojeného království Akrotiri a Dhekelia a ostrov Man, u nichž je vždy určena příslušná země, jež je považována za místo původu nebo určení. Stejně tak je u území Jungholzu a Mittelbergu určeno Německo.

⁵⁰ Článek 2 směrnice 2008/118/ES.

propuštění ke spotřebě. Tento okamžik může nastat hned čtyřmi různými způsoby, které jsou popsány v čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118/ES.

První možností, jak může být zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě, je opuštěním režimu s podmíněným osvobozením od daně. Tento režim byl zaveden již směrnicí 92/12/EHS a jeho konstrukce byla směrnicí 2008/118/ES převzata. Jeho podstatou je oddělení okamžiku vzniku předmětu spotřební daně od okamžiku vzniku daňové povinnosti tak, aby se povinnost zaplatit daň přesunula co nejbližší ke konečnému spotřebiteli. Právě proto, že daňová povinnost spojená se zbožím podléhajícím spotřební dani bývá povinností relativně vysokou, představovala by povinnost zaplatit daň ještě dříve, než bude částka získána od konečného spotřebitele, v některých případech velkou finanční zátěž pro obchodníky. Zátěž by byla tím vyšší, čím více by se prodlužovala prodleva mezi vyrobením či dovozem zboží a jeho nákupem konečným spotřebitelem. Pokud se ale zboží podléhající spotřební dani nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, nevzniká za něj povinnost zaplatit spotřební daň. Transakční náklady obchodníků jsou tak minimalizovány. Nebezpečí daňových ztrát či úniků, které by mohly v důsledku podmíněného osvobození vzniknout, je minimalizováno prostřednictvím množství zvláštních povinností vážících se jak k sledování zboží, tak například k zajištění daně k němu se vážící.⁵¹ Protože je v režimu podmíněného osvobození od daně se zbožím nakládáno tak, aby se nedostalo do volného daňového oběhu a bylo spotřebováno, představuje tento institut poměrně bezpečný způsob ochrany před případnými daňovými úniky. V okamžiku, kdy ale zboží podléhající spotřební dani režim podmíněného osvobození od daně opustí, nevztahují se na ně již zpřísněná pravidla, a jeho kontrola je proto obtížnější. Právě na tento okamžik je proto navázán vznik daňové povinnosti.

Druhý způsob, jakým může být zboží propuštěno ke spotřebě, je jeho držení mimo režim s podmíněným osvobozením, jestliže příslušná spotřební daň nebyla vybrána podle evropských předpisů a předpisů vnitrostátních. Tento způsob propuštění je směrnicí 2008/118/ES upraven nově, směrnice 92/12/EHS jej ještě neznala. Jeho

⁵¹ Např. články 15 odst. 2 a 16 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118/ES.

zakotvení vychází z judikatury Soudního dvora. V případě C-325/99⁵² Soudní dvůr uvedl, že držení nezdaněného zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim podmíněného osvobození od daně je považováno za propuštění do volného daňového oběhu, a tudíž se na ně vztahuje daňová povinnost k spotřební dani. Vyvodil proto, že postup Nizozemska, které požadovalo zaplacení spotřební daně z takto držných výrobků, je plně v souladu se směrnicí 92/12/EHS. Pro vyšší právní jistotu byl tento výklad výslovně zakotven i v normativním právním aktu, tedy v samotné směrnici.

K propuštění ke spotřebě dochází také výrobou zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně. Jelikož zboží podléhající spotřební dani během své výroby prochází procesem, při němž vzniká množství meziproduktů, nabízí se u této možnosti otázka, v kterém okamžiku se již nejedná o meziprodukt, ale o hotový výrobek, a výroba je tak dokončena. Při odpovědi na tuto otázku hraje významnou roli tzv. kombinovaná nomenklatura zavedená nařízením Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Kombinovaná nomenklatura obsahuje detailní vymezení všech výrobků, tedy i zboží podléhajícího spotřební dani. Podle splnění pojmových znaků jsou jednotlivé druhy zboží podléhajícího spotřební dani zaříděny pod specifické kódy nomenklatury. Z daňového hlediska je výroba konkrétního zboží podléhajícího spotřební dani dokončena ve chvíli, kdy výrobek splní své pojmové znaky tak, aby mohl být pod konkrétní kód kombinované nomenklatury zaříděn. V tomto okamžiku pak vzniká i daňová povinnost.

Poslední možností, jak může být zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě, je jeho dovoz na území, jež podléhá regulaci směrnice 2008/118/ES, přičemž zboží bezprostředně po dovozu není umístěno do režimu s podmíněným osvobozením od daně. Tato právní skutečnost odpovídá druhé možnosti vzniku předmětu spotřební daně, jíž je dovoz na území Evropské unie.

⁵² *G. van de Water proti Staatssecretaris van Financiën, Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. dubna 2001, C-325/99.*

Ke všem možnostem propuštění ke spotřebě je nutno dodat, že nezáleží na tom, zda rozhodné právní skutečnosti nastanou oprávněně či nikoli, pokaždé bude mít jejich vznik za následek vznik daňové povinnosti.

Směrnice 2008/118/ES pamatuje i na případy nezaviněného zničení nebo přirozené ztráty zboží podléhajícího spotřební dani, u kterých je učiněna výjimka, a nejsou tudíž považovány za propuštění ke spotřebě. Povinnost ke spotřební dani v těchto případech vůbec nevzniká⁵³. Ustanovení čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118/ES váže vznik takto akceptovatelných ztrát či zničení na povahu zboží, nepředvídatelné okolnosti, vyšší moc nebo na povolení příslušných orgánů členského státu. Stanovení hranice, pod kterou jsou zničení a ztráty ještě považovány za akceptovatelné, je možné dvěma způsoby – buď paušálně jako procentuální podíl zboží, nebo individuálně na základě posouzení každého případu a jeho okolností. I když může být první způsob značně nepřesný, považuji jej za efektivnější, přehlednější a administrativně méně náročný. Podle mého názoru tyto výhody převáží v porovnání s možnou výší takto vzniklých daňových ztrát. Je jen těžko představitelné, že by orgány finanční správy disponovaly kapacitami na provedení šetření každého individuálního případu ztrát. Nicméně směrnice 2008/118/ES ponechává možnost volby mezi oběma způsoby na členských státech, zničení či ztráta však musí být spolehlivým způsobem prokázány.

Směrnice 2008/118/ES obsahuje obdobnou klauzuli vztahující se k přirozeným ztrátám a nezaviněnému zničení i pro zboží podléhající spotřební dani po propuštění ke spotřebě držené v jiném členském státě nebo zboží podléhající spotřební dani prodávané na dálku. Ani u něj daňová povinnost nevzniká. Toto ustanovení je však obsaženo až v článku 37, což podle mého názoru způsobuje značné ztížení orientace ve směrnici a její nepřehlednost.

Pokud nastanou právní skutečnosti, s nimiž je spojen vznik daňové povinnosti, použije se pro její výpočet sazba spotřební daně platná ke dni, ke kterému vznikla

⁵³ Narodil od současné úpravy dle směrnice 92/12/EHS daňová povinnost sice vznikala, případy však byly následně od daně osvobozeny.

povinnost zaplatit spotřební daň, ve státě, ve kterém k propuštění ke spotřebě došlo.⁵⁴ Členské státy mají výslovně zakázáno diskriminovat zboží z ostatních členských států použitím odchylných postupů pro vyměření, výběr a vrácení daně než u tuzemských výrobků.

III. 1. 3. Osvobození od spotřební daně

Vzhledem ke svému upotřebení je od spotřební daně osvobozeno některé zboží, které by jinak spotřební dani podléhalo. Jedná se o případy, kdy je zboží určeno k použití v rámci diplomatických nebo konzulárních vztahů, mezinárodními organizacemi a jejich členy, ozbrojenými silami jiných členských států v rámci NATO než těch, ve kterých vznikla daňová povinnost, k zásobování jejich jídelen, stejně jako k použití ozbrojenými silami Spojeného království rozmístěnými na Kypru. Osvobozeno je i zboží určené ke spotřebě podle smluv se třetími zeměmi nebo mezinárodními organizacemi.⁵⁵ Směrnice 2008/118/ES umožňuje členským státům, aby svými vnitrostátními právními předpisy stanovily podmínky takového osvobození, popř. jej omezily tak, aby režim osvobození co nejvíce odpovídal vnitrostátním poměrům.

Většina zboží podléhajícího spotřební dani svou povahou fakticky jen stěží slouží k výkonu diplomatických činností samotných, možnou výjimku tvoří pouze energetické produkty. V praxi se navíc objevily situace, kdy někteří diplomatičtí pracovníci přijímali velké množství zboží podléhajícího spotřební dani v režimu osvobození a to pak prodávali dále. Obranou proti takovým daňovým únikům může být vnitrostátní zavedení omezení množství osvobozeného zboží, které stanovení příjemci mohou maximálně přijmout. Druhou možností je dodání zboží podléhajícího spotřební dani v režimu osvobození pouze prostřednictvím diplomatické instituce a nikoli přímo diplomatům samotným jako jednotlivcům.

Vzhledem k osvobození shora popsaného zboží od spotřební daně propůjčuje čl. 17 odst. 1 písm. a) bod iv) směrnice 2008/118/ES zároveň odlišný režim jak přepravě

⁵⁴ Stejně tak se dle čl. 9 směrnice 2008/118/ES použijí podmínky vzniku daňové povinnosti platné k témuž dni v tomtéž státě.

⁵⁵ Podle článku 12 směrnice 2008/118/ES.

osvobozeného zboží, tak i subjektům, jimž je takto osvobozené zboží dodáváno, tedy ozbrojeným silám jiného členského státu, diplomatickým a konzulárním službám a mezinárodním organizacím, které se nachází na území členského státu, ve kterém je ukončena doprava zboží podléhajícího spotřební dani. Přeprava zboží osvobozeného od daně z jiného členského státu je uskutečňována obdobně jako přeprava v režimu podmíněného osvobození od daně, daň tedy není placena. Subjekty, jimž je osvobozené zboží dodáváno, se pak stávají specifickými tím, že jim je propůjčeno oprávnění přijímat zboží podléhající spotřební dani v režimu podmíněného osvobození a tento režim i řádně ukončovat. Narozdíl od ostatních subjektů, jimž směrnice 2008/118/ES takové oprávnění propůjčuje, není vzhledem k osvobození zboží od daně nutné, aby tito příjemci splňovali podmínky vázící se k ukončení režimu podmíněného osvobození u profesionálních obchodníků, jež budou popsány v následujících podkapitolách.

Protože je zboží osvobozeno především díky svému účelu použití, musí být tento účel prokazatelně zachován po celou dobu přepravy. Aby nedocházelo k podvodům, je přeprava osvobozeného zboží dokumentována též zvláštním způsobem. I nadále je zde povinnost - stejně jako v případech podmíněného osvobození od daně - přepravovat zboží za použití elektronického správního dokladu. Ten ale musí být speciálně pro tyto případy ještě doplněn osvědčením o osvobození od spotřební daně.⁵⁶ Podobu tohoto průvodního dokladu upravuje nařízení Komise (ES) č. 31/96 o potvrzení o osvobození od spotřební daně, které ve své příloze obsahuje vzorový formulář pro potvrzení.

Podle ustanovení čl. 4 nařízení Komise (ES) č. 31/96 potvrzení o osvobození od spotřební daně připravuje odesílatel ve dvou vyhotoveních, z nichž jedno si ponechává sám ve svých vlastních záznamech a druhé přiloží k elektronickému správnímu dokladu doprovázejícímu zboží. Po dodání zboží je druhé vyhotovení dokladu opatřeno úředním razítkem příslušného orgánu hostitelského státu a příjemcem zasláno zpět odesílateli. Příslušné orgány jsou pro tyto účely určeny vnitrostátními předpisy členských států a oznámeny Komisi.⁵⁷

⁵⁶ Podle čl. 13 odst. 1 ve spojení s čl. 21 odst. 1 směrnice 2008/118/ES.

⁵⁷ V České republice je příslušným orgánem Ministerstvo zahraničí, které vede evidenci diplomatických pracovníků a mezinárodních organizací působících na území České republiky.

Ustanovení čl. 14 směrnice 2008/118/ES opravňuje členské státy osvobodit od spotřební daně i zboží podléhající spotřební dani prodávané v tzv. bezdaňových prodejnách na letištích nebo v přístavech, které je převáženo v osobních zavazadlech cestujících uskutečňujících let nebo námořní cestu na třetí území nebo do třetí země. Stejný režim se pak použije i pro zboží prodávané na palubě letadla nebo lodi během letu nebo námořní cesty na třetí území nebo do třetí země.

Pokud se jedná o prodej zboží podléhajícího spotřební dani cestujícím na palubě letadla nebo lodi během letu nebo námořní cesty do jiného členského státu, dochází v členském státě, ve kterém bylo zboží na palubu naloženo, k propuštění ke spotřebě, je za něj tedy zaplácena spotřební daň. V průběhu letu nebo plavby je zboží prodáváno za cenu zahrnující i spotřební daň vypočtenou pomocí sazby členského státu, ve kterém byly let či plavba započaty. Okamžikem vstupu letadla či lodi do vzdušného prostoru či vod cílového státu by se zboží mělo prodávat se sazbou daně cílového státu. Protože by však zboží pro tyto účely nemuselo být adekvátně označeno⁵⁸, je prodej na palubách tímto okamžikem ukončen.

Další možnosti osvobození od spotřební daně, které se vztahují speciálně pouze k vínu, jsou upraveny směrnicí 92/83/EHS. Proto se jimi budu zabývat až v části věnované této směrnici. Zboží podléhající spotřební dani je dále možné od spotřební daně osvobodit v zvláštních případech, které upravují samostatné směrnice: směrnice Rady 2007/74/ES o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně a směrnice Rady 2006/79/ES o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní.

III. 1. 4. Osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách

Osvobození od spotřební daně upravené směrnicí Rady 2006/79/ES o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní se vztahuje na zboží obsažené v drobných zásilkách neobchodní povahy zaslaných ze třetí

⁵⁸ Možnost vyžadovat, aby zboží podléhající spotřební dani v okamžiku propuštění ke spotřebě na jejich území neslo daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení používané pro daňové účely, je členským státům poskytnuta prostřednictvím čl. 39 směrnice 2008/118/ES a bude jí věnována pozornost v závěru rozboru obsahu směrnice 2008/118/ES.

země soukromou osobou jiné soukromé osobě nacházející se v členském státě.⁵⁹ V čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 2006/79/ES jsou stanoveny podmínky osvobození, jimiž je pouze příležitostné zasílání zásilek, určení zboží výhradně k osobnímu užívání příjemcem nebo členy jeho rodiny, přičemž toto zboží nesmí povahou ani množstvím svědčit o obchodním záměru. Úhrnná hodnota zboží v zásilce nesmí převyšovat 45 EUR a za zásilku nesmí příjemce odesílateli cokoli platit. Poslední podmínka reflektuje rozmach zásilkových obchodů, které se kvůli zpoplatnění zásilky dostanou mimo režim osvobození od spotřební daně, i kdyby zasílané zboží bylo v minimálním objemu.

Při osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách jsou však stanoveny množstevní limity na tabákové výrobky, alkohol a alkoholické nápoje, parfémy, kávu a čaj.⁶⁰ Omezení pro alkohol a alkoholické nápoje jsou stanovena buď jako 2 litry pro tichá vína, nebo jako 1 standardní láhev o obsahu do 1 litru pro ostatní alkoholické nápoje či alkohol.

III. 1. 5. Osvobození zboží dováženého cestujícími ze třetích zemí

Osvobození od spotřební daně upravené směrnicí Rady 2007/74/ES o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně se vztahuje na zboží dovážené v osobních zavazadlech osob cestujících ze třetí země nebo z území, na němž neplatí předpisy evropského práva upravující spotřební daně, za předpokladu, že se jedná o dovoz neobchodní povahy.⁶¹ Na skutečnost, že se nejedná o zboží pro obchodní účely, je usuzováno zejména z povahy a množství zboží. Dovoz musí být uskutečňován pouze příležitostně a zboží musí být určeno výhradně pro potřeby cestujících nebo jako dar.

Oddíl 3 směrnice Rady 2007/74/ES zavádí množstevní omezení, která se vztahují na tabákové výrobky, alkohol a alkoholické nápoje a pohonné hmoty. Omezení pro alkohol a alkoholické nápoje jsou článkem 9 směrnice Rady 2007/74/ES stanovena buď jako 1 litr alkoholu a alkoholických nápojů o obsahu alkoholu vyšším než 22 %

⁵⁹ Článek 1 odst. 1 směrnice 2006/79/ES.

⁶⁰ Článek 2 směrnice 2006/79/ES.

⁶¹ Článek 1 ve spojení s článkem 4 směrnice 2007/74/ES.

obj. nebo nedenaturovaného lihu o obsahu alkoholu nejméně 80 % obj.; nebo jako celkem 2 litry alkoholu a alkoholických nápojů o obsahu alkoholu nejvýše 22 % obj. Objem tichého vína osvobozeného od daně jsou 4 litry. Hodnota zboží zde nehraje roli. Osvobození se však nevztahuje na zboží dovážené cestujícími osobami mladšími sedmnácti let.

III. 1. 6. Výroba, zpracování a držení

Výroba, zpracování a držení zboží podléhajícího spotřební dani je upravena články 15 a 16 směrnice 2008/118/ES. Nicméně konkrétní úprava těchto aktivit je ponechána především národním právním řádům. Přesto v souladu se směrnicí 2008/118/ES musí být zachovány základní principy, které se váží především na skladování zboží podléhajícího spotřební dani.

Z ustanovení čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118/ES upravujícího okamžik vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani vyplývá, že výroba, zpracování i držení zboží podléhajícího spotřební dani mohou být považovány za propuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě. Protože ale, jak jsme již uvedla, bylo praktické oddělit okamžik vzniku předmětu daně od vzniku daňové povinnosti, bylo zároveň nezbytné umožnit sledování zboží, za které zatím nebyla zaplacená daň, sledování jeho výroby, zpracování a držení daňovými správami tak, aby bylo možné předcházet daňovým únikům. Za tímto účelem byl vytvořen institut tzv. daňových skladů.

Daňový sklad je čl. 4 bodem 11 směrnice 2008/118/ES definován jako „*místo, kde oprávněný skladovatel v rámci své podnikatelské činnosti vyrábí, zpracovává, drží, přijímá nebo odesílá zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně za určitých podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, v němž se daňový sklad nachází*“. Výroba, zpracování a držení vybraných výrobků, u kterých nebyla doposud zaplacená spotřební daň, musí být pro zajištění

bezpečnosti výběru daně uskutečňována právě v daňovém skladu.⁶² V opačném případě se uplatní čl. 7 odst. 2 směrnice 2008/118/ES a vznikne daňová povinnost.

Pravidla upravující udělování povolení k zřízení a provozu daňových skladů jsou ponechána v kompetenci členských států.⁶³ Obě povolení jsou vždy udělena konkrétní osobě, která se tak stává tzv. oprávněným skladovatelem, a je tudíž oprávněna *v rámci své podnikatelské činnosti vyrábět, zpracovávat, držet, přijímat nebo odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v daňovém skladu.*⁶⁴ Směrnice 2008/118/ES dále oprávněnému skladovateli ukládá několik povinností, vážících se především na skutečnost, že za zboží, jež je skladováno, zatím nebyla zaplácena spotřební daň. Povinnosti mají proto charakter zejména zajišťovací a evidenční.

První povinností oprávněného skladovatele je, že za podmínek stanovených členským státem musí poskytnout zajištění pro případ vzniku rizik spojených s výrobou, zpracováním a držením zboží podléhajícího spotřební dani. Z evidenčních povinností musí oprávněný skladovatel pro daňový sklad vést evidenci zásob a pohybu zboží podléhajícího spotřební dani, stejně jako evidovat zboží přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně, jež do daňového skladu umístil, a tím ukončil jeho přepravu. Zároveň oprávněný skladovatel musí strpět veškeré kontroly stavu zásob a sledování zboží. Samozřejmě musí splnit i všechny vnitrostátní požadavky státu, na jehož území se jeho sklad nachází.

Oblasti výroby a zpracování nejsou směrnicí 2008/118/ES podrobněji upraveny. Členské státy proto mají prostor upravit tyto procesy tak, aby co nejvíce odpovídaly jejich okolnostem. Jak jsem již nastínila v části zabývající se vznikem daňové povinnosti, hraje v obecném definování pojmů „výroba“ a „zpracování“ zboží podléhajícího spotřební dani klíčovou roli kombinovaná nomenklatura. Ta přiděluje všem výrobkům specifické kódy na základě splnění v ní popsaných pojmových znaků. Okamžik vzniku daňové povinnosti je pak navázán na okamžik, kdy zboží podléhající

⁶² Článek 15 odst. 2 směrnice 2008/118/ES.

⁶³ Článek 16 odst. 1 směrnice 2008/118/ES.

⁶⁴ Článek 4 bod 1 směrnice 2008/118/ES.

spotřební dani tyto pojmové znaky naplní a je jej proto možné pod specifický kód zařadit. Tento okamžik může často nastat už před ukončením faktické výroby.

Naopak ale může nastat i situace, kdy je výroba některých alkoholických nápojů dokončena nikoliv fyzickým procesem, ale pouze samovolně, například ponecháním produktu po naplnění do láhve nějaký čas na „dokvašení“. Za této situace by mohl být výrobkům přidělen kód nomenklatury podle vlastností, jaké mají po dokončení fyzické výroby, zatímco při propuštění do volného oběhu by stejné výrobky splňovaly pojmové znaky spadající pod kód jiný. Z daňového hlediska je proto dokončení výroby logicky navázáno až na okamžik propuštění do volného daňového oběhu a zařídění se provede podle stavu k tomuto okamžiku. V praxi by toto pojetí mělo mít až takový extrémní důsledek, jakým je situace, kdy se díky pozdějšímu propuštění do oběhu do ceny některých výrobků může odrazit daň vypočítaná podle různých sazeb vázících se k odlišnému objemovému obsahu alkoholu vzniklému dalším kvašením.

Kombinovaná nomenklatura má své uplatnění i u vymezení pojmu „zpracování“. Tím se rozumí takové nakládání s vybranými výrobky, při kterém dojde ke změně kódu nomenklatury. Může se jednat například o mísení. Naopak třeba při přebalování zboží podléhajícího spotřební dani k změně kódu nomenklatury nedochází, o zpracování tedy nejde, a takovou činnost je proto možné provozovat i mimo daňový sklad.

III. 1. 7. Přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od daně

Jak jsem již předestřela v předcházejících částech této práce, byla v rámci harmonizace spotřebních daní v Evropské unii zvolena varianta zdanění ve státě konečné spotřeby. Protože ve spojení se zavedením jednotného vnitřního trhu může vzniknout situace, kdy zboží podléhající spotřební dani je v jednom členském státě vyrobeno, přes jiný členský stát dopravováno a v dalším členském státě teprve spotřebováno, bylo při přepravě zboží podléhajícího spotřební dani podle mého názoru možná nejúčelnější umožnit aplikovat režim s podmíněným osvobozením od daně. Díky tomuto režimu může být daň poprvé zaplacená až ve státě, kde je přeprava ukončena. Musím ale také upozornit na fakt, že se tak stát nemusí, protože ne vždy se fyzická přeprava zboží podléhajícího spotřební dani musí s přepravou v režimu s podmíněným

osvobozením od daně překrývat. Je proto nutné striktně od sebe odlišovat přepravu v režimu s podmíněným osvobozením od daně od přepravy zboží po propuštění ke spotřebě, a to i z toho důvodu, že pro oba možné druhy přepravy zboží podléhajícího spotřební dani jsou stanoveny odlišné podmínky a povinnosti.

Stejně jako u oprávněných skladovatelů je u přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od daně kvůli skutečnosti, že za zboží podléhající spotřební dani doposud nebyla zaplacená daň, nutno splnit několik podmínek zajišťovacího a evidenčního charakteru. Plnění obou druhů povinností je kontrolováno jak během přepravy, tak v místech, kde je přeprava zahajována či ukončována. Při porušení kterékoliv z povinností nastává opuštění režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně a vzniká daňová povinnost. Pokud je výběr daně ohrožen, přistupuje se k její úhradě z poskytnutého zajištění.

Ačkoli je pomocí nastavení těchto povinností zamezováno daňovým únikům, musí být zároveň respektována svoboda volného pohybu zboží. Zboží podléhající spotřební dani by neměly být kladeny překážky v pohybu v rámci Evropské unie. Dodatečné povinnosti proto musí být nastaveny tak, aby jejich splnění nepředstavovalo ani nadměrnou administrativní zátěž obchodníků s ním, ani zvýšené náklady v souvislosti s fyzickým zabezpečením všech povinností.

Přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od daně může probíhat buď z daňového skladu, nebo registrovaným odesílatelem z místa dovozu. Zboží podléhající spotřební dani je možné v rámci režimu s podmíněným osvobozením od daně dodávat do jiného daňového skladu, registrovanému příjemci, při odeslání z jiného členského státu příjemcům, na něž se vztahuje všeobecné osvobození od spotřební daně, jak bylo popsáno výše, nebo do místa, kde zboží opouští území Evropské unie.⁶⁵

III. 1. 8. Registrovaní příjemci a odesílatelé

Institut registrovaných příjemců a registrovaných odesílatelů byl směrnicí 2008/118/ES zaveden namísto institutů registrovaného obchodníka, neregistrovaného

⁶⁵ Dle čl. 17 odst. 1 směrnice 2008/118/ES.

obchodníka a daňového zástupce, jež zavedla směrnice 92/12/EHS na podporu volného pohybu zboží a proti možné monopolizaci ze strany provozovatelů daňových skladů. Už za platnosti směrnice 92/12/EHS si byl evropský zákonodárce vědom úskalí ponechání daňového skladu jako jediného místa, odkud je možné zahájit dopravu v režimu podmíněného osvobození nebo kde je možné dopravu ukončit, aniž by došlo k porušení nebo ukončení režimu podmíněného osvobození. U daňových skladů je prakticky v určité míře omezován volný pohyb zboží tím, že na daňový sklad a jeho provozovatele klade evropské právo mnoho dodatečných požadavků. Jestliže by přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od daně mohla být zahajována nebo ukončována pouze v daňových skladech, mohlo by také dojít k monopolizaci. Zboží podléhající spotřební dani by mohl dodávat pouze úzký okruh subjektů splňující všechny stanovené požadavky a zároveň disponující potřebnými oprávněními. Jelikož však všechny tři instituty zavedené směrnicí 92/12/EHS měly tentýž smysl, byly rozdíly mezi nimi současnou úpravou setřeny, čímž byla jak zjednodušena právní úprava, tak v souvislosti se zavedením elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani snížena administrativní zátěž, přičemž nevznikly dodatečné náklady.

Ustanovení čl. 4 bodu 9) směrnice 2008/118/ES definuje registrovaného příjemce jako „fyzickou nebo právnickou osobu, které je příslušnými orgány členského státu určeno za podmínek stanovených těmito orgány povoleno v rámci své podnikatelské činnosti přijímat zboží podléhající spotřební dani přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně z jiného členského státu“. Registrovaný příjemce sice nesmí držet ani odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, může ale tento režim alespoň ukončovat. Naopak registrovaný odesílatel je ustanovením čl. 4 bodu 10) směrnice 2008/118/ES „fyzická nebo právnická osoba, které je příslušnými orgány členského státu dovozu za podmínek stanovených těmito orgány povoleno v rámci své podnikatelské činnosti pouze odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, které bylo v souladu s článkem 79 nařízení (EHS) č. 2913/92 propuštěno do volného oběhu“. Oba instituty tak slouží ke zvýšení konkurence.

I když mají shora popsané instituty napomáhat k snížení administrativní zátěže a tím i usnadnění volného pohybu zboží, musí registrovaný příjemce i tak splňovat určité požadavky, aby byla úhrada daně zajištěna. Tím, že registrovaný příjemce přijme zboží podléhající spotřební dani, čímž ukončí režim s podmíněným osvobozením od daně, dochází ke vzniku daňové povinnosti.⁶⁶

Požadavky zajišťovacího, evidenčního a kontrolního charakteru na registrovaného příjemce kladené na registrovaného příjemce jsou stanoveny pomocí čl. 19 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. Registrovaný příjemce musí vést evidenci zboží přijatého v režimu s podmíněným osvobozením od daně a zároveň umožnit jeho fyzickou kontrolu. Povinnost poskytnout zajištění je ponechána ke specifikaci členskými státy. Jelikož se díky registraci předpokládá určitá pravidelnost přijímání zboží, je registrovaným příjemcům často umožněno poskytovat i nepeněžní záruky, jež nejsou tak nákladné.

Ustanovení čl. 19 odst. 3 směrnice 2008/118/ES dále upravuje omezené povolení pro příjemce, jež přijímá zboží podléhající spotřební dani pouze příležitostně. Povolení se vztahuje na jednoho odesílatele, přesné množství zboží a stanovenou dobu, dokonce je možné jej členskými státy omezit na jedinou přepravu.

III. 1. 9. Průvodní doklad e-AD

Už několikrát jsem v rámci této práce zmínila důležitost evidence zboží podléhajícího spotřební dani nacházejícího se v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Stejně jako je u oprávněného skladovatele povinná evidence zásob a pohybu zboží a stejně jako je zboží osvobozené od daně nutné přepravovat za doprovodu potvrzení o osvobození od spotřební daně, je zase při přepravě zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně vyžadováno použití elektronického správního dokladu⁶⁷, aby byla přeprava zboží náležitě zdokumentována pro případnou kontrolu.

⁶⁶ Článek 7 odst. 3 směrnice 2008/118/ES.

⁶⁷ Článek 21 odst. 1 směrnice 2008/118/ES.

Použití elektronického správního dokladu namísto dokladu papírového bylo umožněno díky zavedení elektronického kontrolního systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Excise Movement and Control System - dále jen „EMCS“), jež bylo vlastně hlavním cílem směrnice 2008/118/ES a zároveň důvodem pro zrušení směrnice 92/12/EHS. Ta ve spojení s nařízením Komise (EHS) č. 2719/92 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci opatření podmíněným osvobozením od spotřební daně původně upravovala pouze tzv. správní průvodní doklad (Administrative Accompanying Document, dále jen „AAD“). Doklad se připravoval jen v papírové podobě, a to ve čtyřech vyhotoveních, která sloužila pro potřeby odesílatele, orgánům členského státu určení, příjemci a konečně orgánům členského státu odeslání. Doklad musel být postupně fyzicky předkládán k potvrzení, doprovázet zboží po celou dobu přepravy a v závěru bylo na jeho základě uvolněno zajištění, které odesílatel složil před samotným odesláním zboží. S postupným vývojem technologií byla popsána praxe shledána zdlouhavou a nepraktickou. Poté, co byl směrnicí 2008/118/ES položen právní základ pro fungování EMCS, bylo umožněno zasílat doklad AAD plně elektronicky. Z papírového průvodního dokladu AAD se tak stal elektronický průvodní doklad e-AD.

Hlavními pozitivy systému EMCS jsou snadný přístup správců daně k dokladům e-AD v systému a z něj vyplývající snazší orientace v sledování pohybu zboží podléhajících spotřební dani mezi členskými státy. Výměna informací mezi orgány daňové správy je daleko efektivnější, jednodušší a rychlejší. Stejně tak se značně zkrátila doba nejistoty odesílatelů, po kterou byli odpovědní za úhradu daně za odeslané zboží tím, že byla zkrácena doba pro vrácení průvodního dokladu příjemcem zboží. Administrativní zátěž se snížila jak na straně obchodníků, tak na straně daňové správy.

Aby elektronický správní doklad splňoval svou hlavní zamýšlenou kontrolní funkci, je podrobně stanovena jeho forma i přesný postup jeho užití. Formu elektronického správního dokladu upravuje nařízení Komise (ES) č. 684/2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně (dále jen „nařízení 684/2009“). Podoba elektronického správního dokladu je zcela

logicky stanovena formou nařízení, jež disponuje přímým účinkem ve vnitrostátních právních řádech členských států. Je tak zajištěna shoda formálních náležitostí dokladu napříč Evropskou unií. Tak je usnadněna i orientace v průvodních dokladech vyhotovených v různých jazycích. V tabulce 1 přílohy nařízení 684/2009 jsou uvedeny požadavky, jež musí návrh elektronického správního dokladu a elektronický správní doklad, kterému byl přidělen správní referenční kód, splňovat.

Návrh elektronického správního dokladu musí být odesílatelem vyplněn a předložen příslušným orgánům členského státu k ověření nejdříve 7 dní před datem, které je v tomto dokladu uvedeno jako den odeslání dotčeného zboží podléhajícího spotřební dani.⁶⁸ Jak předložení, tak ověřování probíhá elektronicky. Správní referenční kód (označovaný také jako „ARC“) je dokumentu přidělen příslušným orgánem členského státu, pokud jsou údaje vyplněné v návrhu elektronického správního dokladu předloženého odesílatelem správné. Příslušné orgány pak postupují v závislosti na tom, kam je zboží přepravováno. Pokud je zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně přepravováno v rámci Evropské unie, je doklad neprodleně odeslán příslušným orgánům členského státu určení. Pokud zboží opouští EU, je doklad zaslán příslušným orgánům toho členského státu, v němž bylo podáno vývozní prohlášení. Doklad může být také zaslán přímo oprávněnému skladovateli, jestliže je mu zboží odesíláno z téhož členského státu. Výtisk elektronického dokladu nebo jiný obchodní doklad obsahující ARC je předán přepravci a po dobu přepravy zboží musí být vždy k dispozici pro případnou kontrolu. Po přijetí zboží na území Evropské unie má příjemce maximálně pět pracovních dní na to, aby přijetí elektronicky oznámil příslušným orgánům členského státu, kde k přijetí došlo. Orgány pak provedou ověření oznámení o přijetí a jsou-li údaje v něm obsažené správné, uvědomí prostřednictvím příslušných orgánů ve státě odesílatele přímo odesílatele nebo, pokud se stát odesílatele shoduje s místem přijetí, je odesílatel logicky uvědomen rovnou⁶⁹. Poté, co je odesílatel informován o přijetí zboží, je mu také vráceno jím poskytnuté zajištění. Pokud je přeprava zboží ukončena mimo území Evropské unie, je příslušnými orgány členského státu, kde zboží opouští EU, vyhotoveno tzv. oznámení o vývozu zboží.

⁶⁸ Dle čl. 3 odst. 2 nařízení 684/2009.

⁶⁹ Ustanovení čl. 30 směrnice 2008/118/ES pro tyto případy umožňuje členským státům přepravu formálně ještě zjednodušit a o dokonce i upustit od požadavku elektronického dohledu.

Směrnice 2008/118/ES dále upravuje také možnost zrušení elektronického správního dokladu ještě před započítáním přepravy. Umožněna je i změna místa určení během přepravy, a to především na základě praktických zkušeností, kdy například během zdlouhavé námořní přepravy zboží změnilo svého vlastníka, a příjemce zboží proto nebylo vždy možné určit dopředu. Ostatní změny e-AD jsou chápány jako porušení podmínek podmíněného osvobození od daně, jeho neoprávněné opuštění, čímž dle čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118/ES vzniká daňová povinnost.

Směrnice 2008/118/ES pamatuje i na situace, kdy by se systém EMCS stal nedostupným, a pro tyto případy popisuje náhradní řešení dokumentace. Podoba a náležitosti náhradních listinných dokladů vystavovaných pro tyto účely, stejně jako podoba zpráv, jež si mezi sebou předávají příslušné orgány, jsou též obsaženy v prováděcím nařízení 684/2009.

III. 1. 10. Zajištění daně

Zajištění daně představuje jednu ze dvou základních druhů podmínek režimu podmíněného osvobození od daně. Stejně jako je zajištění požadováno pro případ vzniku rizik spojených s výrobou, zpracováním a držením zboží podléhajícího spotřební dani od oprávněného skladovatele, stanoví čl. 18 směrnice 2008/118/ES povinnost poskytnout zajištění pro případ rizik spojených s přepravou zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

Podle čl. 18 odst. 1 směrnice 2008/118/ES poskytne zajištění oprávněný skladovatel nebo registrovaný příjemce, podle toho, kdo zboží odesílá, tedy osoby povinné k dani dle ustanovení čl. 8 odst. 1 písm. a) bod i) směrnice 2008/118/ES. Nastavení podmínek poskytnutí zajištění je ponecháno v kompetenci členských států odeslání zboží. Ty můžou zároveň povolit, aby zajištění bylo poskytnuto dopravcem, vlastníkem zboží, příjemcem nebo více těmito osobami současně. Při stanovení podmínek zajištění se vychází z míry rizikovosti přepravovaného zboží podléhajícího spotřební dani a důvěryhodnosti odesílatelů, přepravců a příjemců. Pravidla poskytování zajištění jsou ponechána v kompetenci členských států proto, že jsou to právě ony, které by v případě ztráty na zboží podléhající spotřební dani a nevyhození jejich zajištění musely

daňovou povinnost uhradit ze svých veřejných rozpočtů. Je proto důležité věnovat nastavení pravidel zvláštní pozornost. Zároveň je z tohoto důvodu pomocí čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES členským státům umožněno od požadavku zajištění upustit v případech, kdy se přeprava zboží podléhajícího spotřební dani odehrává zcela na území téhož státu.

Protože za zboží podléhající spotřební dani daň zatím nebyla zaplacená, minimalizuje se prostřednictvím zajištění riziko vzniku daňové ztráty neuhrazením daně později, tzn. poté, co se zboží dostane do volného daňového oběhu. Zde je důležité připomenout, že daňová povinnost vzniká při každém opuštění režimu podmíněného osvobození od daně, včetně opuštění neoprávněného.

Zajištění však může sloužit i pro případy vzniku ztrát během přepravy. Je nutné rozlišit, zda ztráty na zboží podléhající spotřební dani vznikly v důsledku působení fyzikálních a technických vlivů či vyšší moci během přepravy, nebo zda byly odcizeny či záměrně skryty před daňovým orgánem. Směrnice 2008/118/ES totiž přiznává přirozeným ztrátám či nezaviněným zničením odlišný režim, při kterém vůbec nevzniká daňová povinnost, jak jsem již popsala v příslušné části této práce.

Ostatní situace, v jejichž důsledku nebyla přeprava zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně nebo jeho části ukončena řádně v režimu podmíněného osvobození, definuje čl. 10 směrnice 2008/118/ES jako tzv. „nesrovnalosti“ a spojuje s nimi vznik daňové povinnosti ve státě, kde k nesrovnalosti způsobující propuštění ke spotřebě došlo nebo kde byla zjištěna. Protože dle čl. 18 odst. 3 směrnice 2008/118/ES uvádí, že zajištění platí pro celou Evropskou unii, může být použito na úhradu daně i přímo ve státě vzniku nebo zjištění nesrovnalosti. Osobou povinnou k dani je dle čl. 8 odst. 1 písm. a) bod ii) směrnice 2008/118/ES oprávněný skladovatel, registrovaný odesílatel nebo jakákoli jiná osoba, která poskytla zajištění daně a jakákoli osoba, která se vědomě podílela na neoprávněném opuštění režimu s podmíněným

osvobozením od daně. Aby orgány příslušného členského státu mohly daň vybrat přímo od zde vyjmenovaných osob, musí informovat orgány členského státu odesláním.⁷⁰

Z výslovné povinnosti informovat orgány členského státu odesláním vyvozují, že se v těchto případech jedná o zjednodušený postup, kdy nemusí být postupováno podle pravidel vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek stanovených směrnicí 2010/24/EU. Podle čl. 15 odst. 1 písm. a) nařízení 389/2012 by však měly být povinně informovány všechny dotčené členské státy, tedy i členský stát určení.

Směrnicí 2010/24/EU je však možné použít, jestliže osoba poskytující zajištění neplní dobrovolně. Jsou zde totiž obsažena pravidla, podle nichž mají členské státy poskytovat pomoc při vymáhání pohledávek v jednotlivých členských státech, pokud tyto pohledávky vzniknou v jiném členském státě.⁷¹ Dle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2010/24/EU se pod tyto pohledávky řadí i pohledávky týkající se veškerých daní.

Postup při vzniku nesrovnalostí způsobujících fakt, že přeprava zboží podléhajícího spotřební dani nebo její část nebyla řádně ukončena, je směrnicí 2008/118/ES popsán velmi podobně i pro případy přepravy zboží po propuštění ke spotřebě, a to ve článku 38. Daňová povinnost vzniká i v těchto případech ve státě, kde k nesrovnalosti došlo nebo kde byla zjištěna, osobě, která poskytla zajištění spotřební daně nebo jiné osobě, která se na nesrovnalosti podílela. Původně odvedená daň je na žádost vracena či promíjena příslušnými orgány státu, ve kterém došlo k propuštění zboží ke spotřebě, na druhou stranu je uvolněno i zajištění poskytnuté státu určení. Podle mého názoru je oddělení obou článků zabývajících se vznikem nesrovnalostí nepřehledné, upřednostnila bych jejich konsolidaci.

III. 1. 11. Přeprava a zdanění zboží po propuštění ke spotřebě

Druhý způsob, jak může být zboží podléhající spotřební dani přepravováno, je po propuštění ke spotřebě. Protože po propuštění ke spotřebě již vznikla daňová povinnost a spotřební daň byla za přepravované zboží zaplácena již před počátkem

⁷⁰ Dle čl. 10 odst. 3 směrnice 2008/118/ES.

⁷¹ Dle čl. 1 směrnice 2010/24/EU.

přepravování, jsou podmínky této přepravy méně přísné než podmínky přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, přesto však určité podmínky existují. Zboží podléhající spotřební dani může po propuštění ke spotřebě přepravovat po dodržení upravených mírnějších podmínek prakticky kdokoliv, není proto nutné upravovat žádné speciální subjekty.

Zboží podléhající spotřební dani je spotřební daní zdaněno v tom členském státě, ve kterém bylo propuštěno ke spotřebě. Protože ale může být i poté přepravováno mezi jednotlivými členskými státy dál, může dojít k tomu, že daň nebude zaplacená ve státě spotřeby, což je ovšem v rozporu se základním principem harmonizované spotřební daně. Postup při řešení tohoto rozporu se liší podle toho, zda se jedná o přepravu pro osobní potřebu nebo o přepravu pro obchodní účely.

III. 1. 12. Nabytí zboží soukromými osobami

Pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu z jednoho členského státu do druhého je ustanovením čl. 32 odst. 1 směrnice 2008/118/ES stanovena výjimka z principu zdanění ve státě spotřeby. U takového zboží vzniká povinnost ke spotřební dani pouze jednou, a to v členském státě, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani nabyto, bez ohledu na to, jestli bude přepravováno do jiných členských států a až tam spotřebováno.

Pro možnost uplatnění shora popsané podmínky je klíčová interpretace pojmu „nabytí pro vlastní potřebu“ a jeho odlišení od „nabytí pro podnikatelské účely“. Z tohoto důvodu poskytuje čl. 32 odst. 2 směrnice 2008/118/ES členským státům interpretační vodítka, jimiž jsou: obchodní status držitele zboží a důvody jeho držení; místo, kde se zboží podléhající spotřební dani nachází, nebo případně užitý způsob přepravy; jakýkoli doklad týkající se zboží podléhajícího spotřební dani; povaha zboží podléhajícího spotřební dani a množství zboží podléhajícího spotřební dani.

Užitečným nástrojem, jak posuzovat přepravu pro osobní účely z hlediska množství přepravovaných výrobků, je jasné nastavení množství limitů, které přepravujícím osobám poskytuje přesnou informaci o tom, jaké množství zboží podléhajícího

spotřební dani mohou přepravovat, aniž by vznikla daňová povinnost znovu i v členském státě spotřeby odlišném od členského státu nabytí. Při stanovení množstevních limitů se členské státy musí držet čl. 32 odst. 3 směrnice 2008/118/ES, který uvádí jejich minima. Pro víno je minimální hranice určena jako 90 litrů vína, z nichž může být nejvýše 60 litrů šumivých. Pokud tedy přepravované množství vína nepřekročí tyto limity, bude jeho přeprava automaticky považována za přepravu pro osobní potřebu. V opačném případě se bude jednat o přepravu obchodní a bude se na ni vztahovat odlišný režim, který bude popsán v následující části této práce, spočívající především v druhém zaplacení daně ve státě spotřeby a následné vrácení daně ve státě odeslání.

Co se týče způsobu přepravy, objevila se v minulosti interpretace ECOFINu⁷², podle které se režim vztahující se na přepravu zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě pro osobní účely dal stáhnout i na situace, kdy zboží nebylo přepravováno přímo samotnou soukromou osobou, ale na její účet osobou jinou. Při velkém rozmachu internetových obchodů tak soukromé osoby často využívaly nižších daňových sazeb v jiných členských státech a nechávaly si zboží přepravit jinou osobou na svůj náklad. Tato interpretace však byla vyvrácena výkladem Soudního dvora v případě C-5/05⁷³, ve kterém Soudní dvůr uvedl, že pro aplikaci režimu dle čl. 32 odst. 1 směrnice 2008/118/ES musí být dotčené výrobky přepravovány osobně jednotlivcem, který tyto výrobky nabyt, protože v opačném případě by z toho pro příslušné orgány členských států vyplývalo zvýšené riziko podvodů, neboť výrobky osvobozené od spotřební daně mohou být přepravovány bez jakýchkoli dokladů. Podle mého názoru je minimálně zajímavé, že se příslušný výklad doposud výslovně nepromítnul do textu směrnice.

⁷² Dle výkladu Rady pro hospodářské a finanční věci (The Economic and Financial Affairs Council – „ECOFIN“) ze dne 24. června 1990. ECOFIN je jednou z deseti formací Rady Evropské unie, které se účastní ministři financí a hospodářství členských států EU, Evropská komise, Evropská centrální banka a dle potřeby Evropská investiční banka.

⁷³ Staatssecretaris van Financiën proti B. F. Joustra, Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. listopadu 2006, C-5/05.

III. 1. 13. Držení v jiném členském státě

V případech, kdy není prokázáno držení zboží pro soukromé účely tak, jak bylo popsáno výše, ať už z důvodu držení soukromou osobou z jiných důvodů, nebo držení jinou než soukromou osobou, jedná se o držení pro obchodní účely. Za zboží podléhající spotřební dani nacházející se v tomto režimu v jiném členském státě, aby tam bylo dodáno nebo použito, musí být v tomto členském státě držení odvedena daň, a to i přesto, že již byla odvedena i v členském státě, kde došlo k propuštění ke spotřebě.⁷⁴ Zde je tedy plně aplikována zásada zdanění ve státě spotřeby zvolená pro harmonizovanou spotřební daň. Jejím podstatou je, že v rámci zabezpečení výběru daně ve státě spotřeby, naplnění jeho veřejného rozpočtu za zboží spotřebované na jeho území a předcházení daňovým únikům je tímto členským státem vybrána spotřební daň bez ohledu na její předchozí zaplacení v jiném členském státě. Daň je zaplácena dle podmínek vzniku daňové povinnosti a sazby platné ve státě držení ke dni vzniku daňové povinnosti, jímž je dle ustanovení čl. 7 odst. 3 písm. b) směrnice 2008/118/ES okamžik přijetí zboží podléhajícího spotřební dani příjemcem. Osobou povinnou k dani je dle čl. 8 odst. 1 písm. b) směrnice 2008/118/ES držící osoba, kterou dle čl. 33 odst. 3 směrnice 2008/118/ES může být osoba, která uskutečňuje dodávku nebo která má v držení zboží, jež má být dodáno, anebo které bylo zboží dodáno v jiném členském státě. Spotřební daň, která byla vybrána členským státem propuštění ke spotřebě, je plátcům vracena nebo promíjena na základě žádosti a zjištění, že daň byla vybrána ve státě držení.⁷⁵

Přesto, že je riziko vzniku daňových podvodů při přepravě zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě vzhledem ke skutečnosti, že daň již byla zaplácena, daleko nižší než u přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, podléhá i tento druh přepravy regulaci. I zde musí být dle čl. 21 odst. 1 směrnice 2008/118/ES zboží přepravováno za doprovodu elektronického dokladu, aby byla

⁷⁴ Článek 7 odst. 2 písm. b) a článek 33 odst. 1 směrnice 2008/118/ES.

⁷⁵ Ustanovení čl. 11 směrnice 2008/118/ES opravňuje členské státy, v nichž bylo zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě, stanovit i další situace a podmínky vrácení nebo prominutí daně na žádost nad rámec situací upravených směrnicí 2008/118/ES, pokud jejich nastavení povede k předcházení daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu a nebude diskriminačního charakteru v tom smyslu, že by v konečném důsledku znamenalo rozšíření možností osvobození od daně nad rámec směrnice 2008/118/ES.

přeprava zboží náležitě zdokumentována. Pro tyto účely však Komise přijala nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství (dále jen „nařízení 3649/92“), kterým upravila formu tzv. zjednodušeného správního průvodního dokladu (Simplified Administrative Accompanying Document, dále jen „SAAD“). Vzorová podoba SAAD je obsažena v příloze nařízení 3649/92. Doklad SAAD má odlišnou funkci než doklad AAD, protože na jeho základě se už jen vrací dříve zaplacená spotřební daň, dokumentace a celá procedura s ní spojená může být značně jednodušší. Stejně jako AAD musí být SAAD k dispozici pro kontrolu během celé doby přepravy mezi členskými státy. Na jeho místo však může být použita i obchodní dokumentace, jako např. faktura, obsahující příslušné označení a všechny náležitosti předepsané nařízením 3649/92. Doklad SAAD se připravuje ve třech vyhotoveních, jedno slouží pro potřeby odesílatele, druhé pro příjemce a třetí je příjemcem vráceno odesílateli s potvrzením o přijetí zboží a slouží poté pro účely vrácení daně.⁷⁶

Osoba povinná k dani za zboží podléhající spotřební dani přepravované po propuštění ke spotřebě má také obdobné povinnosti jako registrovaný příjemce. Před odesláním zboží musí podat prohlášení u příslušných orgánů členského státu určení, poskytnout zajištění spotřební daně a spotřební daň rovnou i zaplatit ve státě určení. Zároveň musí souhlasit se všemi kontrolami. Dle čl. 33 odst. 4 směrnice 2008/118/ES se zboží podléhající spotřební dani po propuštění ke spotřebě přepravované pro obchodní účely přes další členské státy za splnění všech shora uvedených náležitostí považuje za držené pro obchodní účely až ve státě určení.

Ustanovení čl. 33 odst. 5 směrnice 2008/118/ES uvádí, že se pod pojem „držení pro obchodní účely“ neřadí držení zboží podléhajícího spotřební dani na palubě lodi nebo letadla na cestě mezi dvěma členskými státy, které není k dispozici pro prodej, nachází-li se loď nebo letadlo na území některého dotčeného členského státu. Toto ustanovení bylo do směrnice 2008/118/ES vloženo na základě praxe vzniklé za platnosti směrnice 92/12/EHS. Ta obdobné ustanovení neobsahovala, protože vznikla pochybnost,

⁷⁶ Dle čl. 4 nařízení 3649/92.

zda vzniká daňová povinnost i u zboží, které je sice přepravováno na území dalšího členského státu, na palubě lodi či letadla se však nachází jen pro účely jeho prodeje během této přepravy, přičemž část zboží, která není prodána vůbec neopustí palubu lodi či letadla a po vstoupení do vzdušného prostoru členského státu, přes který je zboží přepravováno, je i přerušeno jeho prodeje, jak jsem popsala v části této práce věnované osvobození od daně, načež se zboží vrací s příslušným dopravním prostředkem zpět. Protože nebylo stanoveno, po jak dlouhou dobu se zboží musí zdržovat na území daného státu, vznikala za platnosti směrnice 92/12/EHS absurdní situace, kdy zboží zůstávající na palubě dopravního prostředku pouze během jeho zastávky v jiném členském státě muselo být znovu zdaněno a poté vráceno zpět. Situace byla nejdříve řešena pomocí dvoustranných dohod mezi členskými státy a přijetím směrnice 2008/118/ES byla vyřešena s konečnou platností.

Obdobným případem je přeprava zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě v jednom členském státě přes území státu jiného. Pro tento způsob přepravy směrnice 2008/118/ES stanoví zjednodušená pravidla. Přeprava sice musí být uskutečňována za použití dokladu SAAD, navíc pouze po vhodné trase, spotřební daň však v tranzitním členském státě nemusí být zaplácena a nemusí být poskytnuto ani její zajištění. Stejně jako při mezistátní přepravě pro obchodní účely musí odesílatel i příjemce umožnit kontrolu přepravovaného zboží, odesílatel podá prohlášení příslušným orgánům v místě odeslání, příjemce zase potvrdí přijetí zboží.

Směrnice 2008/118/ES i zde umožňuje členským státům zmírnit požadavky na zajištění nebo z nich udělit výjimku. Pro časté a pravidelné případy přepravy do stejného členského státu přes jiný členský stát se také členské státy mohou odchýlit od podmínek směrnice 2008/118/ES a v rámci dvoustranných dohod postup zjednodušit.⁷⁷

III. 1. 14. Prodej na dálku

Zásada zdanění ve státě spotřeby se uplatňuje i na případy tzv. prodeje zboží podléhajícího spotřební dani propuštěného ke spotřebě na dálku. Jedná se o případy,

⁷⁷ Článek 35 odst. 2 směrnice 2008/118/ES.

kdy zboží bylo zakoupeno osobou, která není oprávněným skladovatelem ani registrovaným příjemcem usazeným v jiném členském státě a která nevykonává samostatnou hospodářskou činnost, a bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem. Takové zboží podléhá dle čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118/ES spotřební dani v členském státě určení, i když byla spotřební daň vybrána zároveň už v členském státě, kde došlo k propuštění ke spotřebě. Daň je zaplácena dle podmínek vzniku daňové povinnosti a sazby platné ve státě držení ke dni vzniku daňové povinnosti, jímž je dle ustanovení čl. 36 odst. 2 směrnice 2008/118/ES okamžik dodání zboží podléhajícího spotřební dani. Osobou povinnou k dani je dle čl. 36 odst. 3 směrnice 2008/118/ES prodejce a dále dle umožněné individuální úpravy jednotlivých členských států příjemce, nebo daňový zástupce, a to v případech, kdy se prodejce nezaregistruje. Daňový zástupce však musí být schválen příslušnými orgány a pro zajištění vymahatelnosti daňových nedoplatků musí mít daňový zástupce bydliště nebo sídlo v tom členském státě určení. Spotřební daň, která byla vybrána členským státem propuštění ke spotřebě, je plátcům vracena nebo promíjena na základě žádosti a zjištění, že byly dodrženy všechny stanovené požadavky.⁷⁸

Prvním požadavkem je, aby osoba povinná k dani za zboží podléhající spotřební dani přepravované po propuštění ke spotřebě před odesláním zboží zaregistrovala svou totožnost a poskytla zajištění spotřební daně za podmínek členského státu určení. Spotřební daň dále musí být poté, co zboží dorazí, zaplácena ve státě určení. Zároveň musí prodejce vést evidenci dodávek zboží.

Na tomto místě je třeba upozornit, že pravidla týkající se prodeje na dálku nevyklučují použití pravidel pro držení zboží pro obchodní účely. Obě procedury na sebe tedy mohou navazovat, řetězit se a spotřební daň může být zaplácena a vracena či promíjena postupně i více než dvakrát.

⁷⁸ Ustanovení čl. 11 směrnice 2008/118/ES opravňuje členské státy, v nichž bylo zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě, stanovit i další situace a podmínky vrácení nebo prominutí daně na žádost nad rámec situací upravených směrnicí 2008/118/ES, pokud jejich nastavení povede k předcházení daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu a nebude diskriminačního charakteru v tom smyslu, že by v konečném důsledku znamenalo rozšíření možností osvobození od daně nad rámec směrnice 2008/118/ES.

III. 1. 15. Značení

Při rozboru úskalí přepravy zboží podléhajícího spotřební dani a jeho osvobození během přepravy na palubě lodi či letadla jsem již narazila na možnost členských států vyžadovat, aby zboží podléhající spotřební dani v okamžiku propuštění ke spotřebě na území příslušného členského státu neslo daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení používané pro daňové účely. Stejně tak může být tato povinnost uložena na situace vstupu zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě na území příslušného státu. Ani v jednom z případů však nesmí představovat překážku jednotného vnitřního trhu ani dvojí zdanění. Značení proto musí být přístupné oprávněným skladovatelům a částka vynaložená na něj je vrácena, prominuta či uvolněna za předpokladu, že daňová povinnost vznikla a byla vybrána v jiném členském státě, než ve státě vydání značení. Ačkoliv značení platí pouze pro členský stát, který je vydal, mohou členské státy značení mezi sebou vzájemně uznávat.

III. 1. 16. Malí výrobci vína

Značení se týká i dalších ustanovení směrnice 2008/118/ES zařazených do kapitoly VI „Různá ustanovení“. Oddíl 2 je věnován speciálně podmínkám skladování a přepravy vína a specifikům k němu se vztahujícím. I když je víno jedním z druhů zboží podléhajícího spotřební dani, vyznačuje se totiž některými specifickými vlastnostmi, pro které je umožněno jeho zvláštní zacházení. Specifickou je jak nižší škodlivost zdraví, co se spotřeby vína týče, tak nižší počet daňových úniků s vínem spojených. Zároveň se jedná o komoditu, na jejíž produkci a přepravu je mnoho členských států velice citlivých z hlediska tradice.

Směrnice 2008/118/ES proto v čl. 40 obsahuje výjimku možnou vztáhnout na výrobce, kteří vyrobí v průměru méně než 1000 hl vína ročně. Tito „malí výrobci vína“ mohou být členskými státy osvobozeni od dodržování podmínek výroby, zpracování a držení, stejně jako přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Musí ovšem splnit následující požadavky: uskutečňovat plnění v rámci EU sami, nikoli prostřednictvím jiných osob, o čemž musí uvědomit příslušné orgány; příslušné orgány státu určení uvědomit

prostřednictvím průvodního dokladu o přijatých dodávkách vína; ale hlavně musí splnit požadavky nařízení Komise (ES) č. 436/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 479/2008, pokud jde o registr vinic, povinná prohlášení a shromažďování údajů pro sledování trhu, průvodní doklady pro přepravu vinařských produktů a evidenční knihy vedené v odvětví vína (dále jen „nařízení 436/2009“)⁷⁹.

Právě pro specifičnost vína jako produktu je oblasti vinařství věnována zvláštní pozornost v rámci předpisů upravujících společnou zemědělskou politiku, konkrétně společný trh s vínem. Seznámení se s těmito předpisy alespoň v obecné rovině provedu závěrem této práce. Zde je pouze důležité uvést, že nařízení 436/2009 ukládá, že *„všechny fyzické nebo právnické osoby a seskupení těchto osob, které mají bydliště nebo sídlo na celním území Unie a přepravují nebo nechávají přepravovat vinařské produkty, musí zajistit, aby se přeprava uskutečňovala na základě průvodního dokladu. Průvodní doklad lze použít pouze pro jednu přepravu. Tento průvodní doklad musí být k dispozici, aby mohl být příslušným orgánům a útvarům na žádost předložen po celou dobu přepravy.“*⁸⁰ Nařízení 436/1999 za takový průvodní doklad uznává i průvodní doklady upravené směrnicí 2008/118/ES. Pokud jsou ovšem malí výrobci vína od povinnosti vystavovat doklady dle směrnice 2008/118/ES osvobozeni, musí být tyto nahrazeny alespoň jiným dokladem obsahujícím obdobné údaje.⁸¹ Tímto dokladem může být buď výtisk elektronického dokladu vystaveného za použití informačního systému, nebo jakýkoli jiný obchodní doklad, ve kterém je zřetelně uveden specifický správní referenční kód („kód pro přepravu vinařských produktů“) přidělený uvedeným systémem. Jestliže však členský stát nepoužívá informační systém, může se průvodním

⁷⁹ Ustanovení čl. 40 směrnice 2008/118/ES sice výslovně obsahuje odkaz na nařízení Komise (ES) č. 884/2001 ze dne 24. dubna 2001, kterým se stanoví prováděcí pravidla pro průvodní doklady pro přepravu vinařských produktů a pro evidenční knihy vedené v odvětví vína, to však bylo na základě čl. 53 nařízení 436/2009 zrušeno a odkazy na něj byly nahrazeny odkazy na nařízení 436/2009 v souladu se srovnávací tabulkou obsaženou v jeho příloze X.

⁸⁰ Podle článku 23 nařízení 436/2009.

⁸¹ Podle článku 24 odst. 2 ve spojení s částí C přílohy VI nařízení 436/2009 musí takový doklad, který provází přepravu vína, obsahovat alespoň referenční číslo, údaje o odesilatelci, přepravci a příjemci, místo odeslání a dodání, příslušné orgány místa odeslání a další přepravní údaje, kód kombinované nomenklatury, označení a popis produktu, údaje o obsahu alkoholu, osvědčení o chráněném označení původu, chráněném zeměpisném označení nebo osvědčování vín s označením roku sklizně nebo moštové odrůdy či moštových odrůd, kategorii vinařských produktů, kód vinařské oblasti, kód operace zpracování vína, datum zahájení přepravy a potvrzení příslušného orgánu v místě odeslání.

dokladem stát i správní nebo obchodní doklad, který obsahuje kód pro přepravu vinařských produktů přidělený příslušným orgánem nebo odesílatelem.⁸²

III. 2. Zdanění vína dle směrnic 92/83/EEC a 92/84/EEC

Směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS se již nevěnují obecným ustanovením vztahujícím se společně na všechny produkty podléhající spotřební dani, nýbrž se orientují přímo na alkohol a alkoholické nápoje. Jednotlivé alkoholické nápoje od sebe navzájem odlišují pomocí procentuálního podílu čistého alkoholu ve zdaňovaných produktech a pomocí kódů kombinované nomenklatury.

Směrnice 92/83/EHS je podle příslušných druhů alkoholických nápojů rozdělena do pěti oddílů (pivo, víno, jiné kvašené nápoje než víno a pivo, meziprodukty a líh), šestý oddíl je věnován různým ustanovením umožňujícím výjimky z pravidel a oddíl sedmý upravuje podmínky osvobození od daně společně pro všechny produkty. V jednotlivých oddílech věnovaných konkrétním druhům alkoholických nápojů je alkoholický nápoj vždy nejprve definován, poté jsou stanoveny specifické podmínky jeho zdanění jako způsob výpočtu spotřební daně, jsou zde uvedeny požadavky na sazbu daně, případy, kdy lze uplatnit sníženou sazbu daně, a pravidla osvobození od daně.

Směrnice 92/84/EHS zavádí minimální sazby spotřebních daní u jednotlivých alkoholických nápojů.

III. 2. 1. Definice vína

Pro účely směrnic 92/83/EHS a 92/84/EHS se víno jako jeden z druhů zboží podléhajícího spotřební dani dělí na víno tiché a víno šumivé. Dle čl. 8 odst. 1 směrnice 92/83/EHS se **tichým vínem** rozumí všechny výrobky kódů kombinované nomenklatury:

⁸² Podle článku 24 odst. 1 bod iii) nařízení 436/2009.

- 2204 (Vino z čerstvých hroznů, včetně vína obohaceného alkoholem; vinný mošt jiný než čísla 2009⁸³) a
- 2205 (Vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, připravené pomocí aromatických bylin nebo jiných aromatických látek, které má skutečný objemový obsah alkoholu nejméně 7 % objemových),

mimo šumivého vína, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, ale nepřesahuje 15 % objemových, je-li alkohol obsažený v hotovém výrobku plně kvasného původu, popř. jejich obsah alkoholu spadá až mezi 15 a 18 %, ale byly vyrobeny bez jakéhokoli obohacování.

Šumivým vínem se dle čl. 8 odst. 2 směrnice 92/83/EHS rozumí výrobky spadající pod kódy kombinované nomenklatury:

- 2204 10 (Šumivá vína),
- 2204 21 10 (Jiná vína než uváděná v položce 2204 10, v lahvích uzavřených zátkou ve tvaru „hríbku“, přidržovanou svorkami nebo kovovými svěrkami; vína v jiné obchodní úpravě, mající při teplotě 20 °C přetlak, vznikající působením oxidu uhličitého, alespoň 1 bar, avšak méně než 3 bary)⁸⁴,
- 2204 29 10 (Jiná vína než uváděná v položce 2204 10, v lahvích uzavřených zátkou ve tvaru „hríbku“, přidržovanou svorkami nebo kovovými svěrkami;

⁸³ Ovocné šťávy (včetně vinného moštu) a zeleninové šťávy, nezkašené a bez přídavku alkoholu, též s přídavkem cukru nebo jiných sladidel.

⁸⁴ V souladu s ustanovením čl. 26 směrnice 92/83/EHS jsou odkazy učiněné v této směrnici (a tedy i odkazy, které zde uvádím) vztaženy k verzi kombinované nomenklatury platné ke dni přijetí této směrnice, tedy k 19. 10. 1992. Dle aktuálního znění prováděcího nařízení Komise (EU) č. 927/2012 ze dne 9. října 2012, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, s účinností k 1. 1. 2013, je položka uvedená původně pod kódem 2204 21 10 v současnosti uvedena pod kódem 2204 21. Položka s kódem 2204 21 10 byla s účinností ke dni 1. 1. 2010 nařízením Komise (ES) č. 948/2009 ze dne 30. září 2009, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, nahrazena podpoložkami s kódy 2204 21 06 (Vino s chráněným označením původu), 2204 21 07 (Vino s chráněným zeměpisným označením), 2204 21 08 (Ostatní odrůdová vína) a 2204 21 09 (Ostatní).

vína v jiné obchodní úpravě, mající při teplotě 20 °C přetlak, vznikající působením oxidu uhličitého, nejméně 1 bar, avšak méně než 3 bary) a

- 2205,

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

III. 2. 2. Výpočet daně z vína

Pro výpočet samotné daňové povinnosti z vína je třeba znát dva prvky – základ daně a daňovou sazbu. Protože se u daně z vína používá specifický daňový základ, jímž jsou dle čl. 9 směrnice 92/83/EHS počty hektolitrů hotového výrobku, je daňová sazba konstruována adekvátně tomuto faktu, tzn. jako pevná částka za určitou jednotku.

Konkrétní výši sazby mohou členské státy upravit samostatně podle svých potřeb a podmínek, musí ovšem respektovat minimální hranici pro sazbu daně z vína stanovenou směrnicí 92/84/EHS. V souladu s čl. 5 směrnice 92/84/EHS musí členské státy uplatňovat jak na tiché víno, tak na šumivé víno minimální sazbu spotřební daně ve výši 0 ECU na hektolitr výrobku. Stejná sazba musí být stanovena na všechny výrobky podléhající spotřební dani z tichého vína, stejně tak musí být stejná sazba uplatňována i na všechny výrobky podléhající spotřební dani z šumivého vína. Tyto dvě sazby se mohou shodovat.⁸⁵ Ačkoliv je minimální sazba nulová, patří víno mezi zboží podléhající spotřební dani, na které se vztahují všechny ustanovení obecně upravující daň z tohoto zboží. Srovnání výší sazeb spotřební daně uvalených na víno v jednotlivých členských státech Evropské unie obsahuje Příloha č. 1 této práce.

Směrnice 92/83/EHS upravuje i výjimky, pro které je možné uplatnit sníženou sazbu daně. V případě vín se konkrétně jedná o víno, jehož skutečný obsah alkoholu

⁸⁵ Článek 9 odst. 2 směrnice 92/83/EHS.

nepřevyšuje 8,5 % objemových.⁸⁶ Směrnice 92/84/EHS upravuje možnost používat snížené sazby nebo dokonce osvobození od daně pro některá území EU. Pro Italskou republiku je udělena výjimka, podle které je možné pokračovat v aplikaci osvobození od daně a snížené daňové sazby na alkohol a alkoholické nápoje spotřebovávané v regionech Gorizia a Valle d'Aosta. Portugalská republika zase může uplatňovat na víno v autonomní oblasti Madeira získané z čistě regionálních odrůd révy blíže určených v článku 15 nařízení (EHS) č. 4252/88 sazbu daně sníženou o méně než 50 %.

Přestože je sama o sobě nulová minimální sazba nástrojem, jehož přispění k harmonizaci daně z vína je podle mého názoru více než kontroverzní, zajímavý je i fakt, že nulová sazba spotřební daně z tichého i šumivého vína platí pro Evropskou unii již od účinnosti směrnice 92/84/EHS ke dni 1. 1. 1993. I tak by však sazba měla být dle čl. 8 směrnice 92/84/EHS každé dva roky přezkoumávána Radou na základě zprávy a případně návrhu Komise. Po konzultaci s Evropským parlamentem Rada přijímá opatření nezbytná pro řádné fungování vnitřního trhu, hospodářské soutěže mezi alkoholickými nápoji navzájem.⁸⁷ Nicméně podle mého názoru lze jen stěží očekávat, že se na této skutečnosti v blízké době něco změní. Neochota tradičních výrobců vína tuto komoditu zdaňovat totiž logicky trvá a jejich vliv na rozhodování v této oblasti je významný.

Podle ustanovení čl. 17 odst. 3 směrnice 2008/118/ES se obecná ustanovení o přepravě zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně uvedená v odst. 1 a 2 výslovně použijí i na přepravu zboží podléhajícího spotřební dani s nulovou sazbou, které nebylo propuštěno ke spotřebě. Přestože se na přepravu vína budou i přes nulovou sazbu vztahovat všechna obecná ustanovení o přepravě zboží podléhajícího spotřební dani a z nich plynoucí povinnosti, nese s sebou takto konstruovaná daňová sazba řadu neobvyklostí. Protože je v případě vína nulová sazba uplatňována poměrně často, otázkou především zůstává, jak vypadá povinnost poskytnout zajištění daně pro účely přepravy vína přes nebo do členského státu s nenulovou sazbou z členského státu se sazbou nulovou, tj. ze státu, který zajištění nemusí vyžadovat. Jedním z možných výkladů je, že členský stát odeslání je

⁸⁶ Článek 9 odst. 3 směrnice 92/83/EHS.

⁸⁷ Článek 8 směrnice 92/84/EHS.

povinen provést takové zajištění spotřební daně, které bude dostatečné nikoliv pouze z pohledu odesílajícího členského státu, ale z pohledu celé Evropské unie. Tato interpretace by mohla být dovedena ad absurdum a daňovou správou odesílajícího členského státu by mohla být požadována záruka tak vysoká, aby z ní bylo možné uhradit i škodu vzniklou případným daňovým únikem v členském státě s nejvyšší sazbou daně⁸⁸. Tento výklad považuji za příliš tvrdý a nepřiměřený, protože se přikláním spíše k druhé možné interpretaci, podle které by se výše zajištění měla odvíjet od souhrnné částky možných daňových úniků vzniklých pouze na území členských států, přes které má být víno podle průvodních dokladů přepravováno.

III. 2. 3. Konkurence versus diskriminace výrobků

Nulová minimální sazba daně z vína by mohla vést k úvaze o absolutní volnosti při volbě konkrétní sazby daně z vína v určitém členském státě. Je tu ovšem stále článek 110 SFEU, který upravuje zákaz diskriminace při zdaňování dovážených výrobků oproti podobným výrobkům domácím. Při výběru výše sazby daně z vína proto musí každý stát vzít v úvahu i skutečnost, zda ona zvolená sazba daně z vína nevede ani k nepřímé ochraně podobných domácích výrobků. Přímá diskriminace je vyloučena absolutně, u nepřímé diskriminace nejsou pravidla až tak striktní: podmínky zdanění, které by se za normálních podmínek mohly jevit jako diskriminační jsou tolerovány, pokud jsou založeny na objektivních kritériích. To jinými slovy znamená, že tyto podmínky jsou ospravedlnitelné, pokud sledují Evropskou unií akceptovanou hospodářskou politiku a zároveň nemají ochrannářskou povahu. Vzhledem k ne zcela přesnému znění článku 110 SFEU se objevil prostor pro negativní harmonizaci provedenou judikaturou Soudního dvora.

Ve věci Komise vs. Francie⁸⁹ byly zdaněny lihoviny vyráběné z obilí vysokou sazbou, zatímco lihoviny vyráběné z vína sazbou nižší. Protože Francie vyrábí převážnou většinu domácích lihovin právě z vína, vedlo toto opatření dle Soudního dvora k skryté diskriminaci dováženého zboží. Podobně v případě Komise vs. Spojené

⁸⁸ Nejvyšší sazbu spotřební daně má v současné době Irsko a to 273 €/hl u tichého a 546 €/hl u šumivého vína.

⁸⁹ Komise Evropských společenství proti Francouzské republice, Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. února 1980, 168/78.

království⁹⁰ bylo podstatně vyšší sazbou zdanováno víno než pivo. Protože některé druhy vína mohou být chápány jako blízký substitut piva, bylo toto opatření zhodnoceno jako znevýhodňování vína, které je do Spojeného království dováženo, narozdíl od piva, jež je výrobkem domácím, tedy jako nepřímá diskriminace vína oproti pivu.

Jinak však Soudní dvůr rozhodl o aplikaci směrnic 92/83/EHS a 92/84/EHS při výrazně vyšším zdanění převážně dováženého vína než piva, které je v Belgii nejvíce vyráběným a konzumovaným alkoholickým nápojem, ve věci 356/85 Komise proti Belgii⁹¹. Podle jeho závěrů není zdanění vína z čerstvých hroznů pocházejících z jiných členských států vyšší sazbou daně než vnitrostátně vyráběného piva diskriminační. Rozdíl mezi skutečnými prodejními cenami vína a piva srovnatelné kvality je tak velký, že rozdíl mezi sazbami daně na ně uvalené již nejsou schopny ovlivnit chování spotřebitelů. Navíc statistiky neprokázaly ani existenci ochranného účinku v tom smyslu, že by v dotyčném členském státě poklesla konzumace vína a spotřeba piva se naopak zvýšila. Ke stejnému závěru došel i velký senát Soudního dvora i v rozsudku C-167/05 Komise proti Švédskému království.⁹²

V případě C-166/98⁹³ Soudní dvůr řešil naříkanou neslučitelnost ustanovení směrnic 92/83/EHS a 92/84/EHS s článkem 110 SFEU zdůvodněnou rozdílnou stanovenou minimální výší sazby daně z vína a piva.⁹⁴ Tím, že minimální sazby pro spotřební daň z vína a z piva jsou nastaveny odlišně, měly údajně vylučovat konkurenci mezi oběma výrobky a zajišťovat tak nedovolenou nepřímou ochranu vínu. Soudní dvůr však tuto možnost vyloučil.

⁹⁰ Komise Evropských společenství proti Spojenému království, Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. února 1980, 170/78.

⁹¹ Komise Evropských společenství proti Belgickému království, Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. července 1987, 356/85.

⁹² Komise Evropských společenství proti Švédskému království, Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 8. dubna 2008, C-167/05.

⁹³ Société critouridienne de distribution (Socridis) proti Receveur principal des douanes, Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 1999, C-166/98.

⁹⁴ Ustanovení čl. 6 směrnice 92/84/EHS pro pivo stanoví minimální sazby daně ve výši 0,748 ECU na hektolitr/stupeň Plato, nebo 1,87 ECU na hektolitr/stupeň alkoholu.

III. 2. 4. Osvobození od daně

Možnost osvobodit alkohol a alkoholické nápoje od spotřební daně nabídnutá členským státům ustanovením čl. 27 směrnice 92/83/EHS souvisí především s tím, že tyto výrobky mohou sloužit i k jiným účelům než pouze k přímé spotřebě. Od daně mohou proto být osvobozené například alkohol a alkoholické nápoje používané pro výrobu octa, léků, přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů⁹⁵ nebo plněných potravin jako čokolád⁹⁶ a jiných výrobků⁹⁷. Osvobozeny mohou být i alkohol a alkoholické nápoje používané pro vědecký výzkum, lékařské účely nebo ve výrobním procesu výrobků, které neobsahují alkohol nebo které nejsou předmětem spotřební daně. Ve všech případech, kdy členské státy přistoupí k využití osvobození, musí zajistit, aby takové opatření bylo jednoznačné, předcházelo daňovým únikům nebo zneužitím.

Při zachování podmínky jednoznačnosti je speciálně u vína možno osvobození použít i u výrobků vyrobených jednotlivcem a spotřebovaných výrobcem, členy jeho rodiny nebo jeho hosty za předpokladu, že nedochází k prodeji.

III. 3. Správa spotřebních daní v EU

V rámci výkladu hmotněprávních pravidel, která byla v oblasti daně z vína na poli Evropské unie harmonizována, jsem opakovaně narazila též na stránku procesněprávní. Tato stránka není o nic méně důležitá, a to především s ohledem na režim zdanění v zemi spotřeby, který byl pro zdanění vína zvolen. Seběpropracovanější nastavení hmotných pravidel zakládajících daňovou povinnost nestačí, pokud státní autority nejsou schopny daně efektivně vybrat. S tím souvisí i nutnost zabránit daňovým únikům. Se zavedením volného pohybu zboží po Evropské unii se tyto otázky staly otázkami nadnárodními, které už je nutno řešit nikoliv na poli pouze jediné soustavy finančních, respektive daňových orgánů. Jednotlivé státní soustavy spolu musely začít úzce spolupracovat. Oblasti správy daně z vína musí být věnována o to větší pozornost, čím větší riziko s sebou nese přeprava a skladování zboží v režimu s podmíněným

⁹⁵ Nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

⁹⁶ Obsah alkoholu nesmí být vyšší než 8,5 litrů na 100 kg výrobku.

⁹⁷ Obsah alkoholu nesmí být vyšší než 5 litrů na 100 kg výrobku.

osvobozením od daně. Základním východiskem spolupráce na poli boje proti daňovým únikům se stala rozsáhlá výměna informací na úrovni finančních orgánů členských států. Za velice pozitivní považují její neustálé rozšiřování a zdokonalování, a to hlavně pomocí moderních technologií, díky kterým je výměna informací rychlejší, přehlednější a jednodušší. Neméně velký význam má i spolupráce daňových a finančních správ členských států na poli výměny zkušeností a poskytování právní pomoci při vymáhání daňových nedoplatků a spolupráce v boji proti daňovým podvodům.

III. 3. 1. Výměna informací

Nařízení 389/2012 stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o spotřebních daních spolupracují mezi sebou navzájem a zároveň i s Komisí za účelem dodržování předpisů Evropské unie.⁹⁸ Pravidla uvedená v nařízení 389/2012 umožňují příslušným orgánům členských států *spolupráci a výměnu informací nezbytných pro zajištění správného uplatňování právních předpisů o spotřebních daních uskutečňovanou elektronickými prostředky či jinak.*⁹⁹ To, který orgán členského státu je oním příslušným orgánem pro účely nařízení, stanoví každý členský stát sám, o čemž uvědomí Komisi. Seznam takto určených orgánů je veřejně přístupný v Úředním věstníku Evropské unie¹⁰⁰.

Příslušný orgán každého členského státu dále stanoví tzv. ústřední kontaktní orgán, na který na základě čl. 4 odst. 1 nařízení 389/2012 přenesou hlavní odpovědnost za styk s ostatními členskými státy. Ten pak probíhá v několika rovinách.

Výměna informací může probíhat na základě žádosti orgánu jednoho členského státu směřované k příslušnému orgánu jiného členského státu. Taková žádost se může týkat sdělení jakýchkoli informací k uplatňování právních předpisů o spotřebních daních, včetně informací týkajících se konkrétního případu.¹⁰¹

⁹⁸ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012, s. 207.

⁹⁹ Článek 1 odstavec 1 nařízení 389/2012.

¹⁰⁰ Úřední věstník Evropské unie bude s účinností od 1. 7. 2013 vydáván na základě nařízení Rady (EU) č. 216/2013 ze dne 7. března 2013 o elektronickém vydávání Úředního věstníku Evropské unie též elektronicky.

¹⁰¹ Viz čl. 8 nařízení 389/2012.

Orgán jednoho členského státu dále může požádat příslušný orgán jiného členského státu o provedení doručení rozhodnutí nebo opatření přijatých správními orgány dožadujícího členského státu tak, aby byla provedena v souladu s pravidly doručování v dožádaném členském státě.¹⁰²

Ústřední kontaktní orgán je také zodpovědný za zajištění povinné výměny informací, tedy informací vyjmenovaných v čl. 15 odst. 1 nařízení 389/2012, které jsou příslušné orgány povinny sdílet bez předchozí žádosti, zejména z důvodu hrozícího nebezpečí porušení právních předpisů o spotřebních daních nebo podvodu.

Informace potřebné k zajištění správného uplatňování právních předpisů o spotřebních daních mohou být příslušnými orgány vyměňovány i spontánně, tj. bez předchozí žádosti.¹⁰³ Ústřední kontaktní orgány jsou v rámci plnění svých povinností samozřejmě odpovědné i za poskytnutí potřebné zpětné vazby.

Podle čl. 19 nařízení 389/2012 jsou členské státy povinny vést elektronickou databázi obsahující registr hospodářských subjektů, kteří jsou oprávněnými skladovateli, registrovanými příjemci nebo registrovanými odesílateli, a registr obchodních prostor schválených jako daňové sklady. Za výměnu informací uvedených v těchto registrech též zodpovídá ústřední kontaktní orgán.

Poslední odpovědností ústředního kontaktního orgánu je pak poskytování statistických údajů souvisejících s nařízením 389/2012.

Z předchozího představení povinností, jež pro členské státy z nařízení 389/2012 vyplývají, je zřejmé, že tento právní předpis poskytuje silný nástroj pro získání co možná nejširšího okruhu informací potřebných k tomu, aby správa spotřebních daní v rámci celé Evropské unie i při pohybu zboží z jednoho členského státu do druhého probíhala co nejefektivněji. Členské státy jsou nejen povinny zajistit koordinaci mezi činnostmi příslušných orgánů, navazovat přímou spolupráci a zajistit plynulost fungování veškeré výměny informací prováděné na bázi nařízení 389/2012, na základě

¹⁰² Viz čl. 14 nařízení 389/2012.

¹⁰³ Viz čl. 16 nařízení 389/2012.

ustanovení čl. 33 nařízení 389/2012 navíc mohou poskytnout pomoc i konkrétnímu hospodářskému subjektu, který je v nich usazen a například neobdrží oznámení o přijetí zboží, oznámení o vývozu zboží nebo kopii průvodního dokladu potřebné pro účely vrácení již odvedené spotřební daně nebo jejího zajištění. Za významné ustanovení považuji čl. 30 nařízení 389/2012 umožňující členským státům, jež na základě tohoto předpisu obdržely informace od jiného členského státu, tyto informace použít jako důkazní prostředky stejným způsobem jako obdobné dokumenty, které poskytl jiný orgán tohoto jiného členského státu. Zejména v boji proti daňovým podvodům poskytuje toto ustanovení správcům daně silný a účinný nástroj.

III. 3. 2. Vymáhání pohledávek

Jak jsem již zmínila v předchozím textu této práce, harmonizovaná právní úprava vymáhání pohledávek je obsažena ve směrnici 2010/24/EU. Právní úprava se vztahuje mimo jiné na pohledávky týkající se veškerých daní a poplatků jakéhokoli druhu ukládaných členským státem a jejím účelem je vytvoření platformy, na které si budou členské státy poskytovat pomoc při vymáhání pohledávek v jiném členském státě, než ve kterém vznikly.

I pro účely směrnice 2010/24/EU musí členské státy určit svůj příslušný orgán, který bude zveřejněn v Úředním věstníku Evropské unie a který dále určí odpovědný ústřední kontaktní orgán. Stejně jako dle nařízení 389/2012 probíhá na základě směrnice 2010/24/EU výměna informací na základě žádosti i bez předchozí žádosti. Členské státy si též poskytují pomoc při doručování dokumentů vztahujících se k vymáhané pohledávce. Jako specifickou úpravu zavádí čl. 10 a násl. směrnice 2010/24/EU úpravu žádosti o vymáhání pohledávky, které je prováděno na základě tzv. jednotného dokladu o vymahatelnosti pohledávky. Ustanovení čl. 16 směrnice 2010/24/EU dokonce umožňuje zažádat i o přijetí předběžného opatření. Dožádaný členský stát může tuto pomoc odmítnout poskytnout, jestliže by vymáhání pohledávky v důsledku situace dlužníka způsobilo vážné hospodářské nebo sociální obtíže v dožádaném členském státě, dále tehdy, pokud se žádost o pomoc týká pohledávek starších pěti let, a v případě,

že celková částka pohledávek činí méně než 1500 EUR.¹⁰⁴ Stejně jako pro žádosti dle nařízení 389/2012, i pro žádosti dle směrnice 2010/24/EU jsou stanoveny jednotné formuláře, které usnadňují orientaci a urychlují celý proces. Ustanovení čl. 25 směrnice 2010/24/EU počítá se zřízením Výboru pro vymáhání pohledávek jako nápomocného orgánu Komise.

III. 3. 3. Program Fiscalis

Pro účely zvýšení úrovně informovanosti a výměny zkušeností mezi finančními úřady v současnosti probíhá již třetí fáze programu Fiscalis. Jejím obecným cílem je dle čl. 4 odst. 1 rozhodnutí 1482/2007/ES „*zlepšit řádné fungování systémů zdanění na vnitřním trhu posílením spolupráce mezi zúčastněnými zeměmi, jejich správami a úředníky*“ a konkrétní cíle v oblasti spotřebních daní jsou dle čl. 4 odst. 2 písm. a) rozhodnutí 1482/2007/ES „*i) zajistit účinnou, efektivní a rozsáhlou výměnu informací a správní spolupráci; ii) umožnit úředníkům, aby dosáhli vysoké úrovně znalosti práva Společenství a jeho provádění v členských státech; a iii) zajistit, aby se správní postupy stále zlepšovaly a zohledňovaly potřeby správ a osob povinných k dani, a to prostřednictvím rozvoje a šíření osvědčených správních postupů.*“ Tyto cíle jsou plněny na základě každoročně sestavovaného pracovního programu. Činnosti programu Fiscalis jsou shrnuty v čl. 1 odst. 2 rozhodnutí 1482/2007/ES a zahrnují komunikační systémy a systémy výměny informací; mnohostranné kontroly; semináře a projektové skupiny; pracovní návštěvy; činnosti odborné přípravy a jiné obdobné činnosti, jež jsou nezbytné pro dosažení cílů programu.

III. 3. 4. Výbor pro spotřební daně

Kapitola VII směrnice 2008/118/ES je věnována Výboru pro spotřební daně. Jedná se o pracovní orgán Komise, jehož členy jsou zástupci jednotlivých členských států a předsedá mu zástupce Komise. Výbor zastává funkci především v legislativním procesu, kdy zaujímá stanoviska k návrhům Komise. Výbor je zároveň zmocňován právními předpisy upravujícími spotřební daně k realizaci prováděcích opatření.

¹⁰⁴ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 153.

Činnost výboru se odehrává podle jeho Jednacího řádu. Výbor pro spotřební daně přijímá stanoviska nebo závazné výklady. Může také přijmout jednotné výkladové stanovisko k řešení určitého problému nazývané také jako „guideline“. Ačkoliv by však takové stanovisko mělo odrážet konsensus mezi Komisí a členskými státy, nemá závazné právní účinky a není ani považováno za oficiální postoj Komise.

IV. Promítnutí harmonizace daně z vína do legislativy členských zemí

Práce dále obsahuje právní rozbor a srovnání transpozice jednotné evropské normy - směrnice 2008/118/ES - ve členských státech Evropské unie. Na přístupu jednotlivých členských států budou prezentovány určité rozdíly v implementaci představující způsob obrany jednotlivých států, které se touto odlišnou implementací snaží zajistit své národní zájmy. Vedle porovnání základních rysů právní úpravy selektivní spotřební daně z alkoholu a alkoholických výrobků v jednotlivých státech je ukázána i v současnosti dosažená míra harmonizace. Za účelem získání uceleného obrazu volby způsobu transpozice evropského práva je u každého státu nastíněna, pomocí základních makroekonomických ukazatelů a krátkého komentáře, jeho hospodářská situace. Pomocí stručného představení významu vinařství v daném státě je ilustrována pozice země na evropském trhu s vínem.

V rámci této kapitoly budu pracovat především s informacemi o národních prováděcích opatření vztahujících se k směrnici Rady 2008/118/ES¹⁰⁵ a dále z právních předpisů jednotlivých států, resp. z informací příslušných ministerstev financí o nich. Významným informačním zdrojem se stala také databáze Komise „Taxes in Europe“ obsahující kompletní přehled daňových systémů členských států.¹⁰⁶ Implementace volitelných ustanovení kapitoly IV směrnice 2008/118/ES upravujících přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně a nepovinných údajů uvedených v příloze I prováděcího nařízení 684/2009, která byla zvolena jednotlivými členskými státy, bude zkoumána pomocí pracovního dokumentu Výboru pro spotřební daně CED 691 rev7, TAXUD/308253/2009 ze dne 10. 4. 2012.¹⁰⁷ Další informace o národních právních úpravách zdanění vína byly získány z webu „Your Europe“, jehož data jsou zajištěna příslušnými útvary Komise a doplněna informacemi poskytnutými orgány jednotlivých členských zemí.¹⁰⁸ Subsidiárním

¹⁰⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:72008L0118:CS:NOT>

¹⁰⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html

¹⁰⁷ European Commission: Committee on excise duties, Use by the Member States of the optional provisions of Chapter IV of Directive 2008/118/EC concerning the movement of excise goods under suspension of excise duty and of the optional data in Annex I of its Implementing Regulation (EC) 684/2009, CED 691 rev7, TAXUD/308253/2009 ze dne 10. 4. 2012 (dostupný na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/circulation_control/emcs_info_services/ced_691_en.pdf)

¹⁰⁸ <http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/>

zdrojem se staly teritoriální informace zveřejňované na internetovém portálu Ministerstva zahraničních věcí.¹⁰⁹

Každý členský stát dále bude na úvod představen základními údaji jako je počet obyvatel, rozloha, hlavní město a měna. Pro ilustraci jsou uvedeny i základní makroekonomické ukazatele jako výše HDP, inflace a nezaměstnanosti. Význam daňových příjmů pro státní rozpočet a daňová zátěž v dané zemi jsou ukázány pomocí výše celkových příjmů státního rozpočtu a příjmů pouze daňových. Daňová kvóta vyjadřuje podíl daní na HDP daného státu. Daňová citlivost zase vyjadřuje procentuální změnu daňových příjmů jako reakci na procentní změnu HDP. Uvedená data byla získána z databází EUROSTATu.¹¹⁰

Důležitost daně z vína pro příjmy státního rozpočtu je prezentována pomocí jejího výnosu a podílu jejího výnosu na příjmech jak státního rozpočtu celkově, tak příjmech státního rozpočtu tvořených pouze daněmi. Výnos a výše sazeb daně z vína byla zjištěna z tabulek spotřebních daní zpracovaných Komisí.¹¹¹

V závorce u jednotlivých údajů je uvedeno období, ke kterému se data vztahují. Protože srovnatelná data jsou obvykle dostupná až s delší časovou prodlevou, je většina ukazatelů vztažena k roku 2010. Ke stejnému roku jsou vztažena i data o spotřebě a výrobě vína a rozloze vinic, která byla získána od kalifornské asociace vinařů s názvem „Wine institute“¹¹².

¹⁰⁹ www.mzv.cz

¹¹⁰ Eurostat: Key figures on Europe 2012, ISSN 1830-7892, s. 75;

Eurostat: Government finance statistics Summary tables 2/2012, ISSN 1725-9819, s. 6 – 32;

Eurostat: Taxation trends in the European Union, ISSN 1831-8789, s. 264.

¹¹¹ European Commission: Excise Duty Tables (Tax receipts – Alcoholic beverages), REF 1.035, July 2012, s. 5 – 8;

European Commission: Excise Duty Tables Part I - Alcoholic beverages, REF 1.031, July 2010, s. 10 – 11;

European Commission: Excise Duty Tables Part I - Alcoholic beverages, REF 1036, January 2013, s. 12 - 13.

¹¹² <http://www.wineinstitute.org/resources/statistics>

IV. 1. Belgické království¹¹³

Belgie je konstituční monarchií, která patří mezi zakladatelské země Evropské unie. Euro bylo v Belgii přijato hned v roce 1999. Daňový systém je zde velice složitý, protože se odehrává na čtyřech úrovních, a to na úrovni národní, regionální, provinční a komunální. Ačkoliv belgické klima pěstování vína není příliš nakloněno, je zde i tak možné nalézt roztroušené vinice o malé rozloze. Většina vína vyrobeného v Belgii se zde i spotřebuje. I když ve spotřebě alkoholických nápojů jednoznačně dominuje pivo, spotřebuje se v Belgii více vína než například v České republice, a to jak na osobu, tak celkově. Zajímavostí je, že ve spotřebě vína per capita Belgie předstihla i takovou vinařskou mocnost, jako je Španělsko.

V Belgii byla Směrnice Rady 2008/118/ES transponována novelou zákona o obecné úpravě spotřebních daní zveřejněnou v úředním věstníku dne 31. 12. 2009 s platností k 1. 4. 2010.

Tiché víno je v současnosti zdaněno sazbou EUR 52,75 za 1 hektolitr, šumivé víno pak sazbou EUR 180,50 za 1 hektolitr, což je v porovnání s ostatními členskými státy, které se rozhodly pro nenulovou sazbu, jedna z nejnižších sazeb. Poplatníkem daně jsou osoby, které uvolní alkohol a alkoholické nápoje ke spotřebě na belgickém trhu, a to i na nepravdělné bázi. Osvobození od daně z vína se vztahuje na víno používané k přípravě některých potravin, pro vědecké experimenty a v dalších případech v souladu se směrnicí 2008/118/ES a dále na víno vyráběné soukromou osobou, které se

113

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	10 951,7	Daňová kvóta	29,7%
Rozloha (tis. km ²)	30,53	Daňová citlivost	47,0%
Hlavní město	Brusel	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,173
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,10%
HDP (mld. EUR) (2010)	353,980	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,16%
Inflace (2010)	2,3	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	47,10
Nezaměstnanost (2010)	8,3	Snížená sazba (< 8,5% alc.)	14,87
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	173,214	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	161,13
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	105,132	Snížená sazba (< 8,5% alc.)	14,87

neprodává, ale pouze spotřebovává pro vlastní potřebu, členy rodiny nebo hosty. Snížená sazba daně z vína ve výši EUR 16,70 se aplikuje na tichá a šumivá vína o skutečném obsahu alkoholu vyšším než 1,2 %, ale nejvýše 8,5 % objemových. Pro srovnání je nejoblíbenější belgický alkoholický nápoj - pivo - zdaněno sazbou EUR 1,7105 na hektolitr/stupně Plató výsledného produktu, což je sice nižší zdanění, podle Soudního dvora zde ale nebyla prokázána diskriminace dováženého vína.¹¹⁴ Daň z vína je vybírána Federálním veřejným úřadem pro Finance¹¹⁵, Správou cel a spotřebních daní.

Belgie ve své právní úpravě zdanění vína umožňuje přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jejím území určené oprávněným skladovatelem nebo registrovaným příjemcem. Přímé dodávky jsou povoleny pouze na místa určená v povolení skladovatele nebo registrovaného příjemce. Další podmínky aplikace výjimky dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES jsou stanoveny v královském dekretu. Možnost poskytnutí zajištění dopravcem, vlastníkem zboží podléhajícího spotřební dani nebo příjemcem nebo společně dvěma nebo více těmito osobami dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES je sice belgickou právní úpravou předvídána, ale rozhodnutí o provedení tohoto ustanovení zatím nebyla přijata. Belgie nevyužila možnost dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES a neupustila od požadavku poskytnout zajištění následující přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jejím území. Možnost zavést zjednodušené postupy přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na území Belgie, včetně možnosti upustit u této přepravy od požadavku elektronického dohledu dle čl. 30 směrnice 2008/118/ES je sice právně předvídána, ale rozhodnutí o provedení tohoto ustanovení budou přijata později po projednání s ostatními členskými státy.

Příjmy z nepřímých daní tvoří v Belgii přibližně 36 % příjmů státního rozpočtu, výnos daně z vína však netvoří jeho významnou část, ačkoliv se v roce 2013 očekává

¹¹⁴ Komise Evropských společenství proti Belgickému království, Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. července 1987, 356/85.

¹¹⁵ Federale Overheidsdienst Financiën.

jeho zvýšení díky zvýšení sazeb spotřební daně z alkoholu oproti roku 2012, které tvořily EUR 47,10 za 1 hektolitr tichého vína a EUR 161,13 za 1 hektolitr šumivého vína.

V. 2. Bulharská republika¹¹⁶

Bulharsko je parlamentní republikou, která se stala členem Evropské unie v rámci zatím poslední vlny rozšiřování, tedy od 1. 1. 2007. Euro zde prozatím přijato nebylo, bulharskou měnou zůstal lev. Výroba vína má v Bulharsku dlouhou historii. Spolu s pivem a hroznovou rakijí tvoří víno jeden z nejpůvodnějších alkoholických nápojů v zemi. Vzhledem k nižší kupní síle obyvatelstva se však Bulharsko ve spotřebě vína na hlavu pohybuje až na nejnižších příčkách. I přes historické tradice byla právní úprava týkající se daně z vína v bulharském právním řádu přizpůsobena podmínkám jednotného vnitřního trhu Evropské unie.

V Bulharské republice je daň z vína vybírána od 1. 4. 1994. Daň z vína je zde upravena zákonem o spotřebních daních a daňových skladech a v navazující vyhlášce - pravidlech pro provádění zákona o spotřebních daních a daňových skladech. Směrnice Rady 2008/118/ES byla implementována pomocí novely zákona o spotřebních daních a daňových skladech zveřejněné v úředním věstníku k 1. 12. 2009 s platností od 1. 4. 2010. Transpoziční lhůta tak tedy byla splněna.

Subjektem daně z vína v Bulharsku jsou oprávnění skladovatelé nebo osoby registrované podle zákona; osoby povinné dani dle celního zákona, pokud jde o zboží

116

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	7 504,9	Daňová kvóta	20,3%
Rozloha (tis. km ²)	110,99	Daňová citlivost	35,0%
Hlavní město	Sofie	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Lev	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	36,059	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	3,0	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	10,2	Snížená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	12,368	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	7,320	Snížená sazba	0

podléhající spotřební dani; osoby vyrábějící zboží podléhající spotřební dani mimo daňový sklad v rozporu se zákonem nebo nakládající se zbožím podléhajícím spotřební dani, za které nebyla zaplacená spotřební daň, a koncoví uživatelé osvobození od daně. Tiché i šumivé víno je v Bulharsku zdaněno sazbou BGN 0. Za výběr daně z alkoholických nápojů je odpovědná bulharská celní správa.

Co se týče přepravy zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně, rozhodlo se Bulharsko umožnit přepravu v tomto režimu i na místo přímého dodání určené oprávněným skladovatelem nebo registrovaným příjemcem dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES, pouze ale pro energetické produkty. Země také zvažuje využití možnosti čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES, tedy upustit od požadavku poskytnout zajištění. Podle dostupných informací však tato možnost zatím není vnitrostátně upravena. Stejně tak není povoleno poskytování zajištění za přepravu vína v režimu s podmíněným osvobozením od daně jinou osobou než oprávněným skladovatelem nebo registrovaným odesílatelem, jak by umožňovala výjimka dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. Pro přepravu vína v režimu s podmíněným osvobozením od daně nebyly bulharskou legislativou při přepravě v rámci Bulharska samotného přijaty ani zjednodušené postupy dle čl. 30 směrnice 2008/118/ES.

Přestože spotřební daň tvoří významnou a zároveň stabilní složku příjmů státního rozpočtu, představovaly daňové příjmy z alkoholu a alkoholických nápojů v roce 2010 pouze 1,19 % celkových daňových příjmů. Samotná daň z vína se díky nulovým sazbám nepodílela ani na této poměrně minimální částce.

V. 3. Dánské království¹¹⁷

Dánsko je pluralitní konstituční monarchií, kde je uplatňována parlamentní demokracie. Členským státem Evropské unie se Dánsko stalo již během prvního rozšiřování, tedy v roce 1973. Co se týče zavedení jednotné měny, Dánsko je jednou ze zemí, které se na základě referenda podařilo prosadit požadavek na trvalou výjimku (opt-out) a euro tak nemusí zavést. V srpnu roku 2000 bylo Dánsko uznáno komisaři Evropské unie za vinařskou zemi. Stalo se tak především díky globálnímu oteplování, které prodloužilo vegetační období vína o tři týdny. Dánsko zároveň patří mezi země s nejvyšší spotřebou vína na osobu a rok. Ve spotřebě vína per capita zaujímá Dánsko mezi ostatními členskými státy dokonce šestou příčku. Zajímavostí je, že ze severovýchodních zemí je Dánsko jediné, které nezavedlo omezený přístup k alkoholu.

Daňový systém Dánska patří k nejsložitějším na světě. Zároveň se jedná o evropskou zemi s jedním z nejvyšších daňových zatížení. Daňová zátěž se zde pohybuje na úrovni kolem 48 % HDP, což je druhé nejvyšší zdanění hned po Švédsku. Spotřební daně jsou konstruovány především tak, aby plnily svou stimulační roli, tzn. zdaňovány jsou především ty komodity, jejichž spotřeba má negativní dopad na lidské zdraví nebo životní prostředí. Za zmínku stojí fakt, že Dánsko se spolu se Švédskem stala dvěma státy Evropské unie, jež zavedly nejvyšší počet fiskálních nástrojů v podobě daní a poplatků směřujících k ochraně životního prostředí.

117

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	5 560,6	Daňová kvóta	46,6%
Rozloha (tis. km ²)	43,10	Daňová citlivost	50,0%
Hlavní město	Kodaň	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,140
Měna	Koruna	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,11%
HDP (mld. EUR) (2010)	235,571	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,13%
Inflace (2010)	2,2	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	(6 - 15 % alc.) 82,47 (15 - 22 % alc.) 123,57
Nezaměstnanost (2010)	7,4	Snižená sazba (1,2 - 6% alc.)	52,38
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	130,077	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)*	(6 - 15 % alc.) 123,57 (15 - 22 % alc.) 164,68
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	109,776	Snižená sazba (1,2 - 6% alc.)	93,49

Selektivní spotřební daň z vína je v Dánsku upravena zákonem o daních z piva, vína a ovocných vín. Pravidla zavedená směrnicí 2008/118/ES do něj byla zapracována pomocí novely zveřejněné v úředním věstníku k 12. 12. 2009 s platností od 1. 4. 2010. Transpoziční lhůta byla v Dánsku též splněna.

Svou výší sazeb daně z vína se Dánsko mezi zeměmi Evropské unie řadí na páté nejvyšší místo. Pro tiché víno s obsahem alkoholu od 6 do 15% platí sazba EUR 147,68, tiché víno s obsahem alkoholu od 15 do 22% (dezertní víno) se zdaňuje sazbou EUR 197,71. Pro šumivé víno zavedlo Dánsko sazby EUR 190,20 na 1 hektolitr (obsah alkoholu od 6 do 15%) a EUR 240,23 na 1 hektolitr (obsah alkoholu od 15 do 22%). Na víno o obsahu alkoholu mezi 1,2 % - 6 % objemovými se uplatní snížená sazba, a to EUR 67,87 u tichého vína a EUR 110,39 u vína šumivého.

Dánsko poskytuje všeobecné povolení přepravovat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jeho území, pokud bylo toto místo určeno oprávněným skladovatelem v členském státě určení nebo registrovaným příjemcem dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. Podle dánských právních předpisů může oprávněný skladovatel nebo registrovaný odesílatel požádat o poskytnutí zajištění ostatními zúčastněnými osobami (vlastníkem zboží podléhajícího spotřební dani nebo jeho příjemcem), jak umožňuje ustanovení čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. V souladu s čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES Dánsko nepožaduje poskytnutí zajištění ani doklad AAD na vnitřně přepravované zásilky. Stejně tak Dánsko využilo i možnost čl. 30 směrnice 2008/118/ES a nevyžaduje elektronický dohled ve formě e-AD u přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jeho území.

Ačkoliv nejvýznamnější část příjmů dánského státního rozpočtu tvoří přímé daně, nabírají nepřímé daně na stále větší důležitosti. I přesto je daňový systém Dánska s ohledem na spotřební daně harmonizován s unijním právem. Spotřební daně jsou zde ovšem jedny z nejvyšších v Evropě a jejich sazby se neustále mírně zvyšují.

V. 4. Estonská republika¹¹⁸

Přestože se Estonská republika stala členem Evropské unie až v roce 2004, již od roku 2011 zde bylo zavedeno euro. Vzhledem ke klimatu země se v Estonsku víno téměř nepěstuje a nevyrábí. Co se týče spotřeby, jsou upřednostňovány tradiční pivo a likéry, které byly během sovětské éry významně doplněny o tvrdší alkoholické nápoje, zejména vodku. Přesto, že se Estonsko pomocí spotřební daně snaží snížit objem spotřebovaného alkoholu na jednoho obyvatele a vysokou míru alkoholismu, podporuje estonská vláda zároveň ekonomický rozvoj udržováním nízkých sazeb spotřební daně. I přes nízké sazby daně z vína však spotřeba vína patří k těm vůbec nejnižším v Evropské unii.

Selektivní spotřební daň z vína je v Estonsku zakotvena v zákoně o spotřební dani z alkoholu, tabáku, minerálních olejů a elektřiny, do kterého byla Směrnice Rady 2008/118/ES transponována novelou s platností k 1. 3. 2010.

Spotřební daň je uvalena na víno, pivo, kvašené nápoje, meziprodukty a další alkohol vyrobený v Estonsku nebo dopravený do Estonska. Plátcem daně v Estonsku je dovozce, oprávněný skladovatel, registrovaný příjemce, registrovaný odesílatel a daňový zástupce. Sazba daně – jak na tiché, tak na šumivé víno – je EUR 80,64 na 1 hektolitr. Snížená sazba ve výši EUR 34,97 se uplatní na víno s obsahem alkoholu 6 % objemových a méně. Daň z vína je vybírána Daňovým a celním úřadem.

118

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	1 340,2	Daňová kvóta	21,0%
Rozloha (tis. km ²)	45,23	Daňová citlivost	29,0%
Hlavní město	Tallinn	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,020
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,35%
HDP (mld. EUR) (2010)	14,324	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,68%
Inflace (2010)	2,7	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	73,12
Nezaměstnanost (2010)	16,9	Snížená sazba (< 6% alc.)	31,7
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	5,851	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	73,12
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	3,008	Snížená sazba (< 6% alc.)	31,7

Zboží podléhající spotřební dani lze v Estonsku přijímat v místě přímého dodání dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES po obdržení souhlasu estonské daňové autority, jíž je Daňový a celní úřad. Přímé dodání je povolováno pouze ve výjimečných případech s přihlédnutím k možnosti měření množství produktu v místě přímého dodání. Aktivní licence registrovaného příjemce opravňuje přijímat zboží podléhající spotřební dani na místě schváleném Daňovým a celním úřadem. Pokud registrovaný hospodářský subjekt nemá místo podnikání, pak tato licence uděluje právo přijímat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v místě, které je oznámeno Daňovému a celnímu úřadu. Ostatní možnosti odchýlit se od požadavků směrnice 2008/118/ES na přepravu zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně, jako je poskytnutí zajištění jinou osobou dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES, upuštění od požadavku zajištění dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES či upuštění od požadavku elektronického dohledu čl. 30 směrnice 2008/118/ES, Estonsko nevyužívá.

Spotřební daně plynou prostřednictvím daňové a celní správy do státního rozpočtu, z čehož 3,5 % je převedeno do estonského kulturního nadačního fondu. Nepřímé daně představují téměř polovinu příjmů estonského státního rozpočtu, což z nich činí velice významný nástroj estonské fiskální politiky. I zde však výnos daně z vína zaujímá pouze nepatrnou část jak příjmů rozpočtu jako celku, tak příjmů vyloženě daňových. Význam daně z vína ale rok od roku roste s tím, jak postupně narůstá i výše její sazby.

V. 5. Finská republika¹¹⁹

Finská republika se stala členem Evropské unie v rámci čtvrtého rozšíření v roce 1995. Finsko bylo jednou z 11 členských zemí, které v roce 1999 přijaly euro. Již v roce 1919, tedy záhy po získání finské nezávislosti (1917), zde byla zavedena prohibice. I když byla prohibice zrušena na základě veřejného referenda v roce 1932, ponechal si stát monopol na distribuci alkoholu. Víno se proto ve Finsku prodává pouze ve specializovaných státních prodejnách. Finsko je také známé svými velmi vysokými cenami alkoholu. V této severské zemi nepatří víno k nejoblíbenějším alkoholickým nápojům. Upřednostňována je vodka, pivo nebo jablečné víno cider.

Právní úprava selektivních spotřebních daní vychází ze zákona o spotřebních daních. Směrnice 2008/118/ES byla do zákona transponována novelou s platností od 1. 4. 2010. Zákon o spotřebních daních obsahuje obecnou úpravu spotřebních daní, k němu ve Finsku ještě přistupují jednotlivé speciální zákony vztahující se ke konkrétním komoditám. Daň z vína je upravena v zákoně č. 1471/1994 o spotřební dani z alkoholu a alkoholických nápojů.

Plátcem daně ve Finsku jsou oprávnění skladovatelé a ostatní osoby dovážející alkoholické nápoje z teritoria mimo Evropskou unii nebo je přijímající z jiného členského státu v rámci svého podnikání. Sazba daně z vína je ve Finsku jak pro šumivé, tak pro tiché víno EUR 312 za 1 hektolitr. Touto vyšší sazby se Finsko řadí

119

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	5 375,3	Daňová kvóta	29,6%
Rozloha (tis. km ²)	338,15	Daňová citlivost	41,0%
Hlavní město	Helsinky	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,286
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,30%
HDP (mld. EUR) (2010)	180,253	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,54%
Inflace (2010)	1,7	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	312
Nezaměstnanost (2010)	8,4	Snížená sazba (<1,2/ < 2,8/ < 5,5/ < 8% alc.)	0 / 5,50 / 138,00 / 203,00
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	94,696	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	312
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	53,355	Snížená sazba (<1,2/ < 2,8/ < 5,5/ < 8% alc.)	0 / 5,50 / 138,00 / 203,00

na třetí místo mezi ostatními členskými státy. Zároveň zde ale existují tři snížené sazby: na víno s obsahem alkoholu od 1,2 % do 2,8 % objemových se uplatní sazba EUR 11, na víno s obsahem alkoholu od 2,8 % do 5,5 % objemových se uplatní sazba EUR 159 a na víno s obsahem alkoholu od 5,5 % do 8,5 % objemových se uplatní sazba EUR 224. Od daně je osvobozeno obecně to víno, které není určeno k přímé konzumaci, jako např. víno používané v potravinářském průmyslu. Daň je vybírána místními celními úřady.

Ve smyslu čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES se Finsko rozhodlo povolovat přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jeho území. Povolení je udělováno na žádost, a dokonce ani není vyžadováno, aby v povolení bylo specifikováno místo přímého dodání. Výjimky z poskytování zajištění podle čl. 18 odst. 2 a 4 směrnice 2008/118/ES Finsko ve svých právních předpisech neupravuje. Pro pohyb zboží podléhajícího spotřební dani režimu s podmíněným osvobozením od daně uskutečňovaný zcela na území Finska je doporučeno, aby byl využíván EMCS. V plánu ovšem je, že využití bude povinné s možným zjednodušením ve smyslu čl. 30 směrnice 2008/118/ES. V tomto případě bude Finsko požadovat alespoň uvedení souboru údajů, které mají být uvedeny v průvodním dokumentu.

Selektivní spotřební daně mají ve Finsku – jak je v severských zemích obvyklé - velký význam. Finsko jimi zdaňuje nejen zboží podléhající spotřební dani podle harmonizující evropské legislativy, ale aplikuje i tzv. národní spotřební daně, jimiž zdaňuje výrobky individuálně určené. Kromě alkoholu a alkoholických nápojů je spotřební daň uvalena i na tabákové výrobky, kapalná paliva, elektřinu a některá další paliva, sladkosti a zmrzlinu, nealkoholické nápoje a nápojové obaly. Daň z nápojových obalů se tak též promítá do ceny vína a dále negativně ovlivňuje jeho spotřebu. Na druhou stranu za pro spotřebitele pozitivní jev považuji fakt, že sazba daně z vína se ve Finsku drží dlouhodobě na stejné hladině a nestoupá.

V. 6. Francouzská republika¹²⁰

Francouzská republika je jedním ze zakládajících členů Evropské unie. Francie byla spolu s dalšími deseti členy EU též na počátku vzniku měnové unie dne 1. 1. 1999. V roce 2002 euro plně nahradilo historickou měnu francouzský frank. Francie patří celosvětově, tím spíše v Evropské unii, mezi nejtradičnější výrobce vína. Spotřeba vína na hlavu je zde ze zemí Evropské unie druhá nejvyšší po Lucembursku, v celkové spotřebě vína má Francie prvenství. Víno je ve Francii také bezpochyby nejoblíbenějším z alkoholických nápojů. Ve Francii se nachází druhý největší počet vinic, co do rozlohy. Už díky dlouholeté tradici ve výrobě a konzumaci vína chybí ve Francii politická vůle tuto komoditu zdaňovat.

Daň z vína je ve Francii upravena obecným daňovým zákoníkem. Směrnice 2008/118/ES byla transponována novelizací provedenou zákonem č. 2009-1674 ze dne 30. 12. 2009, doplňkovým rozpočtem na rok 2009.

Zajímavostí bezpochyby je, že výnos daně z vína ve Francii plyne do Národního fondu zdravotního pojištění pro placené pracovníky CNAMTS. Daň z vína platí výrobci a dovozci vína. Ve Francii existují čtyři skupiny nápojů, které jsou zdaňovány nepřímou daní z alkoholu a alkoholických nápojů odlišně: 1. víno a fermentované nápoje mimo piva a vína; 2. pivo a vybrané nealkoholické nápoje; 3. alkoholické nápoje známé jako „meziprodukty“; 4. alkohol (s více než 1,2 % alkoholu objemovými) a alkoholické nápoje (s více než 22 % alkoholu objemovými) nezahrnuté v ostatních kategoriích. Za zmínku také stojí fakt, že ve druhé skupině je mimo tradičně zdaňované komodity -

120

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	65 075,4	Daňová kvóta	25,8%
Rozloha (tis. km ²)	551,60	Daňová citlivost	44,0%
Hlavní město	Paříž	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,116
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,01%
HDP (mld. EUR) (2010)	1 935,624	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,02%
Inflace (2010)	1,7	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	3,55
Nezaměstnanost (2010)	9,7	Snižovaná sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	958,250	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	8,77
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	499,391	Snižovaná sazba	0

piva - zdaněna i pitná voda, jako přírodní nebo umělá minerální voda, stolní voda a filtrovaná, pasterovaná nebo sterilizovaná laboratorní voda. Sazba daně z šumivého vína je EUR 9,07 za 1 hektolitr a z vína tichého je to EUR 3,66 za 1 hektolitr. Francie také zavedla možnost snížení daně pro zemědělce vyrábějící pálenku z jimi vypěstovaných hroznů. Za prvních deset prodaných litrů zaplatí EUR 830 (namísto EUR 1,660) za 1 hektolitr. Toto pravidlo snížení se nazývá „bouilleurs de cru“, což by se dalo přeložit jako „palírna“. Daň z vína je vybírána Generálním ředitelstvím pro daně a cla¹²¹.

Francie na základě žádosti uděluje registrovaným příjemcům povolení k přímým dodávkám dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. Ostatní výjimky umožněné čl. 18 odst. 2 a 4 a čl. 30 směrnice 2008/118/ES nejsou Francií využívány.

Vzhledem k velmi nízkým sazbám daně z vína jsou i její výnosy nepatrné. Francie na víno uvaluje vůbec nejnižší nenulovou daňovou sazbu v Evropské unii. Pro ilustraci bych ráda uvedla, že druhá nejnižší daňová sazba, která je uplatňována v Polsku, činí přibližně desetinásobek té francouzské. Takto nízká daňová sazba má spíše než jako příjem státního rozpočtu sloužit jako registrační poplatek zajišťující přehled o produkci a spotřebě vína. Pro francouzskou ekonomiku je jednoznačně daleko prospěšnější udržovat sazby daně z vína nízké, aby jimi nebyla tlačena cena vína nahoru. Výnosy z jeho prodeje převáží přínos, který by měla snaha o dosažení vyšších výnosů daně z vína zvýšením sazeb.

¹²¹ Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects

V. 7. Irsko¹²²

Irsko se stalo členem Evropské unie v roce 1973. Ve spojení s následnými ekonomickými reformami provedenými v Irsku v 80. letech 20. století a liberální politikou spočívající především ve snaze přilákat zahraniční investory snížením daní byl podle mého názoru vstup do EU jednou z příčin, proč v Irsku došlo v letech 1995–2007 k celkové ekonomické prosperitě. Období rychlého růstu pak bylo zastaveno finanční krizí v roce 2008. I tak se Irsko řadí mezi jednu z nejrychleji se vyvíjejících zemí EU. Euro bylo v Irsku přijato v roce 1999. Irské klima není vhodné pro pěstování vína. Stejně tak ve spotřebě jsou v Irsku upřednostňovány jiné alkoholické nápoje, jako především pivo a whiskey. Mezi zeměmi EU se Irsko ve spotřebě vína na hlavu řadí hned za Českou republiku.

Směrnice 2008/118/ES byla do irského práva transponována finančním zákonem 2010 s platností k 3. 4. 2010.

Selektivní spotřební daní z alkoholu se v Irsku zdaňuje pivo, destiláty, meziprodukty, jablečné a hruškové víno (cider a perry), ostatní kvašené nápoje než jablečné a hruškové víno a víno. Osvobození od spotřební daně z alkoholu je uplatněno na věrohodně prokázané případy, kdy alkohol obsažený v alkoholických nápojích je plně kvasného původu a byl vyroben výhradně soukromou osobou v soukromých prostorách pro vlastní spotřebu výrobce nebo spotřebu jeho rodiny a hostů, přičemž nebyl vyroben nebo dodán za úplatu. Sazba daně z tichého vína je v Irsku

122

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	4 480,9	Daňová kvóta	22,3%
Rozloha (tis. km ²)	70,27	Daňová citlivost	36,0%
Hlavní město	Dublín	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,212
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,38%
HDP (mld. EUR) (2010)	156,148	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,61%
Inflace (2010)	1,6	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	(5,5 - 15 % alc.) 262,24 (15 - 22 % alc.) 380,53
Nezaměstnanost (2010)	13,7	Snížená sazba (< 5,5% alc.)	87,39
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	55,120	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	524,48
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	34,821	Snížená sazba (< 5,5% alc.)	87,39

diferencovaná. Na tiché víno o obsahu alkoholu 5,5 % - 15 % objemových se aplikuje sazba EUR 370,64 na 1 hektolitr a na tiché víno o obsahu alkoholu 15 % - 22 % objemových se aplikuje sazba EUR 537,81 na 1 hektolitr. U šumivého vína jsou sazby stejné, a to ve výši EUR 741,28 na 1 hektolitr. Jak u tichého, tak u šumivého vína se jedná o bezkonkurenčně nejvyšší daňovou sazbu napříč celou Evropskou unií. Sazby jsou až třikrát vyšší než je evropský průměr. To je dáno základní charakteristikou irského daňového systému, jíž je nízké přímé zdanění, které je ovšem vykompenzováno vyšším zdaněním nepřímým. Takto vysoké daňové sazby se samozřejmě výrazně negativně promítnou do cen alkoholických nápojů. Snížená daňová sazba se použije na víno o obsahu alkoholu menším než 5,5 % objemových, a to ve výši EUR 123,51 na 1 hektolitr. Daň z vína je v Irsku vybírána prostřednictvím tzv. výnosových komisařů.

Přímé dodání zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES je v Irsku povolováno pro jednotlivé zásilky případ od případu. Podmínkou povolení je předchozí informování příslušného výnosového komisaře o každé zásilce. Irsko se rozhodlo neposkytovat obecné povolení. Výjimky z poskytování zajištění dle čl. 18 odst. 2 a 4 směrnice 2008/118/ES nejsou irským právním řádem povoleny. V souladu s čl. 30 směrnice 2008/118/ES Irsko zavedlo zjednodušený postup přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jeho území. Irsko upustilo od požadavku elektronického dohledu EMCS. Pohyby zboží podléhajícího spotřební dani v rámci Irska jsou nadále prováděny za doprovodu národních papírových dokladů dle vnitrostátních postupů.

I přes nejvyšší daňové sazby tvoří v Irsku výnos daně z vína jen něco málo přes polovinu procenta daňových příjmů státního rozpočtu. Je to dáno preferencemi obyvatel, kteří dávají přednost ostatním alkoholickým nápojům. Za zmínku také stojí fakt, že v roce 2013 velmi výrazně stouply daňové sazby, když v roce 2012 se na tiché víno o obsahu alkoholu 5,5 % - 15 % objemových aplikovala sazba EUR 262,24 na 1 hektolitr a na tiché víno o obsahu alkoholu 15 % - 22 % objemových sazba EUR

380,52 na 1 hektolitr. U šumivého vína byla sazba jednotná ve výši EUR 524,48 na 1 hektolitr.

V. 8. Italská republika¹²³

Italská republika je jedním ze zakladatelských států Evropské unie. V roce 1999 bylo přijato euro a v roce 2002 jím zde byla nahrazena původní měna – lira. Itálie patří mezi tradiční výrobce vína. Rozlohou vinic se Itálie řadí v Evropské unii na třetí místo po Španělsku a Francii. Víno je nejoblíbenějším alkoholickým nápojem. V jeho spotřebě se Itálie řadí ve statistických žebříčcích hned za Francii. Mimo vína jsou pro Itálii typické i sladké likéry, jako například Amaretto nebo Limoncello, tradičním destilátem je nápoj z fermentovaných hroznových výlisků Grappa. Tyto nápoje s vyšším obsahem alkoholu než víno však plní na trhu spíše doplňkovou funkci, ve spotřebě víno jednoznačně dominuje. Itálie též patří k největším exportérům vína na světě.

Základním pramenem práva pro selektivní spotřební daně je v Italské republice spotřební zákon, který má postavení *lex generalis* k speciálním zákonům upravujícím jednotlivé selektivní spotřební daně. Spotřební daň z alkoholu a alkoholických výrobků je upravena vládním nařízením č. 504 ze dne 26. 10. 1995, implementace směrnice 2008/118/ES byla provedena legislativním dekretem č. 48 s platností k 29. 3. 2010.

Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů je v Itálii mimo víno uvalena i na pivo, meziprodukty a čistý alkohol. Vzhledem k tomu, že Itálie v roce 2011 svým objemem vývozu vína předstihla dlouhodobě první Francii, se tak stala největším

¹²³

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	60 626,4	Daňová kvóta	28,9%
Rozloha (tis. km ²)	301,34	Daňová citlivost	49,0%
Hlavní město	Řím	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	1 556,616	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	1,6	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	8,4	Snižovaná sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	714,778	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	449,862	Snižovaná sazba	0

vývozcem vína na světě. Podle mého názoru je tato skutečnost hlavním důvodem, proč Itálie zvolila jak na tichá, tak na šumivá vína sazbu ve výši EUR 0. Plátcí daně jsou oprávnění skladovatelé, kteří propouštějí zboží podléhající spotřební dani pro domácí spotřebu. Osvobození je aplikováno v souladu s evropskou legislativou a zahrnuje například alkohol vyrobený pro potravinářský průmysl nebo lékařské účely. Jak již bylo uvedeno výše, připouští evropské právo aplikaci osvobození od daně a snížené daňové sazby i na alkohol a alkoholické nápoje spotřebovávané v regionech Gorizia a Valle d'Aosta. V době, kdy je ovšem sazba daně z vína nulová, tato možnost postrádá naplnění.

Z výjimek umožněných směrnicí 2008/118/ES se Itálie rozhodla upravit pouze výjimky z poskytování zajištění vztahující se k přepravě zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně. V souladu s čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES může být zajištění namísto oprávněným skladovatelem nebo registrovaným odesílatelem poskytnuto vlastníkem zboží podléhajícího spotřební dani, přepravcem nebo všemi těmito osobami současně. Itálie také upustila od požadavku poskytnout zajištění následující přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jejím území tak, jak předvídá čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES, tato výjimka však může být v Itálii uplatněna pouze na přepravu energetických produktů v režimu s podmíněným osvobozením od daně po moři nebo pevný potrubím a je udělena na žádost pouze spolehlivým a solventním oprávněným skladovatelům. Výjimky dle čl. 17 odst. 2 a čl. 30 směrnice 2008/118/ES Itálie ve svém právním řádu neupravuje.

Vzhledem k nulové sazbě daně z vína je i výnos této daně nulový. Tento krok Itálie považují za zcela logický. Itálie podporuje export této komodity a zároveň zdaňuje široké spektrum jiných právních skutečností než je uvolnění vína ke spotřebě, čímž nedostatek výnosu daně z vína kompenzuje. Je možné, že i díky nulové sazbě daně se Itálii daří ve vývozu držet krok před Francií, i když i zde můžeme pozorovat, že jak spotřeba, tak vývoz vína meziročně celkově spíše klesá. Dá se proto očekávat, že tlak na nezvyšování harmonizované minimální sazby daně z vína bude ze strany Itálie pokračovat.

V. 9. Kyperská republika¹²⁴

Kyperská republika se stala členem Evropské unie dne 1. 5. 2004. Od 1. 1. 2008 se země připojila také k eurozóně. Protože se země od začátku roku 2013 nachází na pokraji bankrotu, jsou pro ni veškeré příjmy státního rozpočtu velice důležité. Kypr má nejstarší tradici v pěstování vinné révy v Evropě. Místním specifikem je kyperské víno „Commandaria“ - dezertní víno vyrobené ze směsi modrých a bílých hroznů, ve kterých se díky ponechání po sklizni seschnout na slunci koncentruje cukr. Ve výrobě vína i rozloze vinic se sice Kypr pohybuje přibližně v polovině žebříčku členských států, nicméně spotřeba vína na hlavu je paradoxně až dvacátá nejvyšší. Z alkoholických nápojů Kypřané konzumují také ouzo nebo pivo, ale ani jeden z těchto výrobků nepovažují za substitut vína.

Harmonizovaná selektivní spotřební daň je na Kypru upravena zákonem č. 91(I)/2004 o spotřebních daních, do kterého byla směrnice 2008/118/ES transponována novelou č. 30(I)/2010 s platností ke dni 31. 3. 2010.

Plátcí daně z vína jsou osoby, které propouštějí nebo jejichž jménem je propouštěno zboží podléhající spotřební dani z režimu s podmíněným osvobozením; ve vztahu k držení zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně jakákoli osoba, která toto zboží drží; ve vztahu k výrobě zboží podléhajícího spotřební dani jsou to všechny osoby podílející se na výrobě; v souvislosti s dovozem jsou to pak osoby, které zboží dováží. Osvobození od daně se uplatní na zboží podléhající spotřební dani využívané v rámci diplomatických a konzulárních vztahů,

124

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	804,4	Daňová kvóta	26,8%
Rozloha (tis. km ²)	9,25	Daňová citlivost	39,0%
Hlavní město	Nikósie	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	17,310	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	2,6	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	6,5	Snižovaná sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	7,116	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	4,639	Snižovaná sazba	0

mezinárodních organizací a dále pak zboží určené pro zvláštní použití, jako je výroba léků, octa a dochucovadel nebo vědecký výzkum. Stejně jako Itálie má i Kypr nastavenou sazbu spotřební daně z vína ve výši EUR 0, a to jak z tichého, tak z šumivého. Spotřební daň na Kypru spravuje Odbor cel a spotřebních daních.

V souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES může za určitých podmínek ředitel celní správy povolit pohyb výrobků podléhajících spotřební dani zboží s podmíněným osvobozením na místo přímého dodání nacházející se na Kypru. Toto místo musí být předem určeno oprávněným skladovatelem nebo registrovaným příjemcem. Nicméně tyto podmínky dosud nebyly stanoveny. Pokud ředitel kyperské celní správy uzná, že je to nezbytné, může povolit, aby zajištění vztahující se k pohybu zboží podléhajícího spotřební dani nacházejícího se v režimu s podmíněným osvobozením poskytl dopravce, jeho vlastník nebo příjemce anebo aby je poskytly společně dvě nebo více těchto osob, jak předpokládá čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. Úlevu od povinnosti zajištění pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně uskutečňující se zcela na území Kypru dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES se ale tento členský stát rozhodl nevyužít. Konečně ředitel celní správy může rozhodnout i o nevyžadování elektronického dohledu nad přepravou zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na území Kypru dle čl. 30 směrnice 2008/118/ES.

Kyperská vína mají všechny předpoklady úspěchu na zahraničních trzích. Příznivé podnebí, moderní technologie, včasná sklizeň a řízené kvašení se zasloužily o to, že se kyperská vína stala lehčími, svěžejšími a především konkurenceschopnými. Proto ve vinařství na Kypru spatřuji velký potenciál. Ekonomice země by však prospělo spíše podpořit vývoz této komodity, než orientace na výnos daně z vína plynoucí do státního rozpočtu. Proto ani v této zemi nepředpokládám, že by se projevil tendence tlačit na zvýšení harmonizované minimální sazby daně z vína.

V. 10. Litevská republika¹²⁵

Litevská republika vstoupila do Evropské unie v roce 2004. Svou národní měnu – litevský litas – prozatím eurem nenahradila. Vinná réva se v Litvě vzhledem k vládnoucímu podnebí téměř nepěstuje. Z členských států se v Litvě vyrobí téměř nejméně vína, hůře už je na tom jen Lotyšsko, Malta a Velká Británie. Víno zde ani nepatří k oblíbeným alkoholickým nápojům. Jeho spotřeba na hlavu se řadí mezi členskými státy až na dvacáté šesté místo. Z ostatních alkoholických nápojů se konzumuje spíše pivo a vodka. Litva v současnosti uplatňuje částečnou prohibici, kdy je zákonem zakázáno pití alkoholu na veřejnosti a prodej alkoholu v obchodech po 22. hodině.

Za účelem transpozice směrnice 2008/118/ES byl v Litvě vydán nový zákon o spotřebních daních č. XI-722 s platností od 1. 4. 2010. Právní úprava spotřebních daní je v Litvě roztržena do velkého počtu právních předpisů, zejména těch podzákoných.

Plátcem spotřební daně jsou v Litvě oprávnění skladovatelé, registrovaní příjemci a odesilatelé a dovozci zboží podléhajícího spotřební dani. Osvobození od spotřební daně se uplatní na zboží vyvážené po nákupu ve speciální nákupní oblasti mezinárodního námořního přístavu nebo na letišti, pokud je toto zboží vyváženo přes hranici s třetí zemí nebo na místo určené mimo území EU. Osvobozeno je i zboží určené pro činnost zahraničních diplomatických misí a konzulárních úřadů v Litevské republice a pro osobní potřebu členů diplomatických misí a konzulárních úřadů a s nimi žijících rodinných příslušníků, kteří nejsou občany Litevské republiky a mají trvalé bydliště

125

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	3 244,6	Daňová kvóta	16,7%
Rozloha (tis. km ²)	65,30	Daňová citlivost	26,0%
Hlavní město	Vilnius	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,014
Měna	Lit	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,15%
HDP (mld. EUR) (2010)	27,527	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,31%
Inflace (2010)	1,2	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	57,34
Nezaměstnanost (2010)	17,8	Snižovaná sazba (< 8,5% alc.)	15,35
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	9,271	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	57,34
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	4,597	Snižovaná sazba (< 8,5% alc.)	15,35

nebo se obvykle zdržují mimo území Litevské republiky. Stejně tak je osvobozeno víno určené pro použití v zahraničních misích státních diplomatických nebo konzulárních úřadů se sídlem v jiných členských státech nebo členů těchto misí nebo konzulárních úřadů. V souladu s evropským právem je i osvobození zboží, jež bylo na území Litvy dovezeno z třetího státu v osobních zavazadlech cestujících, pokud nepřekročilo limity stanovené vládou pro zboží, které cestující mohou přivést do země bez spotřební daně. Osvobozeno je i víno dodávané pro zásobení osobních nebo nákladních lodí a letadel na mezinárodních trasách. Osvobození od daně se týká také zboží určeného pro mezinárodní organizace, zastoupení organizací a jejich členy. Pokud bilaterální smlouvy uzavřené Litevskou republikou s některou ze třetích zemí uvádí, že se na zboží uplatní osvobození od DPH, uplatní se na ně i osvobození od spotřební daně. Zvláštní případy osvobození od daně nastávají též v souladu s harmonizační evropskou legislativou. Osvobozeny jsou alkoholické nápoje vyráběné fyzickou osobou určené pro její osobní potřebu a zboží určené k výrobě octa. V případě výroby čokolády jsou osvobozeny použité alkoholické nápoje, kde množství čistého lihu použité k výrobě čistých 100 kilogramů čokolády nepřesahuje 8,5 litru, u ostatních potravinářských výrobků je limit na 100 kilogramů výrobku 5 litrů čistého lihu. Od daně jsou osvobozeny i alkoholické nápoje určené k výrobě potravinářských výrobků, přísad a jejich směsí používaných k výrobě nealkoholických nápojů, jejichž skutečný obsah alkoholu je nejvýše 1,2 % objemových. Sazba daně z tichého i šumivého vína je Litevskou republikou stanovena na EUR 57,34. Snížená sazba se uplatní na víno obsahující méně než 8,5 % alkoholu a je ve výši EUR 16,80. Spotřební daň je vybírána místními správci daně. Placení spotřební daně je monitorováno Státním daňovým inspektorátem.

O povolení Litevské republiky přepravit zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jejím území dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES musí být ad hoc požádáno. Zároveň musí být konkrétní místo dodání odsouhlaseno místním správcem daně. V závislosti na dohodě subjektů může být zajištění dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES poskytnuto přepravcem, vlastníkem přepravovaného zboží, registrovaným příjemcem nebo všemi těmito subjekty společně. Litevská legislativa zároveň

předpokládá možnost upustit od požadavku poskytnout zajištění následující přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jejím území dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES v případech, kdy bude riziko vyplývající z takového postupu vyhodnoceno jako nízké, například vzhledem k prokázání, že oprávněný skladovatel splňuje povinnosti stanovené právními předpisy. Možnost přepravy vína bez požadavku elektronického dohledu dle čl. 30 směrnice 2008/118/ES litevská legislativa nepředpokládá.

I když Litva tradičně zaujímá jedno z předních míst ve spotřebě alkoholu, jde spíše o alkohol tvrdý a víno zůstává v ústraní. Co se týče sazeb daně z vína, jedná se o čtvrté nejnižší sazby z členských zemí EU, které se rozhodly pro sazby nenulové. Tato skutečnost se odráží v nízké výnosnosti daně z vína a jejím marginálním přínosu pro státní rozpočet. Sazby daně z vína už jsou v Litvě po několik let na stejné úrovni.

V. 11. Lotyšská republika¹²⁶

Lotyšsko je členem Evropské unie od 1. 5. 2004. Jeho národní měnou je lotyšský lat. Před vstupem do EU se Lotyšsko vyznačovalo velice nízkými daňovými sazbami. Samotný vstup do Evropské unie proto měl na lotyšskou soustavu daní rozhodující vliv. V souladu s požadavky evropského práva musely být daňové sazby opakovaně zvyšovány a výrazné změny proběhly i v ostatních ustanoveních lotyšské legislativy. Stejně jako v Litvě nemá ani v tomto pobaltském státě pěstování vinné révy a produkce vína tradici. Ve spotřebě vína na hlavu se Lotyšsko nachází v pomyslném žebříčku před Litvou, i tak mu však patří až dvacáté páté místo. V čem Lotyšsko naopak nechvalně

126

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	2 229,6	Daňová kvóta	18,9%
Rozloha (tis. km ²)	64,59	Daňová citlivost	26,0%
Hlavní město	Rīga	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,012
Měna	Lat	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,19%
HDP (mld. EUR) (2010)	18,005	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,36%
Inflace (2010)	-1,2	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	63,53
Nezaměstnanost (2010)	18,7	Snížená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	6,416	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	63,53
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	3,403	Snížená sazba	0

dominuje je spotřeba tvrdého alkoholu. Veliké oblibě se těší i pivo. Alkoholické nápoje jsou v obchodech prodávány pouze mezi 8. a 22. hodinou.

Transpozice směrnice 2008/118/ES byla v Lotyšsku provedena novelou zákona o spotřebních daních s platností k 1. 1. 2010. Elektronický dohled nad zbožím podléhajícím spotřební dani přepravovaným v režimu s podmíněným osvobozením od daně a postupy pro osvobození od spotřební daně zboží podléhající spotřební dani, které doveze jedinec pro své spotřeby do Lotyšské republiky z jiných členských států EU, jsou upraveny podzákonými předpisy.

Sazba daně z vína v Lotyšsku je stanovena ve výši EUR 64,64. Od daně jsou osvobozené alkoholické nápoje využívané pro stanovení kvality alkoholických nápojů a ostatních výrobků, alkoholické nápoje určené pro lékařské, farmaceutické, kosmetické, potravinářské a vědecké účely, alkoholické nápoje, jež jsou součástí zařízení a mechanismů jako jejich nedílné součásti nebo zajišťující jejich provoz. Osvobozeno od daně je i víno vyrobené fyzickou osobou pro její vlastní potřebu. O výběr daně z vína se stará Státní příjmová služba.

Lotyšsko na základě podané žádosti uděluje povolení, ve kterém je stanoveno místo na území Lotyšska, na které se povoluje přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně přímo. Toto povolení v souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES mohou obdržet oprávnění skladovatelé a registrovaní příjemci. Úlevy z povinnosti poskytnout zajištění zboží podléhajícího spotřební dani přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 18 odst. 2 a 4 směrnice 2008/118/ES lotyšské daňové právo neupravuje. Povolena není ani přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně uskutečňovaná na území Lotyšska bez elektronického dohledu dle čl. 30 směrnice 2008/118/ES.

Přesto, že se sazba daně z vína za poslední rok opět mírně zvýšila, má Lotyšsko páté nejnižší daňové sazby z členských států, které se rozhodly pro nenulovou sazbu. Z mého pohledu považuji za zajímavé, že všechny tři pobaltské země mají relativně

nízké daňové sazby, narozdíl od ostatních severských zemí, jejichž sazby daně z alkoholu a alkoholických výrobků jsou naopak nejvyšší v celé Evropské unii.

V. 12. Lucemburské velkovévodství¹²⁷

Lucembursko patří mezi zakládající členy EU. Euro zde bylo přijato již v roce 1999 a od roku 2002 euro nahradilo dosavadní národní měnu – lucemburský frank. I když Lucemburské velkovévodství patří k nejmenším evropským státům, vinná réva se zde pěstuje, a to zejména na jihu země. Vinařství má v Lucembursku dlouholetou tradici. Spotřeba vína na jednoho obyvatele je zde nejvyšší v celé Evropské unii. Oblíbená je i konzumace piva. Obyvatelé Lucemburska ročně spotřebují nejvíce alkoholu z celé Evropské unie.

Selektivní spotřební daň z alkoholu má v Lucembursku dvě složky. První složkou je společná sazba aplikovaná v Lucembursku a Belgii v rámci celní unie těchto dvou zemí. Druhou složkou je složka autonomní, která se přidává ke společné sazbě. Vzhledem k této konstrukci daňového systému v Lucembursku byla transpozice směrnice 2008/118/ES do lucemburského právního řádu provedena ministerským nařízením ze dne 18. 3. 2010 o zveřejnění belgického zákona ze dne 22. 12. 2009 o obecné úpravě spotřební daně.

Autonomní lucemburská sazba daně z vína je EUR 0, a to jak na tiché, tak na šumivé víno. Spotřební daň se stává splatnou okamžikem propuštění zboží ke spotřebě nebo zjištěním ztrát a je vybírána Celní a daňovou správou.

127

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	511,8	Daňová kvóta	26,3%
Rozloha (tis. km ²)	2,59	Daňová citlivost	48,0%
Hlavní město	Lucemburk	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	40,209	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	2,8	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	4,5	Snižovaná sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	16,766	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	10,575	Snižovaná sazba	0

Pro využití možnosti výjimky dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES Lucembursko stanovilo podmínky, za kterých může povolit přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jeho území. Výjimka se v současnosti používá pouze pro pohyby do daňového skladu. Daňová správa má k dispozici databázi, ve které jsou uvedeny všechny možné autorizované destinace dodání. Výjimka se pak použije pouze pro dodávky na místa obsažená v tomto seznamu. Oprávnění skladovatelé musí odsouhlasit, že množství zboží uvedené na dokladu e-AD se shoduje s množstvím dopraveným na místo přímého dodání a že toto množství bylo okamžitě zaevidováno do evidence zásob. Daňová správa musí být o tomto informována půl dne před dopravením zboží na místo přímého dodání. Lucembursko upravuje i výjimku dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES a povoluje, aby zajištění zboží přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně poskytl dopravce, vlastník zboží podléhajícího spotřební dani nebo jeho příjemce. Za účelem snížení administrativní zátěže je příslušnému oprávněnému skladovateli přiděleno druhé spotřební číslo, které je vyhrazeno pro pohyby, pro něž bylo zajištění poskytnuto shora uvedenými osobami. Ostatní výjimky směrnice 2008/118/ES, vztahující se k přepravě vína v režimu s podmíněným osvobozením od daně, Lucembursko nevyužívá.

Přestože je lucemburská sazba daně z vína nulová a její výnos by tak měl být také nulový, získává Lucembursko přerozdělením část výnosu spotřebních daní, které byly aplikovány v rámci celní unie vytvořené s Belgií. Podstatně vyšší část příjmů státního rozpočtu v Lucembursku ale tvoří daně přímé.

V. 13. Maďarsko¹²⁸

Maďarská republika vstoupila do Evropské unie 1. 5. 2004. Oficiální měnou je v Maďarsku prozatím forint, ale Maďarsko uvažuje o rychlém vstupu do eurozóny, aby tak stabilizovalo měnu a zastavilo ekonomický propad způsobený finanční krizí z roku 2008. Vzhledem k enormní zadluženosti země však přijetí eura není otázkou blízké budoucnosti. Díky vysokému podílu zahraničního kapitálu na maďarském trhu se alespoň neustále vyvíjí produkce vína a jeho export na západní trhy. Maďarsko je evropskou vinařskou velmocí na bílá vína, nejznámějšími a pro oblast specifickými víny jsou vína tokajská, vyráběná ze scvrklých hroznů napadených ušlechtilou botrytidou. Maďarská vína jsou relativně levná a kvalitní. Víno je v Maďarsku oblíbeným alkoholickým nápojem, i když jeho spotřeba per capita se mezi ostatními členskými státy řadí až na 12. místo.

Právním základem spotřebních daní je v Maďarsku zákon CXXVII z roku 2003 o spotřebních daních a zvláštních pravidlech pro distribuci zboží podléhajícího spotřební dani, který obsahuje harmonizovanou právní úpravu.

Sazba daně z tichého vína se v Maďarsku dlouhodobě drží ve výši EUR 0, zatímco sazba daně z šumivého vína je EUR 57,64 na 1 hektolitr. Osvobození od daně se vztahuje na alkoholické výrobky používané k výrobě léčivých přípravků a pro výrobu léčiv a farmaceutických látek, k výrobě kyseliny octové, esencí potravin a alkoholických nápojů, které mají objemový obsah alkoholu 1,2 % nebo nižší, pro výrobu ovoce v alkoholu a čokoládových výrobků, pro výrobu chemických

128

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	9 985,7	Daňová kvóta	25,7%
Rozloha (tis. km ²)	93,03	Daňová citlivost	45,0%
Hlavní město	Budapešť	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,008
Měna	Forint	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,02%
HDP (mld. EUR) (2010)	97,047	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,03%
Inflace (2010)	4,7	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	11,2	Snižená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	40,977	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	52,73
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	24,941	Snižená sazba	0

a kosmetických výrobků, které nejsou určeny k lidské spotřebě. Alkoholické výrobky používané k výrobě čokoládových a dalších potravinářských výrobků jsou osvobozeny od daně, pokud čokoládové výrobky neobsahují více než 8,5 litrů čistého alkoholu na 100 kg a ostatní výrobky mohou obsahovat nejvýše 5 litrů čistého alkoholu na 100 kg. Osvobození od daně se vztahuje i na alkoholické nápoje dodávané pro použití jídelen NATO a použití v rámci diplomatických nebo konzulárních vztahů a mezinárodních organizací. Daň je vybírána maďarskou celní a finanční stráží.

Maďarsko nepovoluje přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jeho území dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. V souladu s čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES může být zajištění spotřební daně poskytnuto a) společně odesílatelem a přepravcem, nebo b) namísto odesílatele příjemcem, nebo pokud odesílatel není vlastníkem zboží, tak jeho vlastníkem. Na přepravu vína Maďarsko neposkytuje ani jednu z výjimek dle ustanovení čl. 18 odst. 4 a čl. 30 směrnice 2008/118/ES.

Výnos daně z vína je v Maďarsku v porovnání s ostatními příjmy státního rozpočtu nízký. Nicméně i tak se dá podle mého názoru předpokládat, že Maďarsko nebude prosazovat zvýšení minimální sazby spotřební daně z vína v rámci Evropské unie. Víno je v Maďarsku natolik tradičním produktem, že se tlak na zvýšení jeho ceny uvalením spotřební daně nedá očekávat.

V. 14. Maltská republika¹²⁹

Malta vstoupila do Evropské unie 1. 5. 2004 a stala se tak nejmenším členským státem EU. Namísto původní měny, jíž byla maltská lira, přijala Malta 1. 1. 2008 euro. Na Maltě se vyrábí naprosté minimum vína. V jeho produkci zaujímá Malta mezi členskými státy jedno z posledních míst. V celkové spotřebě vína je Malta dokonce až na samotném konci pomyslného žebříčku.

Směrnice 2008/118/ES byla do maltského práva transponována novelou zákona o spotřebních daních zveřejněnou v maltském úředním věstníku dne 20. 7. 2010.

Sazba spotřební daně z vína je i u tichého i u šumivého vína nulová. Plátcem daně z vína jsou vývozci, dovozci a výrobci. Osvobození od daně z alkoholu a alkoholických výrobků se uplatní na výrobky používané pro výrobu jakéhokoli výrobku, který není určen pro lidskou spotřebu, octa, léků, přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Osvobozeny jsou též alkoholické nápoje používané jako složka polotovarů k výrobě potravin za předpokladu, že obsah alkoholu nepřesahuje 8,5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě čokolád, popřípadě 5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě jiných výrobků. V souladu s evropským právem se osvobození uplatní i na alkoholické nápoje prodávané k okamžité spotřebě na palubách lodí či letadel cestujících po EU. Selektivní spotřební daň se neplatí ani za alkoholické nápoje využité jako vzorky pro vědecké nebo lékařské účely a ve výrobním procesu za předpokladu, že konečný výrobek neobsahuje

129

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	417,6	Daňová kvóta	27,3%
Rozloha (tis. km ²)	0,32	Daňová citlivost	35,0%
Hlavní město	Valleta	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	6,147	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	2,0	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	6,8	Snižená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	2,425	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	1,678	Snižená sazba	0

alkohol nebo není předmětem spotřební daně. Správu daně z vína na Maltě vykonává orgán celní kontroly.

Malta povoluje přímé dodávky zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES za předpokladu, že se dodávka bude konat na místo určené v povolení. Podle maltského práva může být zajištění v souladu s čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES poskytnuto dopravcem, vlastníkem zboží podléhajícího spotřební dani nebo příjemcem anebo společně dvěma nebo více těmito osobami, zajištění však musí být složeno v místní bance. Malta už ale nevyužívá výjimek umožněných čl. 18 odst. 4 a čl. 30 směrnice 2008/118/ES a vyžaduje poskytnutí zajištění a elektronický dohled i u přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jejím území.

I když se v poslední dekádě maltská vláda snaží o zvýšení významu nepřímých daní na úkor daní přímých, tvoří hlavní příjem státního rozpočtu výnos daně z přidané hodnoty, poplatky za automobily a ostatní selektivní spotřební daně. Vzhledem k nulové sazbě daně z vína je samozřejmě i její výnos nulový.

V. 15. Spolková republika Německo¹³⁰

Německo je pluralitní federativní republika, která se člení na 16 spolkových zemí. Je zakladatelskou zemí Evropské unie a k zavedení eura zde došlo hned 1. 1. 1999. V Německu má pěstování vína dlouhou historii a tradici. Většina vinic se nachází

130

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	81 751,6	Daňová kvóta	22,6%
Rozloha (tis. km ²)	357,13	Daňová citlivost	40,0%
Hlavní město	Berlín	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,422
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,04%
HDP (mld. EUR) (2010)	2 473,540	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,08%
Inflace (2010)	1,2	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	7,1	Snižovaná sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	1 087,380	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	136
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	559,0	Snižovaná sazba (< 6% alc.)	51

ve spolkové zemi Porýní-Falc (Rheinland-Pfalz). Ve výrobě vína je Německo mezi členskými státy Evropské unie na čtvrtém místě. Německo významnou část své produkce vyváží, zejména do USA, Velké Británie, Nizozemska a skandinávských zemí. Celková spotřeba vína je v Německu z Evropské unie třetí, spotřeba na hlavu však až jedenáctá. Oblíbenými jsou zde šumivá vína, vysoké oblibě se ale těší i německé pivo.

Transpozice směrnice 2008/118/ES byla v Německu provedena čtvrtou novelou zákona o spotřebních daních s platností k 1. 4. 2010. Daň z šumivých vín a meziproductů je dále upravena ještě zákonem ze dne 15. 7. 2009.

Nenulová sazba daně vína se v Německu aplikuje pouze na šumivé víno, a to ve výši EUR 136 na 1 hektolitr šumivého vína. Tato sazba se udržuje už po několik let. Snížená sazba se uplatní na šumivé víno s obsahem alkoholu nižším než 6 % a je ve výši EUR 51. Osvobozené od daně je víno používané pro nezbytné výrobní zkoušky, pro výrobu léků, octa, přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů. Od daně je osvobozeno i víno používané přímo nebo jako složka polotovarů k výrobě potravin, pokud obsah alkoholu nepřesahuje 8,5 litru alkoholu na 100 kg výrobku v případě čokolád, popřípadě 5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě jiných výrobků. Na víno dodávané do jiného členského státu pro obchodní účely a víno začleněné do daňového skladu v Německu, které již bylo propuštěno ke spotřebě, se aplikuje sleva na dani. Výnos daně z šumivého vína je dále distribuován podle procesních pravidel pro přerozdělování rozpočtových příjmů, která upravují postupně čtyři stupně: nejprve jsou státní rozpočtové příjmy rozděleny vertikálně mezi federaci, všechny spolkové země a obce. Poté dochází k přerozdělování části příjmů horizontálně ze státních příjmů na spolkové země. Třetí stupněm je vyrovnávání rozdílů mezi chudšími a bohatšími spolkovými zeměmi a nejchudší země jsou konečně dotovány přímo Spolkovou republikou. Daň z šumivého vína je vybírána federálními celními úřady, její výnosy míří do rozpočtu Spolkové republiky.

Mimo možnosti přímého dodání zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES Německo

upravuje všechny tři výjimky vztahující se k jeho přepravě umožněné směrnicí 2008/118/ES. I když zajištění vztahující se k přepravě musí ze zásady poskytnout odesílatel, může být v souladu s čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES na žádost povoleno, aby ji poskytla i jiná osoba jako příjemce, vlastník nebo dopravce, nikoli však více těchto osob společně. V Německu v souladu s čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES v zásadě neexistuje povinnost poskytnout zajištění pro pohyb zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, který se uskutečňuje zcela na německém daňovém území, odesílatel však musí zboží zajistit v tom případě, kdy by byly ohroženy daňové příjmy. Na žádost může být také povoleno používat zjednodušené postupy přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v rámci německého daňového území, například upustit od požadavku přepravního dokladu e-AD, jak předvídá i čl. 30 směrnice 2008/118/ES, ale pouze v případě, že se přeprava odehrává mezi dvěma daňovými sklady stejného oprávněného skladovatele, a za předpokladu, že zde není pravděpodobný vznik daňového rizika.

I když je v Německu jedna z nejvyšších spotřeb šumivého vína a daň z vína je uvalena pouze na ně, výnosy daně z šumivého vína tvoří pouze zanedbatelnou část příjmů státního rozpočtu. I u Německa se dá předpokládat, že bude spíše pro zachování nulové minimální sazby daně z vína, a to i proto, že je významným exportérem této komodity.

V. 16. Nizozemské království¹³¹

Konstituční monarchie Nizozemsko patří mezi zakládající členy Evropské unie. Od roku 1999 bylo v Nizozemsku zavedeno euro. Vinná réva se v Nizozemsku pěstuje minimálně, v rozloze vinic se tento stát mezi ostatními zeměmi EU řadí na jedno z posledních míst. Z toho vyplývá i nepatrná produkce vína, především pro vlastní potřebu. Drobné vinice jsou sice situovány po celém Nizozemsku, vlhké a chladné přímořské podnebí se však stará o průměrnou až podprůměrnou kvalitu vína. Ve spotřebě vína se sice Nizozemsko pohybuje na středních příčkách žebříčku členů EU, z alkoholických nápojů však dominuje pivo.

Směrnice 2008/118/ES byla do nizozemského právního řádu transponována zákonem ze dne 23. prosince 2009, kterým se mění zákon o spotřební dani ve vztahu k směrnici č. 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 s platností od 1. 4. 2010.

Plátcem daně z vína je v Nizozemsku oprávněný skladovatel, který propouští víno ke spotřebě, nebo dovozce vína. Na tiché víno se podle současné nizozemské právní úpravy uplatňuje sazba daně ve výši EUR 83,56 na 1 hektolitr. Na šumivé víno je sazba daně výrazně vyšší, a to EUR 240,58 na 1 hektolitr. V Nizozemsku jsou upraveny i snížené sazby – u tichého vína je to EUR 41,78 na 1 hektolitr a u šumivého EUR 45,63 na 1 hektolitr. Od daně jsou osvobozené alkoholické výrobky používané jako přísada nebo polotovar pro výrobu potravin za předpokladu, že obsah alkoholu tohoto polotovaru nepřesahuje 8,5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě čokolády nebo nepřekročí 5 litrů čistého alkoholu na 100 kg, pokud je použit pro výrobu jiných

131

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	16 655,8	Daňová kvóta	24,7%
Rozloha (tis. km ²)	41,53	Daňová citlivost	39,0%
Hlavní město	Amsterdam	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,255
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,09%
HDP (mld. EUR) (2010)	588,174	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,18%
Inflace (2010)	0,9	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	70,56
Nezaměstnanost (2010)	4,5	Snížená sazba (< 8,5% alc.)	35,28
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	271,669	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	240,58
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	145,279	Snížená sazba (< 8,5% alc.)	45,63

výrobků. Osvobozen je i alkohol, který není určený k vnitřnímu použití, alkohol sloužící k výrobě léků a léčiv pro zvířata. Daň z vína je vybírána Nizozemskou správou daní a cel.

Přímé dodání zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES je v Nizozemsku povolováno na základě žádosti oprávněného skladovatele nebo registrovaného příjemce. V povolení sice nemusí být místo přímého dodání uvedeno, musí se ale jednat o prostory osoby registrované k DPH. V souladu s ustanovením čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES může být zajištění následující přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně poskytnuto jeho přepravcem nebo vlastníkem, nikoli však oběma společně. V tomto případě zajištění musí pokrývat celou částku spotřební daně za přepravované výrobky. V ostatních případech není zajištění pohybu takového zboží specifikováno ad hoc, ale existuje tzv. všeobecná záruka oprávněného skladovatele. Možnost upustit od záruky dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES Nizozemsko nevyužívá. V návaznosti na čl. 30 směrnice 2008/118/ES povoluje Nizozemsko na žádost oprávněného skladovatele používat pro pohyb zboží podléhajícího spotřební dani mezi oprávněnými skladovateli na jeho území tzv. „měsíční prohlášení“. Toto prohlášení nahrazuje elektronický správní doklad.

V Nizozemsku je sazba daně z tichého vína přibližně ve výši unijního průměru. Naopak sazba daně z šumivého vína odpovídá jedné z nejvyšších sazeb a je srovnatelná například se sazbami severských zemí. Nizozemsko není ani významným výrobcem, ani vývozcem vína. Lze tedy očekávat, že Nizozemsko by návrh zvýšení harmonizované minimální sazby daně spíše podpořilo. Stejně však jako u ostatních zemí, i zde tvoří výnos daně z vína pouze nepatrnou část příjmů státního rozpočtu.

V. 17. Polská republika¹³²

Polsko vstoupilo do Evropské unie v roce 2004. Polsko zatím nepřijalo euro, platí se zde nadále zlotými. I když je Polsko zemědělskou zemí, klima není pěstování vína nakloněno, takže se zde nachází pouze nízký počet vinic o malé rozloze. Vinařství v Polsku má relativně krátkou tradici, k celosvětové produkci vína Polsko téměř nepřispívá. Není tedy divu, že i přes průměrnou celkovou spotřebu vína je Polsko v konzumaci vína na hlavu na úplně posledním místě mezi státy EU. Z alkoholických nápojů je oblíbená hlavně vodka a pivo. V Polsku je zakázáno pít alkohol na veřejných prostranstvích s výjimkou řádně licencovaných míst k tomu určených, jako jsou bary, restaurace, venkovní kavárny, apod.

Selektivní spotřební daně se staly součástí polské daňové soustavy v roce 1993, tedy relativně nedávno. Do polského právního řádu byla směrnice 2008/118/ES transponována zákonem ze dne 22. 7. 2010, kterým se mění zákon o spotřebních daních a některé další zákony, a to s platností ke dni 1. 9. 2010.

Sazba daně z vína je v Polsku jednotná jako pro víno tiché, tak pro víno šumivé. Za 1 hektolitr zaplatí daňový poplatník EUR 38,48. Jedná se o druhou nejnižší nenulovou daňovou sazbu v Evropské unii, hned po Francii. Poplatníkem daně z vína jsou v Polsku fyzické a právnické osoby a organizační složky bez právní subjektivity vykonávající činnosti podléhající spotřební dani, konkrétně oprávněný skladovatel, registrovaný příjemce, registrovaný odesílatel a dovozce. Od daně je osvobozeno víno vyráběné po domácku fyzickou osobou pro její vlastní potřebu, které není určeno

132

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	38 200,0	Daňová kvóta	20,7%
Rozloha (tis. km ²)	322,58	Daňová citlivost	33,0%
Hlavní město	Varšava	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,108
Měna	Zlotý	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,09%
HDP (mld. EUR) (2010)	354,193	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,15%
Inflace (2010)	2,7	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	37,22
Nezaměstnanost (2010)	9,6	Snižená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	121,457	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	37,22
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	73,318	Snižená sazba	0

k prodeji. Osvobození se vztahuje i na užití vína pro diplomatické účely a cestující pro jejich potřebu. Za výběr daně z vína jsou odpovědné celní úřady příslušné podle místa, kde jsou vykonávány aktivity, jež jsou předmětem zdanění. V polském právním řádu je dále zakotvena povinnost označovat veškerý alkohol, víno, alkoholické nápoje a meziprodukty kolkovými známkami.

Výjimka z povinnosti poskytnout zajištění pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES je v Polsku upravena tak, že zajištění může poskytnout přepravce nebo vlastník zboží podléhajícího spotřební dani, jeho příjemce nebo společně dvě či více těchto osob. Záruka může být poskytována ve formě složení hotovosti, bankovní nebo pojišťovací zárukou nebo šekem ověřeným právnickou osobou se sídlem na území EU nebo na území států ESVO, směnkou apod. Výjimka v souladu s čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES je v Polsku sice upravena, možnost nevyžadovat poskytnutí zajištění následující přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na území Polska, je však dána pouze pro přemísťování energetických produktů potrubím. Výjimky pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani dle čl. 17 odst. 2 a čl. 30 směrnice 2008/118/ES Polsko neumožňuje.

Přesto, že výnosy z nepřímých daní tvoří v Polsku až 60 % příjmů státního rozpočtu, tvoří jejich hlavní složku výnos daně z přidané hodnoty a hrací daně. Podíl daně z vína na státních příjmech je nepatrný, a to jak díky nízké sazbě uvalené na tento produkt, tak díky velmi nízké spotřebě vína.

V. 18. Portugalská republika¹³³

Portugalsko se členem EU stalo v roce 1986. Díky vstupu Portugalska do Evropské unie začaly do země proudit zahraniční investice a stagnující hospodářství zažilo velký rozmach. Bohužel v současnosti země nadále bojuje s finanční krizí, která ji citelně zasáhla. Od roku 2002 se i v Portugalsku platí jednotnou měnou, eurem, které bylo přijato hned v roce 1999. Portugalsko zaujímá mezi ostatními členskými státy páté místo v produkci vína, rozlohou vinic se dokonce řadí na místo čtvrté. Ačkoli se zde vyrábí velké množství přírodních vín, nejtypičtější jsou pro Portugalsko dolihovaná portská vína. I když tvoří přibližně pětinu produkce, podílí se převážnou měrou na vývozu. Ve spotřebě vína je Portugalsko na místě sedmém, ale co se týče spotřeby na osobu, zaujímá čtvrté místo po Lucembursku, Francii a Itálii. Pěstování i pití vína má v této vinařské velmoci dlouhou tradici.

Se vstupem do EU musela být významně reformována portugalská daňová legislativa, v některých případech se tak ale stalo na úkor efektivity a přehlednosti daňového systému. Směrnice 2008/118/ES byla do portugalského právního řádu transponována zákonem o spotřebních daních 73/2010 ze dne 21. 6. 2010. Zajímavostí je, že tímto zákonem je v Portugalsku upravena vedle selektivních spotřebních daní i daň z přidané hodnoty. Významným předpisem v oblasti zdanění vína je i zákon o kolkových známkách.

Sazba daně z vína je v Portugalsku na tiché i šumivé víno nulová. V souvislosti s možnostmi aplikace snížené sazby na víno v souladu se směrnicí 92/84/EHS jsem již

133

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	10 637,0	Daňová kvóta	22,5%
Rozloha (tis. km ²)	92,08	Daňová citlivost	41,0%
Hlavní město	Lisabon	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	172,827	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	1,4	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	12,0	Snížená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	71,506	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	38,886	Snížená sazba	0

uvedla oprávnění Portugalska uplatňovat na víno v autonomní oblasti Madeira získané z čistě regionálních odrůd révy blíže určených v článku 15 nařízení (EHS) č. 4252/88 sazbu daně sniženou o méně než 50 %. Takovou výjimku naplňuje exotické dezertní víno „Vinho da Madeira“. Protože však toto víno svým složením odpovídá kódům nomenklatury řadícím jej mezi meziprodukty, uplatní se na něj paradoxně sazba daně vyšší než na ostatní vína, a to ve výši EUR 32,29 za 1 hektolitr výsledného produktu. Meziprodukty jsou totiž v Portugalsku zdaňovány sazbou EUR 65,41 za 1 hektolitr.

Osvobození od daně se uplatní v souladu s evropským právem na dodávky v rámci diplomatických nebo konzulárních styků, uznávaných mezinárodních organizací a ozbrojených sil kteréhokoli členského státu, který je zároveň členem OSN. Osvobozena je i spotřeba zboží podléhajícího spotřební dani osvobozeného od DPH na základě dohod uzavřených s třetími zeměmi nebo s mezinárodními organizacemi a spotřeba na palubě lodí a letadel. Z hlediska použití jsou od selektivní spotřební daně osvobozeny alkoholické nápoje použité jako vstupy při výrobě zboží, které není určeno k lidské spotřebě, alkoholické nápoje používané při výrobě octa, potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Od selektivní spotřební daně jsou osvobozeny i alkoholické nápoje určené pro laboratorní testy a vědecké účely, pro průmyslové použití, výrobu léčiv a léčebné a zdravotní účely a osvobozeno je i víno vyrobené jednotlivci pro jejich spotřebu nebo pro spotřebu jejich rodiny a hostů za předpokladu, že se neprodává. Správa daně z vína je vykonávána daňovými a celními úřady.

Jako alternativu dodávky zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně do daňového skladu umožňuje Portugalsko v souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES oprávněným skladovatelům přijímat zboží na místě přímé dodávky. Dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES upravuje portugalský právní řád, aby zajištění zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně bylo poskytnuto oprávněným odesílatelem nebo dopravcem zboží za předpokladu, že se bude jednat o osobu usazenou pro daňové účely v Portugalsku. Výjimky z harmonizované právní úpravy přepravy zboží podléhajícího

spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 18 odst. 4 a čl. 30 směrnice 2008/118/ES Portugalsko ve svém právním řádu neupravuje.

Portugalský daňový systém se vyznačuje vysokým daňovým zatížením spotřebními daněmi. Nicméně převážný podíl na tomto zatížení má všeobecná spotřební daň – daň z přidané hodnoty. Co se týče selektivních spotřebních daní, jejich podíl na příjmech státního rozpočtu je nezanedbatelný. Ovšem vzhledem k nulové sazbě daně z vína se na výnosu selektivních spotřebních daní podílí především daň z minerálních olejů, automobilů, tabáku a také daň z ostatních alkoholických nápojů. Z „vín“ v širším slova smyslu je zdaněno pouze Vinho da Madeira. Jeho výnos je částečně příjmem státního rozpočtu, částečně příjmem rozpočtu místního. Vzhledem k nulové sazbě daně z vína nelze podle mého názoru ani u takové tradiční vinařské velmoci, jakou je Portugalsko, očekávat ochotu podpořit zvýšení harmonizovaných minimálních sazeb daně z vína.

V. 19. Rakouská republika¹³⁴

Rakousko je pluralitní federativní republika členící se na 9 spolkových zemí, která vstoupila do Evropské unie v roce 1995. Euro zde bylo přijato hned v roce 1999. Ačkoliv zde každoročně klesá počet zemědělských podniků, tvoří zemědělství významnou složku rakouského HDP, na čemž má produkce vína podstatný podíl. Víno se vyrábí zejména ve vinařských oblastech v Dolním Rakousku a v Burgenlandu. V produkci vína se Rakousko řadí mezi členskými státy EU na deváté místo, je tedy možné říci, že se též jedná o vinařskou zemi. Spotřeba vína per capita je v Rakousku

134

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	8 404,3	Daňová kvóta	27,4%
Rozloha (tis. km ²)	83,88	Daňová citlivost	43,0%
Hlavní město	Videň	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	285,712	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	1,7	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	4,4	Snížená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	137,765	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	78,285	Snížená sazba	0

také vysoká, mezi členskými státy EU se Rakousko řadí na sedmé místo. Ještě oblíbenějším alkoholickým nápojem než víno je ale v Rakousku pivo.

Selektivní spotřební daně nejsou v Rakousku upravené v jednom právním předpise, jejich úprava je roztržena do více zákonů podle jednotlivých produktů. Konkrétně daň z vína je upravená zákonem č. 702/1994 o spotřební dani z šumivého vína, meziproductů a vína. Směrnice 2008/118/ES byla do tohoto zákona transponována novelou č. 151/2009 zveřejněnou ve spolkové sbírce zákonů dne 30. 12. 2009 s platností od 1. 4. 2010.

Sazba daně z tichého vína, stejně jako z vína šumivého je v Rakousku nulová. Poplatníkem daně z vína jsou obecně oprávnění skladovatelé, registrovaní příjemci, nákupčí nebo výrobci. Daň z alkoholických výrobků je vybírána spolkovým daňovým úřadem, ale její výnos plyne mimo státního rozpočtu částečně i do rozpočtu příslušné spolkové země a částečně též do rozpočtu obce.

Přímé dodávky zboží podléhajícího spotřební dani dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES jsou v Rakousku umožněny u registrovaných příjemců pro všechny kategorie zboží s výjimkou tabákových výrobků, a to na základě obecného povolení. V souladu s čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES může rakouský celní úřad příslušný pro daňový sklad odeslání nebo registrovaného odesílatele na žádost povolit, aby zajištění zboží podléhajícího spotřební dani přepravovaného v režimu s podmíněným osvobozením od daně poskytnul dopravce. Rakousko též dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES umožňuje, aby zajištění následující přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jeho území, bylo v případě náznaků, že existuje riziko ohrožení splnění daňové povinnosti, pokryto zajištěním poskytnutým majitelem daňového skladu odeslání nebo registrovaným odesílatelem, pokud je takové zajištění dostatečné. Podle čl. 30 směrnice 2008/118/ES Rakousko nevyžaduje pro pohyb tichého ani šumivého vína v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, který se zcela odehrává na jeho území, elektronický doklad e-AD. Pro časté přesuny v rámci jednoho kalendářního dne probíhající mezi daňovými sklady stejného skladovatele nebo mezi daňovými sklady

různých skladovatelů patřících stejné společnosti může příslušný celní úřad na starosti povolit předložení souhrnného dokladu e-AD, který zahrnuje všechny pohyby, ke kterým dochází mezi těmito daňovými sklady v rámci jednoho kalendářního dne, za předpokladu, že dotčené daňové sklady jsou umístěny v blízkém okolí od sebe a vznik daňových ztrát je nepravděpodobný.

Protože je v Rakousku sazba daně z tichého i šumivého vína nulová, nejedná se o složku příjmů spolkového ani zemského či obecního rozpočtu. Ze selektivních spotřebních daní tvoří významný podíl daně z minerálních olejů, z tabáku, automobilů a energií. Ani od Rakouska nelze podle mého názoru očekávat podporu zvýšení harmonizované minimální sazby daně z vína.

V. 20. Rumunsko¹³⁵

Rumunsko se stalo členským státem Evropské unie v rámci zatím poslední vlny rozšiřování, tedy k 1. 1. 2007. Rumunskou měnou zůstal i nadále leu. Rumunsko patří k nejméně rozvinutým zemím Evropské unie, která má dokonce nejnižší HDP na obyvatele. Ačkoliv rozvoj rumunské ekonomiky po dlouhá léta stagnoval, v současnosti země konečně zažívá růst. Podnebí v Rumunsku je zemědělství vcelku nakloněno, v Rumunské nížině se pěstují plodiny jako pšenice, slunečnice, kukuřice, brambory, zelenina či ovoce. Vinařství zde má dlouholetou tradici, rozlohou vinic se Rumunsko řadí na páté místo v EU, produkcí vína na šesté. Přestože však některá rumunská vína dosahují špičkové úrovně, nejsou schopna konkurovat světovým producentům, a to ani svou nízkou cenou. Může za to všeobecně nízké povědomí

135

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	21 413,8	Daňová kvóta	18,5%
Rozloha (tis. km ²)	238,39	Daňová citlivost	28,0%
Hlavní město	Bukurešť	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,003
Měna	Leu	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,01%
HDP (mld. EUR) (2010)	121,751	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,01%
Inflace (2010)	6,1	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	7,3	Snižená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	40,559	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	34,05
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	22,524	Snižená sazba	0

o rumunských vínech, nedostatky v infrastruktuře, malá obchodní zručnost a nezkušenost rumunských obchodníků s vínem. V celkové spotřebě vína se Rumunsko pohybuje na šestém místě v EU, nicméně spotřeba vína na hlavu je až třináctá nejvyšší. V oblibě je mimo vína i velice levný, i když ne příliš kvalitní tvrdý alkohol.

V letech 1989 až 2004 prošla rumunská daňová soustava rozsáhlou reformou, která měla za účel vytvořit moderní a jednoduchý systém, který by odpovídal požadavkům Evropské unie. Selektivní spotřební daně jsou v Rumunsku upraveny rozpočtovým zákonem č. 571/2003. Směrnice 2008/118/ES byla do rumunského právního řádu transponována pomocí usnesení vlády č. 44/2004 o změně metodických norem pro uplatňování zákona č. 571/2003, s platností od 31. 12. 2009, a mimořádného usnesení č. 109, kterým se mění a doplňuje zákon č. 571/2003, s platností od 1. 1. 2010.

V Rumunsku je nenulovou sazbou daně zdaněno pouze šumivé víno, na tiché víno se uplatní sazba nulová. Za 1 hektolitr šumivého vína zaplatí rumunský plátce daně EUR 34,05. Po Francii je to vůbec nejnižší nenulová sazba z šumivého vína, která se již několik let udržuje ve stabilní výši. Osvobození od daně je v Rumunsku upraveno v souladu s evropským právem. Mezi obecné výjimky ze zdanění patří zboží určené k dodání v rámci diplomatických nebo konzulárních vztahů, pro mezinárodní organizace, pro ozbrojené síly kteréhokoli členského státu OSN, s výjimkou ozbrojených sil Rumunska. Osvobozeno je i zboží, na které se podle bilaterálních smluv uzavřených Rumunskem s některou ze třetích zemí uplatní osvobození od DPH. Speciální výjimky ze zdanění alkoholických nápojů, resp. vína představuje zboží, které není určeno k lidské spotřebě, zboží určené pro výrobu octa, léků, zboží používané pro výrobu potravinových příchutí určených pro přípravu potravin nebo nealkoholických nápojů o obsahu alkoholu menším než 1,2 % objemových a zboží používané pro lékařské účely. Osvobozeny jsou i alkoholické nápoje použité na výrobu čokolády, kde množství čistého lihu použité k výrobě čistých 100 kilogramů čokolády nepřesahuje 8,5 litru, a alkoholické nápoje použité na výrobu dalších potravinářských výrobků, kde je limit na 100 kilogramů výrobku 5 litrů čistého lihu.

Podle současných rumunských metodických norem je u veškerého zboží podléhajícího spotřební dani mimo tabáku odeslaného z daňového skladu nebo registrovaným odesílatelem z jiného členského státu povolena přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES, jestliže je toto místo označeno rumunským oprávněným skladovatelem nebo registrovaným příjemcem. Pro přímé dodávky vína musí být naplněny tyto podmínky: a) místo přímého dodání je oprávněným skladovatelem nebo registrovaným příjemcem oznámeno územně příslušnému celnímu orgánu ještě před odesláním zboží podléhajícího spotřební dani z členského státu odesláním; b) oprávněný skladovatel nebo registrovaný příjemce potvrdí, že množství výrobků zapsané v e-AD odpovídá množství výrobků, které dorazilo na místo určení; c) výrobky podléhající spotřební dani musí být v místě přímého dodání uchovávány minimálně 24 hodin pro možnou kontrolu ze strany územně příslušného celního orgánu. Rumunsko též umožňuje, aby zajištění zboží podléhající spotřební dani přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně poskytl dopravce, vlastník zboží nebo jeho příjemce anebo aby je poskytly společně dvě nebo více těchto osob tak, jak předpokládá ustanovení čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. V souladu s čl. 30 směrnice 2008/118/ES nevyžaduje Rumunsko elektronický dohled nad pohybem zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, který se uskutečňuje zcela na jeho území. Pouze pohyb doplňkových látek nebo produktů vyrobených z biomasy pro výrobu energetických produktů do jiných daňových skladů v Rumunsku musí být prováděn za doprovodu dokladu obsahujícího stejné informace jako e-AD. Výjimku z poskytnutí zajištění dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES Rumunsko neupravuje.

V Rumunsku mají nepřímé daně rozhodující význam pro státní rozpočet – tvoří až 68 % veškerých rozpočtových příjmů. Ačkoliv mezi příjmy státního rozpočtu patří i výnos daně z šumivého vína, je tento výnos relativně zanedbatelný. Rozhodující jsou výnosy DPH a cel.

V. 21. Řecká republika¹³⁶

Řecko vstoupilo do Evropské unie v roce 1981. Od svého vstupu se Řecko stalo předním příjemcem pomoci Evropské unie. Euro bylo v Řecku zavedeno v roce 2001, v následujících letech se však ukázalo, že údaje poskytnuté Řeckem pro vstup do eurozóny byly zkreslené. Ve skutečnosti se Řecko současně nachází v situaci, kdy jeho veřejný dluh způsobený administrativou již není ufinancovatelný, zároveň stále roste již tak vysoká nezaměstnanost. Ekonomika je závislá na turistickém ruchu. Výroba a vývoz vína zde však také mají velkou tradici, řecká vína patří mezi nejlepší na světě. Ve výrobě vína je Řecko na sedmém místě, v rozloze vinic pak na šestém místě v EU. Víno je v Řecku nejběžnějším nápojem, jeho spotřeba na hlavu se nachází na osmém místě žebříčku členských států. Řecké víno je konkurenceschopné mezi světovými výrobci, především díky tomu, že tradiční řecké odrůdy vinné révy jsou svojí barvou, chutí i vůní velice osobité. Specifickým druhem vína pocházejícím z Kréty je retsina – jedná se o bílé víno smíchané s pryskyřicí. Mezi ostatní typické alkoholické nápoje, jejichž spotřeba však vínu zdaleka nemůže konkurovat, patří rakie, ouzo a metaxa. Pivo se v Řecku pije málo a nedosahuje příliš vysoké kvality.

Selektivní spotřební daň z vína je v Řecku upravena zákonem č. 2960/2001. Směrnice 2008/118/ES byla do řeckého právního řádu transponována zákonem č. 3842 o obnovení daňové spravedlnosti s platností k 1. 4. 2010.

V současnosti Řecko uplatňuje na tiché i šumivé víno nulovou sazbu daně. Plátcí daně z alkoholických nápojů jsou v Řecku oprávnění skladovatelé, registrovaní

136

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	11 325,9	Daňová kvóta	20,1%
Rozloha (tis. km ²)	131,99	Daňová citlivost	42,0%
Hlavní město	Atény	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	227,318	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	4,7	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	12,6	Snížená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	90,232	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	45,691	Snížená sazba	0

i neregistrovaní obchodníci, daňoví zástupci, dovozci ze třetích zemí a osoby, které mají v Řecku licenci k výrobě alkoholických výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením. Osvobození od daně se uplatní v souladu s evropským právem na obecné a zvláštní případy. Osvobozeny jsou denaturované alkoholické nápoje, které nejsou určeny k lidské spotřebě; alkoholické nápoje používané k výrobě octa, léčiv, aromatických látek používaných k výrobě potravin a nealkoholických nápojů s obsahem alkoholu nejvýše 1,2 % objemových nebo využívané jako složky polotovarů. Dále jsou osvobozeny alkoholické nápoje používané k výrobě potravin obsahující méně než 8,5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě čokolád, popřípadě 5 litrů v případě jiných produktů. Osvobození od daně se vztahuje i na alkoholické nápoje používané jako vzorky pro analýzu výrobních pokusů nebo pro vědecké účely a ve veřejných nebo soukromých zdravotnických zařízeních pro lékařské účely. Z obecných výjimek ze zdanění jsou to opět alkoholické nápoje dodávané v rámci diplomatických vztahů, mezinárodním organizacím, ozbrojeným silám a doprovodným civilistům ostatních členských států NATO, produkty dodávané do lodí a letadel, s výhradou vnitrostátních právních předpisů, a produkty, na které se dle bilaterálních dohod s třetími zeměmi nebo mezinárodními organizacemi uplatní osvobození od DPH. Spotřební daň je vyměřována a vybírána celními orgány.

V Řecku prozatím nebyla přijata legislativa, která by umožňovala přímé dodávky zboží podléhajícího spotřební dani v souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. Příslušný prováděcí předpis – vyhláška ministerstva – obsahující specifické podmínky, za kterých bude možné o povolení přímých dodávek požádat, se připravuje. Stejně tak pro tuto chvíli ještě nebyla připravena vyhláška ministerstva, která by umožnila poskytnutí zajištění dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES jinou osobou než odesilatelem a stanovila podmínky pro tento postup. Připravovaná vyhláška by měla obsahovat i podmínky pro udělení výjimky z povinnosti poskytnout zajištění následující přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na území Řecka, dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES. V současné době je tato výjimka udělována pouze v případě pohybu výrobků podléhajících spotřební dani, které mají nulovou sazbu spotřební daně. Zjednodušený postup přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu

s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na území Řecka, řecká legislativa nepovoluje.

Ačkoliv se Řecko současně nachází v tíživé ekonomické situaci, nelze podle mého názoru předpokládat, že by se jí snažilo řešit zvýšením sazby daně z vína. Jelikož se země řadí mezi ostatní státy Evropské unie, které kvůli podpoře prodeje tohoto u nich oblíbeného produktu a zachování konkurenceschopnosti zvolily nulovou sazbu daně, neočekávám ani v případě Řecka tlak na zvýšení harmonizované minimální sazby daně z vína.

V. 22. Slovenská republika¹³⁷

Slovensko přistoupilo k EU v roce 2004. Již od 1. 1. 2009 zde byla zavedena měna euro. Tato proexportně orientovaná země do značné míry závislá na zahraničních investicích se rozhodla řešit zásah do své ekonomiky způsobený finanční krizí jak rozsáhlými škrty v rozpočtu, tak zvýšením některých daní. Na Slovensku je velice rozvinutý zemědělský sektor a víno se pěstuje především v podhůří Karpat a oblasti Tokaj. V rozloze vinic se Slovensko na pomyslném žebříčku členských států nachází na třináctém místě, tedy téměř v závěsu za Českou republikou. Z alkoholických nápojů je mezi slovenskými spotřebiteli nejoblíbenější pivo. Spotřeba vína na hlavu je v žebříčku zemí Evropské unie až na dvacátém prvním místě. Oblíbený je zde i tvrdý alkohol, a to zejména borovička a slivovice. Zajímavostí je, že Slovensko počátkem roku 2012 zdanilo sazbou ve výši EUR 1,35 na litr ovocná vína a medovinu, přibližně měsíc po jejím zavedení však byla daň zase zrušena. Daň byla vinaři považována

137

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	5 435,3	Daňová kvóta	15,8%
Rozloha (tis. km ²)	49,04	Daňová citlivost	27,0%
Hlavní město	Bratislava	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,004
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,02%
HDP (mld. EUR) (2010)	65,854	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,04%
Inflace (2010)	0,7	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	14,4	Snižovaná sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	21,282	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	79,66
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	10,405	Snižovaná sazba (< 8,5% alc.)	56,42

za diskriminační, antiliberální a protievropská, v reakci na jejich stížnost Národní rada Slovenské republiky novelou daň zrušila. Daň z ovocných vín zvyšovala jejich cenu až trojnásobně, negativně tak dopadala na celý výrobní řetězec od pěstování ovoce přes výrobu až po maloobchod.¹³⁸

Slovenským specifikem ve vztahu ke spotřebním daním je skutečnost, že každou spotřební daň ošetřuje zvláštní zákon. Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů je upravena zákonem č. 530/2011 Z. z. o spotřební dani z alkoholických nápojů. Směrnice 2008/118/ES byla do slovenského právního řádu transponována zákonem č. 472/2009 Z. z., kterým se měnil a doplňoval tehdy účinný zákon č. 104/2004 Z. z. o spotřební dani z vína ve znění pozdějších předpisů, přijatý v rámci reformy daňové soustavy uskutečněné se vstupem Slovenska do EU.

Na Slovensku se tiché víno zdaňuje sazbou ve výši EUR 0, šumivé víno ovšem sazbou nenulovou, ve výši EUR 79,65 za 1 hektolitr. Na víno o obsahu alkoholu nižším než 8,5 % objemových se uplatní snížená sazba ve výši EUR 54,16. Osvobození od daně se na Slovensku uplatní na víno používané pro výrobu octa, léků, výživových doplňků, aromat určených pro použití při výrobě potravinářských výrobků a nápojů s obsahem alkoholu nižším než 1,2 % objemových, víno používané na výrobu potravin přímo nebo jako součást polotovaru, pokud obsah alkoholu nepřesáhne 5 l. na 100 kg hotového výrobku. Od daně je osvobozeno i víno, které se průmyslově zpracovává na výrobky, jež nejsou předmětem spotřební daně, a dále víno používané pro vědecké účely. V souladu s evropským právem jsou zde zavedena i obecná pravidla pro osvobození všech alkoholických nápojů. Od daně je osvobozeno zboží podléhající spotřební dani odebrané jako vzorek pro účely úřední kontroly, zboží použité na laboratorní zkoušky nebo rozborů v daňovém skladu, osvobozeny jsou i technologické, manipulační, přepravní ztráty, alkoholické nápoje zničené v důsledku nehody, havárie nebo technologické poruchy nebo zboží zničené celním úřadem. Od daně jsou osvobozeny také alkoholické nápoje přepravované na daňové území z dalšího členského státu ozbrojenými silami zemí NATO nebo používané v rámci diplomatických sborů. Plně v souladu s evropským právem je též osvobození vína

¹³⁸ http://ekonomika.idnes.cz/slovaci-zrusili-dan-na-ovocna-vina-mesic-po-jejim-zavedeni-p3u-eko-zahranicni.aspx?c=A120201_154547_eko-zahranicni_fih

prodávaného v tzv. „duty free shopech“ cestujícím, kteří opouští území Evropské unie, vína zaslaného fyzickou osobou z území třetích zemí fyzické osobě v malých zásilkách neobchodního charakteru (pouze však 1 litr vína šumivého nebo 2 litry vína tichého) nebo v osobním zavazadle cestujícího jako zboží neobchodního charakteru. Výhradními správci spotřebních daní jsou celní orgány a v této funkci nahrazují dříve příslušné daňové úřady.

V souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES umožňuje Slovensko přepravu alkoholických výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně z daňového skladu na místo přímého dodání, jímž se rozumí místo, kam je dodaný alkoholický nápoj přepravován v režimu s podmíněným osvobozením od daně oprávněným skladovatelem nebo registrovaným příjemcem, který opakovaně přijímá alkoholické nápoje v režimu s podmíněným osvobozením od daně, předem určené osobě, přičemž takto určená osoba není oprávněna přijímat zboží v tomto režimu. Slovenský celní úřad na žádost odesílatele může v souladu s čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES povolit, aby místo odesílatele složil zajištění daně příjemce zboží, pokud se tak odesílatel a příjemce dohodli. Složené zajištění daně celní úřad odesílatele neprodleně po zaevidování zprávy o přijetí zaslané správcem daně členského státu příjemce vrátí osobě, která poskytla zajištění daně, pokud se celní úřad odesílatele a osoba, která poskytla zajištění daně, nedohodly jinak. Vzhledem k možným rizikům plynoucím z daného postupu nepovoluje Slovensko, aby zajištění bylo poskytnuto dvěma nebo více osobami současně. Zjednodušení pravidel elektronického dohledu nad zbožím podléhajícím spotřební dani pohybujícím se v režimu s podmíněným osvobozením od daně na základě ustanovení čl. 30 směrnice 2008/118/ES zcela po Slovensku spočívá v tom, že probíhá-li pohyb zboží podléhajícího spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od daně zcela na území Slovenské republiky a celní orgán odesílatele je tak zároveň i celním orgánem příjemce, celní orgán zašle elektronickou verzi správního dokladu se správním referenčním kódem přímo k příjemci a ověřená zpráva o obdržení dokladu je zasílána přímo odesílateli. Možnost upustit od zajištění následujícího přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na území Slovenska, jak ji upravuje čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES, slovenský právní řád nepředvídá.

Díky nulové sazbě daně z tichého vína jsou příjmem slovenského státního rozpočtu pouze výnosy daně z vína šumivého. I tyto výnosy jsou vzhledem k nízké sazbě daně z šumivého vína nepatrné. Slovensko navíc drží výši sazby daně z šumivého vína dlouhodobě na stejné úrovni. Protože však Slovensko v Evropské unii nepatří k předním pěstitelům ani výrobcům vína, lze jen stěží odhadnout, jaké preference by projevilo v případě návrhu na zvýšení harmonizované minimální sazby daně z vína. Jako jisté vodítko nám může sloužit nedávné vyjádření slovenského předsedy vlády, podle kterého Slovensko v současné době nemá zájem zdanit tiché víno z důvodu ochrany vlastní výroby vína před nekvalitním importem z zahraničí.¹³⁹

V. 23. Slovinská republika¹⁴⁰

Slovinsko se stalo členem Evropské unie v rámci rozšíření v roce 2004. Euro zde bylo přijato 1. 1. 2007. V této době měla země nejrychleji rostoucí ekonomiku v rámci eurozóny, ale v roce 2009 byla zásadně zasažena finanční krizí. Nyní se Slovinsko snaží pokročit s privatizací, aby tak ozdravilo svou ekonomiku a nemuselo žádat EU o finanční výpomoc. Ačkoli v zemědělství převažuje živočišná výroba, i zde se pěstuje vinná réva. Rozlohou vinic je na tom Slovinsko podobně jako například Česká republika, mezi zeměmi EU je dvanácté. V produkci vína se Slovinsko dostalo mezi ostatními členskými státy už na jedenácté místo. Ve 14 vinařských oblastech se pěstuje velké množství světových odrůd a také řada odrůd místních. V konzumaci vína per capita Slovinsko zaujímá pátou příčku v EU. Mimo vína je zde z alkoholických nápojů oblíbené i pivo a pálenka z hrušek a ostatního ovoce.

¹³⁹ <http://www.svcr.cz/robert-fico-nemame-zaujem-zaviest-spotrebnu-dan-na-tiche>

¹⁴⁰

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	2 052,2	Daňová kvóta	22,7%
Rozloha (tis. km ²)	20,27	Daňová citlivost	42,0%
Hlavní město	Lublaň	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,00
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	35,463	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	2,1	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	7,3	Snížená sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	15,848	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	8,05	Snížená sazba	0

Slovinský daňový systém je přehledný, jednoduchý a harmonizovaný s právem Evropské unie. Selektivní spotřební daně jsou upraveny zákonem o spotřebních daních, do kterého byla směrnice 2008/118/ES transponována novelou s platností od 13. 3. 2010.

Slovinsko podobně jako mnoho dalších členských států Evropské unie zdaňuje tiché i šumivé víno sazbou EUR 0. Plátcí daně z alkoholických výrobků jsou výrobci zboží podléhajícího spotřební dani, registrovaní a neregistrovaní obchodníci se zbožím podléhajícím spotřební dani přijatým z jiných členských států, dovozci zboží podléhajícího spotřební dani ze třetích zemí, každá fyzická nebo právnická osoba zabývající se zbožím podléhajícím spotřební dani na velkoobchodní úrovni nebo osoby, na které může být povinnost k spotřební dani přenesena. Výjimky ze zdanění se vztahují na zboží dodávané pro diplomatické a konzulární mise, prodej na palubách mezinárodních lodí a letadel, spotřební zboží neobchodní povahy v osobních zavazadlech cestujících, malé příležitostné zásilky neobchodní povahy. Osvobození od daně se dále uplatní na alkoholické nápoje používané na výrobu octa, léků, potravin, nepotravinářských výrobků, látek určených k aromatizaci a výrpbě nealkoholických nápojů, pro lékařské účely a vědecký výzkum. Selektivní spotřební daně jsou spravovány slovinskou celní správou.

V souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES mohou ve Slovinsku oprávnění skladovatelé a registrovaní příjemci zažádat o povolení přímých dodávek. V žádosti mají povinnost uvést seznam míst a jejich přesné adresy a také identifikovat skutečné příjemce přímých dodávek. Slovinsko se rozhodlo naplnit i výjimku dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES s tím, že zajištění zboží podléhajícího spotřební dani bude oprávněn poskytnout i jeho dopravce, příjemce nebo vlastník nebo dva a více výše uvedených osob. Tato zajištění budou muset být předem schválena a zaregistrována do národního zajišťovacího modulu. Zjednodušení postupů přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na území Slovinska, tamní legislativa speciálně neupravuje. Pro pohyby po území Slovinska v režimu s podmíněným osvobozením od daně se nadále používají doklady AAD, zjednodušení spočívá pouze v použití dokladů SAAD

nebo obchodních dokumentů obsahujících odpovídající data. Možnost upustit od požadavku poskytnout zajištění následující přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES slovinská legislativa nepřipouští.

Slovinsko se řadí mezi vinařské země s rozvinutým pěstováním i výrobou vína a jednou z nejvyšších spotřeb vína v EU. Vzhledem k oblíbenosti tohoto nápoje zvolilo nulové daňové sazby na tiché i šumivé víno. Výnosy daně z vína jsou proto také nulové a nepředpokládám, že by se ve Slovinsku v blízké době objevila politická vůle toto měnit.

V. 24. Španělské království¹⁴¹

Konstituční monarchie Španělské království se stala členem EU v roce 1986. Euro zde bylo přijato již v roce 1999. V roce 2009 se v zemi naplno projevila finanční krize, která má rozsáhlé dopady dodnes. Španělsko zažívá hospodářský pokles, rekordně vysokou nezaměstnanost a především vysoký rozpočtový schodek. Ten řeší na jednu stranu významnými škrty ve výdajích, ale také zvýšením daně z přidané hodnoty. Zemědělství tvoří velmi zásadní součást španělské ekonomiky a pěstování vinné révy na tom má klíčový podíl. Ve Španělsku se nachází co do rozlohy největší počet vinic na světě. V produkci vína Španělsko zaujímá třetí místo. Jedná se jednoznačně o světovou vinařskou velmoc, ve které kvalita vín neustále stoupá. Ve spojení s příznivými cenami tyto skutečnosti zapříčiňují vysokou konkurenceschopnost španělských vín na světovém trhu. Španělskými specifiky jsou jak výroba desertního

141

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	46 152,9	Daňová kvóta	19,6%
Rozloha (tis. km ²)	504,78	Daňová citlivost	38,0%
Hlavní město	Madrid	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,000
Měna	Euro	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,00%
HDP (mld. EUR) (2010)	1 051,577	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,00%
Inflace (2010)	2,0	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	20,1	Snižovaná sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	383,998	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	0
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	206,109	Snižovaná sazba	0

vína sherry v Jerezu, produkce oblíbených sektů Cava z Katalánska, tak výroba kvašeného moštu mistela. Dalšími typickými a oblíbenými alkoholickými nápoji jsou vinný a ovocný punč sangría, směs vína a citrónového nápoje Tinto de verano a koňak. Zajímavé je, že ve spotřebě vína per capita Španělsko mezi státy EU zaujímá až desáté místo.

Španělský daňový systém se skládá z daní uvalovaných centrální vládou, daní vyměřovaných vládami autonomních oblastí a daní určovaných místními úřady. Selektivní spotřební daně se řadí mezi daně uvalované centrální vládou. Ve španělském právním řádu jsou selektivní spotřební daně upraveny zákonem č. 38 ze dne 28. 12. 1992 o spotřebních daních. Směrnice 2008/118/ES byla do tohoto zákona transponována zákonem č. 2 ze dne 1. 3. 2010, kterým jsou transponovány některé směrnice v oblasti nepřímých daní a kterým se mění zákon o daních z příjmů pro nerezidenty k přizpůsobení právních předpisů Společenství s platností od 3. 3. 2010.

Vzhledem k jedné z nejvyšších produkcí vína v EU a tradici v jeho pěstování i spotřebě bylo Španělsko jedním z iniciátorů, aby byla harmonizovaná minimální sazba daně z vína nulová. Přirozeně proto uplatňuje na tiché i šumivé víno též sazbu ve výši EUR 0. Zajímavostí je, že selektivní spotřební daně z alkoholických nápojů nejsou vybírány v autonomních městech Ceuta a Melilla na pobřeží severní Afriky, což je ale v souladu s výjimkou z územní působnosti směrnice 2008/118/ES. Plátcí daně z alkoholických nápojů jsou ve Španělsku jeho výrobci, dovozci a oprávnění skladovatelé, registrovaní a neregistrovaní prodejci a registrovaní příjemci této kategorie výrobků, v případech stanovených zákonem také jejich zástupci. Od spotřební daně jsou ve Španělsku osvobozeny dodávky v rámci diplomatických vztahů, dodávky do mezinárodních organizací, dodávky do zahraničních armád členů NATO mimo Španělska, zboží osvobozené od DPH dle bilaterálních smluv s třetími zeměmi nebo mezinárodními organizacemi, mezinárodní námořní dodávky a alkoholické nápoje určené do bezcelních obchodů přepravované v osobních zavazadlech cestujících do třetí země. Osvobozen je i dovoz alkoholických nápojů ze třetích zemí cestujícími staršími 17 let, a to konkrétně 2 litry šumivých vín nebo 4 litry tichého vína. Pro občasně

soukromé drobné zásilky ze třetí země jsou limity pro osvobození 2 litry šumivého vína a 2 litry tichého vína. Daň z alkoholických nápojů je spravována Španělskou státní daňovou agenturou.

Přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jeho území dle čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES Španělsko povoluje za dodržení následujících podmínek: povolení je udělováno ad hoc s výjimkou velmi specifických situací zahrnujících některé odesílatele a příjemce; zajištění daně je poukázáno na speciální účet a přepravené zboží musí zůstat v místě přímého dodání po dobu alespoň 24 hodin tak, aby mohly být provedeny všechny požadované kontroly. V souladu s čl. 30 směrnice 2008/118/ES Španělsko zavedlo zjednodušené postupy pro některé vnitrostátní pohyby zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, jako je přesun mezi dvěma daňovými sklady stejného skladovatele. Španělský právní řád už ale neupravuje výjimky z poskytnutí zajištění dle ustanovení čl. 18 odst. 2 a 4 směrnice 2008/118/ES. Zajištění určené k pokrytí rizik týkajících se pohybu zboží uvnitř EU musí být poskytnuto odesílajícím oprávněným, popřípadě registrovaným odesílatelem. Zajištění daně z vína je sice technicky vyžadováno i pro pohyby vína po území Španělska, protože je ale sazba daně z vína nulová, je v praxi výše záruky též nulová, neboť neexistuje daňové riziko.

Selektivní spotřební daně představují ve Španělsku významný příjem pro státní rozpočet. Daňové výnosy těchto daní plynou částečně do státního rozpočtu a částečně do rozpočtů autonomních společenství Navarra a Baskicka. Protože je však daň z vína nulová, jsou tyto výnosy tvořeny především daněmi z minerálních olejů, tabáku a tabákových výrobků, z alkoholu a automobilů.

V. 25. Švédské království¹⁴²

Švédské království jako jedna z nejvyspělejších evropských zemí vstoupilo do EU až v roce 1995. Měnou v této konstituční monarchii zůstává i nadále švédská koruna. Švédsko je celosvětově známé svou sociální politikou. Země poskytuje svým občanům vysoký životní standard v oblasti zdravotnictví, sociálních služeb, vzdělání, bydlení, sportu a kultury. Sociální pojištění, sociální dávky, zdravotnická péče a vzdělání jsou však financovány z veřejných prostředků získávaných pomocí nejvyššího daňového zatížení v Evropě. Pro rostlinnou výrobu nejsou ve Švédsku příliš vhodné podmínky, plocha švédských vinic v současnosti dosahuje zanedbatelných 30 až 50 hektarů. Co se týče spotřeby vína, pohybuje se Švédsko přibližně v polovině žebříčku EU. Nejoblíbenějším alkoholickým nápojem je ve Švédsku pivo, země je známá i pro svou produkci vodky. Ve Švédsku se uplatňuje jistá forma prohibice. Prodej alkoholu sice není zakázán, monopol na něj má ale stát a prodává jej za velice přísných podmínek v omezené prodejní době. Švédská protialkoholní politika se vyznačuje především uvalením vysokých daňových sazeb na alkohol a cel na importovaný alkohol z třetích zemí. Alkoholické nápoje jsou ve Švédsku mimořádně drahé, což obyvatelé řeší pohraniční trajektovou turistikou za levnějším alkoholem do sousedních států jako je Estonsko, Lotyšsko či Německo.

Ve Švédsku jsou selektivní spotřební daně upraveny pro každý druh výrobků zvláštním předpisem. Daň z alkoholu a alkoholických nápojů je zakotvena v zákoně

142

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	9 415,6	Daňová kvóta	37,6%
Rozloha (tis. km ²)	449,96	Daňová citlivost	48,0%
Hlavní město	Stockholm	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,437
Měna	Švédská koruna	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,23%
HDP (mld. EUR) (2010)	346,239	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,34%
Inflace (2010)	1,9	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	211,8
Nezaměstnanost (2010)	8,4	Snižovaná sazba (<2,25/ < 4,5/ < 7/ < 8,5% alc.)	0 / 74,39 / 109,92 / 151,24
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	190,619	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	211,8
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	130,186	Snižovaná sazba (<2,25/ < 4,5/ < 7/ < 8,5% alc.)	0 / 74,39 / 109,92 / 151,24

o spotřební dani z alkoholu. Směrnice 2008/118/ES byla transponována dvěma novelami s platnostmi k 1. 1. 2010 a k 1. 1. 2011 ve spojení s vyhláškou o alkoholu platnou od 1. 4. 2010.

Základní sazby daně z vína jsou ve Švédsku shodné u tichého i šumivého vína, a to ve výši EUR 254,69 za 1 hektolitr. Snížená daňová sazba se uplatní na víno o obsahu alkoholu nižším než je 8,5 % objemových a je diferencovaná podle obsahu alkoholu ve víně do čtyř skupin: pokud má víno obsah alkoholu do 2,25 %, je sazba daně z vína na ně uvalená nulová; pokud víno obsahuje více než 2,25 % a méně než 4,5 % alkoholu, zdaňuje se sazbou EUR 86,70 za 1 hektolitr; víno o obsahu více než 4,5 % a méně než 7 % alkoholu je ve Švédsku zdaňováno sazbou EUR 132,18 za 1 hektolitr a konečně víno o obsahu alkoholu nad 7 % a do 8,5 % podléhá sazbě daně ve výši EUR 1541 za 1 hektolitr. Snížená sazba je vždy stejná pro tiché i šumivé víno. Svými sazbami se Švédsko řadí mezi země s nejvyšším zdaněním vína a alkoholických nápojů vůbec, konkrétně na čtvrté místo za Irsko, Velkou Británii a Finsko. Navíc sazby daně z vína ve Švédsku každoročně stoupají. Vysoké selektivní spotřební daně na víno v praxi znevýhodňují vinaře a brání jim prosadit se na švédském trhu. Například pivo o obsahu alkoholu vyšším než 2,8 % objemových je oproti vínu zdaněno sazbou EUR 19,59 na hektolitr/stupně alkoholu výsledného produktu. Tato situace vyústila až v několik stížností podaných u Evropské komise s podezřením na nedovolenou diskriminaci dováženého vína oproti domácímu pivu. Jak jsem již ale uvedla výše, porušení článku 110 SFEU nebylo Soudním dvorem shledáno.¹⁴³

Plátcem spotřební daně jsou ve Švédsku oprávnění skladovatelé. Osvobození od daně z alkoholických nápojů se uplatňuje na produkty spotřebovávané na testování v daňových skladech, na přirozené ztráty způsobené povahou výrobků během jejich výroby, zpracování, skladování a přepravy a na ztráty způsobené nepředvídatelnými událostmi nebo vyšší mocí. Od spotřební daně je osvobozeno i zboží používané pro vědecké účely, lékařské účely v nemocnicích a v lékárnách, používané ve výrobním procesu za předpokladu, že konečný produkt není alkohol, zboží používané pro výrobu

¹⁴³ Komise Evropských společenství proti Švédskému království, Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 8. dubna 2008, C-167/05.

octa, léků, přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů a také zboží dodávané na paluby lodí a letadel.

V souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES umožňuje Švédsko přímou dodávku do oprávněným skladovatelem nebo registrovaným příjemcem předem oznámených míst registrovaných příslušným orgánem. Tato místa je možné příslušnému orgánu ohlásit buď zároveň s žádostí oprávněného skladovatele nebo registrovaného příjemce, nebo až těsně před samotným dodáním na takové místo. Švédsko také využívá možnosti, která je uvedena v čl. 30 směrnice 2008/118/ES, tedy upustit u přesunů zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, které probíhají pouze na území Švédska, od požadavku elektronického dohledu. Výjimky z poskytnutí zajištění následujícího přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 18 odst. 2 a 4 směrnice 2008/118/ES švédský právní řád neupravuje.

Přesto, že švédské sazby daně z vína jsou jedny z nejvyšších v Evropské unii, představuje podíl výnosu daně z vína pouze 0,23 % celkových rozpočtových příjmů. Téměř tři čtvrtiny všech rozpočtových příjmů jsou totiž tvořeny přímými daněmi. Narozdíl od vinařských velmocí prosazujících nulovou sazbu daně z vína Švédsko právě naopak podporuje zvýšení minimálních sazeb spotřebních daní v EU. Co se týče vnitrostátního právního řádu, uvažuje Švédsko o zavedení další přírážky na alkohol, jež by měla za cíl ještě zvýšit preventivní opatření v boji proti alkoholismu.

V. 26. Spojené království Velké Británie a Severního Irsku¹⁴⁴

Velká Británie je konstituční monarchií, která vstoupila do Evropské unie roku 1973. Země je pověstná svou konzervativností, proto není překvapivé, že jako měnu si ponechala britskou libru. Velká Británie je spolu s Dánskem druhou zemí, která si prosadila požadavek na trvalou výjimku (opt-out) pro zavedení jednotné měny. Euro by zde potenciálně mohlo být přijato nikoli pouze po splnění konvergenčních kritérií, ale až na základě požadavku země. I britskou mimořádně vyspělou a silnou ekonomiku zasáhla nedávná finanční krize, kterou se země rozhodla řešit dočasným zvýšením nepřímých daní, především DPH. Rostlinná výroba ve Velké Británii má význam spíše samozásobovací, vinařství zde i vzhledem k ne zcela vhodnému klimatu nemá tradici. Zdejší vinohrady jsou roztroušené, aby tak mohly využívat jižní strany chráněné před větry a srážkami. Svou rozlohou se v EU řadí na sedmnácté místo, ve výrobě vína Spojené království zaujímá příčku dvacátou. I když v celkové spotřebě vína zaujímá Británie už čtvrté místo, po přepočítání na obyvatele se dostane až na místo patnácté. Většinu spotřebovávaného vína Británie dováží. Nejoblíbenějším a zároveň i v Británii vyráběným alkoholickým nápojem je pivo.

Selektivní spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů jsou ve Velké Británii upravené zákonem z roku 1979 o spotřební dani z alkoholických nápojů. Směrnice 2008/118/ES byla do britského právního řádu transponována nařízením o zboží podléhajícím spotřební dani z roku 2010 s platností k 1. 4. 2010.

144

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	62 435,7	Daňová kvóta	29,0%
Rozloha (tis. km ²)	243,80	Daňová citlivost	40,0%
Hlavní město	Londýn	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	3,457
Měna	Libra	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,50%
HDP (mld. EUR) (2010)	1 698,407	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,70%
Inflace (2010)	3,3	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	247,02
Nezaměstnanost (2010)	7,8	Snižovaná sazba (>1,2 - < 4,0% / < 5,5% alc.)	76,1 / 104,66
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	685,791	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	316,4
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	492,538	Snižovaná sazba (> 5,5 - < 8,5% alc.)	239,15

Ve Velké Británii jsou uplatňovány druhé nejvyšší sazby daně z vína v Evropské unii – hned po Irsku. Základní sazba daně z tichého vína je zde EUR 317,41 za 1 hektolitr, základní sazba daně z šumivého vína je EUR 406,56 za 1 hektolitr. I ve Velké Británii se uplatňují podle obsahu alkoholu diferencované snížené daňové sazby na víno o obsahu alkoholu nižším než 8,5 % objemových. Tiché víno o obsahu alkoholu od 1,2 % do 4 % objemových se zdaňuje sazbou EUR 97,80 za 1 hektolitr, tiché víno o obsahu alkoholu od 4 % do 5,5 % objemových se zdaňuje sazbou EUR 134,49 za 1 hektolitr. U šumivého vína se snížená sazba ve výši EUR 307,30 za 1 hektolitr uplatní na víno o obsahu alkoholu mezi 5,5 % a 8,5 % objemovými. Stejně jako ve Švédsku, i ve Velké Británii lze sledovat každoroční nárůst daňových sazeb, které se uplatňují na víno. Vzhledem k tomu, že pivo (převážně domácí) o obsahu alkoholu vyšším než 2,8 % objemových je ve Velké Británii zdaněno sazbou EUR 24,44 na hektolitr/stupně alkoholu výsledného produktu, vyskytlo se i zde podezření z možné zakázané diskriminace dováženého vína – a jak jsem již zmínila výše, toto podezření bylo tentokrát Soudním dvorem potvrzeno.¹⁴⁵

Mimo jednotlivých druhů zboží podléhajícího spotřební dani v souladu s evropským právem zdaňuje Velká Británie selektivní spotřební daní z alkoholických výrobků také jablečné a hruškové víno (cider a perry). Plátcí daně jsou výrobci vína, kteří jsou povinni vlastnit příslušné spotřební licence s uvedením místa, kde je výrobek určený k prodeji. Daňová povinnost sice vzniká při výrobě vína, ale splatná je až v okamžiku dodání vína pro domácí použití.

V souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES povoluje Velká Británie odesílání zboží na místo přímého dodání nacházející se na jejím území, a to dokonce i bez předchozího uvedení konkrétní adresy, pokud je zboží dodáváno registrovanému příjemci. V případě dodávek oprávněným skladovatelům ve Velké Británii jsou dodávky povoleny pouze na předem schválenou adresu daňového skladu. Britská legislativa umožňuje i výjimku z poskytnutí zajištění pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES. Zajištění může být poskytnuto i odesílatelem, dopravcem nebo osobou,

¹⁴⁵ Komise Evropských společenství proti Spojenému království, Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. února 1980, 170/78.

jež zboží vlastnila v okamžiku, kdy opustilo expediční daňový sklad. Velká Británie zatím pouze zvažuje i umožnění výjimky dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES, tedy možnost upustit od zajištění následujícího přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jejím území. V souladu s čl. 30 směrnice 2008/118/ES Velká Británie pro zjednodušení přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, která se uskutečňuje zcela na jejím území, nepožaduje u alkoholických nápojů elektronický doklad e-AD. Podmínkou je, že alkoholické nápoje jsou přepravovány z výrobních závodů na jiné související prostory vedené pod stejnou registrací nebo povolením, zboží je doprovázeno předepsaným dokumentem a není prodáno dříve, než je přeprava úplně dokončena.

Selektivní spotřební daně představují i díky vysokým daňovým sazbám téměř 11 % ze všech daňových příjmů státního rozpočtu. Vedle alkoholických nápojů má na tom podíl především daň z minerálních olejů a tabáku. Velká Británie patří mezi země, které se pomocí různých nástrojů snaží bojovat proti alkoholismu. Vedle jedné z nejvyšších spotřebních daní je to i nedávno avizovaná snaha zavést minimální ceny alkoholu. Stejně jako ve Švédsku dochází ve Velké Británii každoročně k relativně významnému zvyšování sazeb daně z vína. V obou zemích proto lze očekávat tlak na zvýšení harmonizované minimální sazby.

V. Daň z vína v České republice¹⁴⁶

Česká republika vstoupila do Evropské unie 1. 5. 2004. Národní měnou zůstala i nadále česká koruna. Přesto, že českou ekonomiku stejně jako ekonomiky ostatních států Evropské unie zasáhla finanční krize, domnívám se, že můžu říci, že její dopad nebyl natolik drtivý jako v některých jiných členských státech. projevila se především vysokou nezaměstnaností a schodkem veřejných rozpočtů. Rostlinná zemědělská výroba má v České republice dobré klimatické podmínky, vinohradnictví je zde proto velmi rozšířené. Česká republika má dvě vinařské oblasti – Čechy a Moravu, které se dále dělí na podoblasti. V současnosti vinice zaujímají asi 19 tisíc hektarů, z nichž většina se nachází na Moravě. Tím se Česká republika řadí na jedenácté místo mezi zeměmi EU. Celková produkce vína je v České republice dvanáctá nejvyšší v Evropské unii. Vinařství zde má dlouholetou tradici a kvalita vína každoročně roste, k čemuž přispívá i využití moderních technologií. Možným zadrželem v konkurenceschopnosti českých vín na světovém trhu je všeobecně nízké povědomí o jejich kvalitě. Konzumace vína je zde také velice rozšířená, v celkové spotřebě se řadíme na čtrnácté místo v EU a ve spotřebě na hlavu na místo osmnácté. I přes relativně vysokou oblíbenost vína je Česká republika vyhlášená jako země piva a pivo je zde samozřejmě nejoblíbenějším alkoholickým nápojem.

V. 1. Vývoj právní úpravy daně z vína na území České republiky

Daň z vína byla na našem území zavedena od 16. století především z potřeby naplnit státní rozpočet. Po vzniku Československa v roce 1918 byla recepčním zákonem přejata

146

Počet obyvatel (tisíc) (1.1.2011)	10 532,8	Daňová kvóta	18,5%
Rozloha (tis. km ²)	78,87	Daňová citlivost	36,0%
Hlavní město	Praha	Výnos daně z vína (mld. EUR) (2010)	0,010
Měna	Koruna česká	Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu	0,02%
HDP (mld. EUR) (2010)	149,632	Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu	0,04%
Inflace (2010)	1,2	Sazba daně z tichého vína (EUR/hl) (2010)	0
Nezaměstnanost (2010)	7,3	Snižovaná sazba	0
Příjmy státního rozpočtu (mld.EUR) (2010)	59,533	Sazba daně z šumivého vína (EUR/hl) (2010)	92,05
Daňové příjmy rozpočtu (mld.EUR) (2010)	27,682	Snižovaná sazba	0

soustava rakouských akcízů, na Slovensku však platila soustava uherská. Sjednocení obou soustav probíhalo postupně až do roku 1928. V této době bylo víno zdaněno tzv. spotřební daní nápojovou vztahující se na nápoje s obsahem alkoholu. Dani podléhalo pivo, líh a šumivá vína. Do nástupu komunismu v roce 1948 nebyl systém zdanění vína významněji pozměněn. Kompletní daňová reforma proběhla až v roce 1952, kdy bylo nutné reflektovat zavedení centrálně řízeného hospodářství. V rámci tzv. Kabešovy daňové reformy bylo přijato celkem 14 nových finančních, zejména daňových zákonů. Spotřeba byla v této době zdaněna dvěma všeobecnými daněmi, tedy daní z obratu a daní z výkonů. V roce 1989 daňový systém na našem území prodělal jen drobné úpravy. Až v roce 1992 byl přijat nový zákon o spotřebních daních, který reflektoval přechod na tržní hospodářství. Daň z vína se podle tohoto zákona vybírala a platila od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2003. Následujícího dne pak vstoupil v účinnost zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), který je, samozřejmě částečně novelizovaný, účinný dodnes a zavádí daně z vína a meziproductů, jak je známe v současné podobě. Zákonodárce během přípravy této normy předpokládal, že Česká republika vstoupí do Evropské unie, proto sem již při jeho tvorbě zapracoval relevantní předpisy evropského práva. Jak je tedy vidět z historického vývoje daně z vína, je současný stav legislativního zakotvení této daně výsledkem mnohaleté evoluce převážně reflektující politickou situaci země. Harmonizace daně z vína je pak „ideálním“ cílem, ke kterému bylo postupně směřováno. Fakt, že tato oblast byla v rámci Evropské unie harmonizována, je do zákona o spotřebních daních významně promítnut díky uskutečněným transpozicím evropského práva.

V. 2. Transpozice směrnice 2008/118/ES

Transpozice směrnice 2008/118/ES byla v České republice provedena vysloveně na poslední chvíli, když zákon č. 59/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, tedy zákon transponující tuto směrnici, byl přijat až dne 5. 2. 2010 s požadovanou účinností od 1. 4. 2010. Tímto zákonem byla novelizována stávající úprava spotřebních daní v zákoně o spotřebních

daních. Důležitost novely je dána faktem, že v případě jejího včasného nepřijetí nejen, že by bylo významně narušeno fungování vnitřního trhu, a to hlavně kvůli nemožnosti České republiky provádět obchodování zbožím podléhajícím spotřební dani mezi členskými státy pomocí systému EMCS, navíc by tím došlo k nesplnění povinnosti podle článku 258 SFEU, podle kterého by Evropská komise mohla zahájit řízení končící případně i finančním postihem České republiky.

V rámci transpozice směrnice 2008/118/ES bylo rozhodnuto, že Česká republika využije možnost ponechat sazbu daně z tichého vína ve výši EUR 0. Naopak na šumivé víno se rozhodla daň uvalit, a to pomocí sazby ve výši EUR 93,30 za 1 hektolitr¹⁴⁷. Předmět daně z vína a základ daně z vína jsou upraveny § 93, resp. § 95 zákona o spotřebních daních plně v souladu se směrnicí 2008/118/ES.

Plátcem daně z vína jsou fyzické nebo právnické osoby, jež jsou provozovateli daňového skladu, oprávněnými příjemci, oprávněnými odesílateli nebo výrobci. Dle ustanovení § 92 odst. 1 zákona o spotřebních daních není plátcem daně z vína fyzická osoba, která na daňovém území České republiky vyrábí výhradně tiché víno, za podmínky, že celkové množství vyrobeného tichého vína za kalendářní rok nepřesáhne 2 000 litrů. Zákon o spotřebních daních dále upravuje taxativní výčet výrobků osvobozených od spotřební daně. V níže vyjmenovaných případech vyplývajících z ustanovení § 11 odst. 1 zákona o spotřebních daních dojde k uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň.¹⁴⁸ Jedná se o výrobky:

„a) dovezené, pokud se na ně vztahuje osvobození příležitostného dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujícího, člena posádky letadla nebo dovozu pohonných hmot cestujícím podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty, anebo osvobození od cla, s výjimkou vybraných výrobků, které se po vývozu vracejí zpět na daňové území České republiky a jsou propuštěny do volného oběhu,

¹⁴⁷ Ustanovení § 96 zákona o spotřebních daních výslovně uvádí aktuální sazbu daně z šumivého vína ve výši 2340 Kč za 1 hektolitr.

¹⁴⁸ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. A KOL. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 185.

b) nakoupené bez daně za stavu ohrožení státu a válečného stavu, pokud tak nařídí vláda podle § 137,

d) dovezené nebo dopravené z území jiného členského státu nebo z místa dovozu na daňovém území České republiky na daňové území České republiky pro ozbrojené síly členských států Organizace Severoatlantické smlouvy s výjimkou ozbrojených sil České republiky pro použití těchto výrobků těmito ozbrojenými silami nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími nebo k zásobování jejich jídelen, tyto výrobky mohou být dopravovány z jiného členského státu pouze s osvědčením o osvobození od spotřební daně vyhotoveným podle vzoru a způsobem uvedeným v příslušném předpisu Evropského společenství,

e) dopravené z území jiného členského státu osobám uvedeným v § 15 odst. 1; tyto výrobky mohou být dopravovány z jiného členského státu pouze s doklady podle § 27 nebo 27c a s osvědčením o osvobození od spotřební daně vyhotoveným podle vzoru a způsobem uvedeným v příslušném předpisu Evropského společenství,

f) dovezené ze třetích zemí, pokud jsou tyto vybrané výrobky v rámci omezení a za podmínek stanovených mezinárodními smlouvami s těmito zeměmi osvobozeny od daně z přidané hodnoty,

g) dovezené mezinárodními organizacemi nebo jejich členy, pokud jsou tyto vybrané výrobky v rámci omezení a za podmínek stanovených mezinárodními úmluvami zakládajícími tyto organizace, popřípadě dohodami o umístění jejich sídla, osvobozeny od daně z přidané hodnoty.“

Speciální případy osvobození od daně z vína jsou pak upraveny v § 97 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení je osvobozeno víno pro výrobu octa, pro výrobu a přípravu léčiv, pro výrobu přísad při výrobě potravin a nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, nebo pro výrobu potravinářských výrobků, pokud obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru alkoholu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků.

Daň z vína – stejně jako ostatní selektivní spotřební daně – je v České republice spravována a vybírána celními úřady. Jelikož je daň z vína vybírána jednorázově u výrobce celními úřady, vztahuje se na její správu také zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Celní ředitelství také uděluje povolení k provozování daňových skladů i povolení nakupovat víno osvobozené od daně. Zdaňovacím obdobím pro daň z vína je kalendářní měsíc, daňové přiznání mají plátcí povinnost předložit do 25. dne po skončení příslušného zdaňovacího období. Daň je splatná jednou částkou za měsíc, a to ve lhůtě 40 dnů po skončení tohoto zdaňovacího období.¹⁴⁹

Povolení přepravy zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na území České republiky, pokud bylo toto místo určeno oprávněným skladovatelem v členském státě určení nebo registrovaným příjemcem v souladu s čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES upravuje zákon o spotřebních daních ve svém ustanovení § 24 odst. 2. Podmínkou pro povolení dopravy vína do místa přímého dodání je, aby provozovatel přijímajícího daňového skladu poskytl správci daně seznam míst přímého dodání a aby oznámil místo přímého dodání správci daně nejpozději 3 dny před zahájením dopravování vína. V souladu s čl. 18 odst. 2 směrnice 2008/118/ES upravuje § 24 odst. 4 zákona o spotřebních daních možnost správce daně udělit na žádost provozovatele odesílajícího daňového skladu nebo oprávněného odesílatele souhlas s tím, aby zajištění daně poskytl dopravce, provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo vlastník přepravovaného vína, pokud s tím dopravce, provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo vlastník písemně souhlasí. Možnost upustit od požadavku zajištění zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 18 odst. 4 směrnice 2008/118/ES Česká republika upravuje pouze pro minerální oleje, pro víno však ne. Možnost upustit od požadavku elektronického dohledu nad pohybem zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně dle čl. 30 směrnice 2008/118/ES Česká republika upravuje jak pro minerální oleje dopravované prostřednictvím pevného potrubí, tak pro pohyby tichých vín v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Česká republika se rozhodla netransponovat další fakultativní

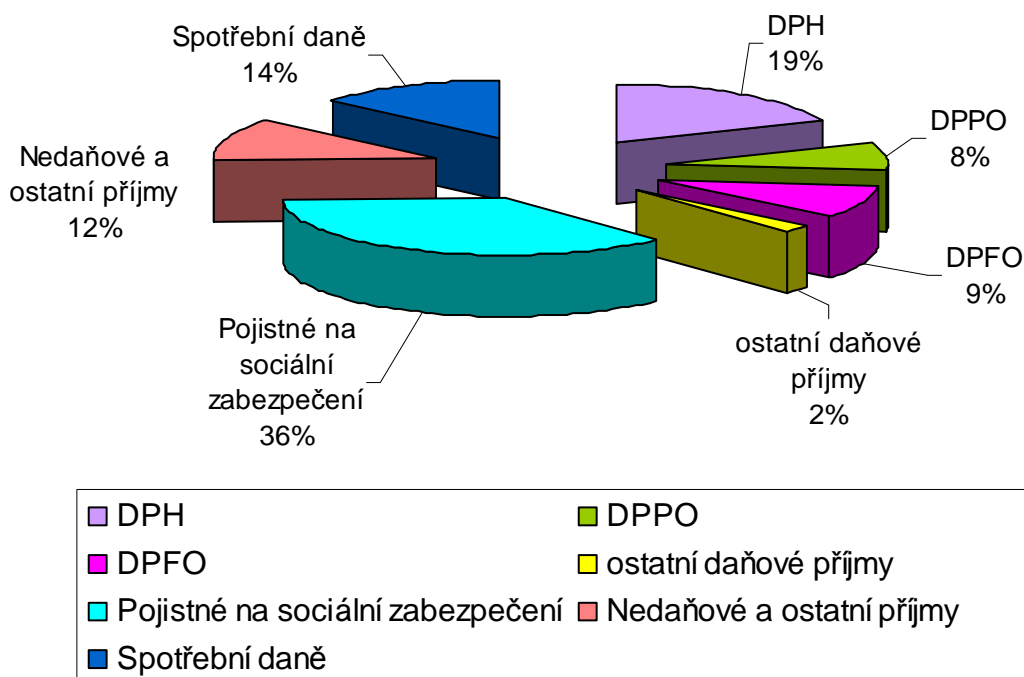
¹⁴⁹ Ustanovení § 98a odst. 1 zákona o spotřebních daních.

ustanovení směrnice 2008/118/ES, a to z důvodů zachování maximální kontroly dopravy energetických produktů, ale i nerelevantnosti některých ustanovení pro české podmínky.

V. 3. Význam daně z vína pro státní rozpočet

Spotřební daně tvoří v České republice významnou příjmovou složku státního rozpočtu. Složení příjmů státního rozpočtu s ohledem na výnosy jednotlivých daní znázorňuje Graf č. 1. Jak je možné pozorovat z tohoto grafu, zauímají výnosy spotřebních daní se svými 14 % mezi ostatními daněmi druhé místo po dani z přidané hodnoty, podílející se na příjmech státního rozpočtu dílem o velikosti 19 %.

Graf č. 1: Složení příjmů státního rozpočtu v roce 2011

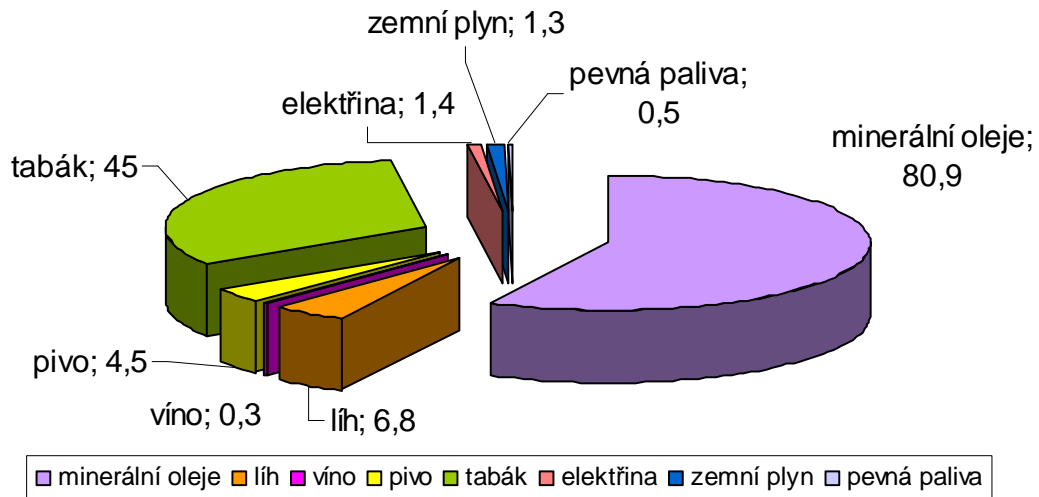


(Zdroj: Vlastní zpracování dat z návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2011 - C. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu, s. 4)

Podrobnější rozbor výnosu spotřebních daní znázorňuje Graf č. 2, ze kterého je patrná konkrétní struktura tohoto výnosu s ohledem na výnosy ze zdanění jednotlivých výrobků podléhajících spotřební dani. Spotřební daně zjevně zauímají tak vysokou

příčku ve státních příjmech především díky zdanění minerálních olejů, daň z vína tvoří pouze jejich zanedbatelnou část.

Graf č. 2: Podíl výnosů jednotlivých spotřebních daní a energetických daní na celkovém výnosu spotřebních a energetických daní v roce 2011 (v mld. Kč)



(Zdroj: Vlastní zpracování dat ze Zprávy o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011, s. 12)

Nízký výnos daně z vína je dán především faktem, že sazba daně z tichého vína je již od počátku svého zavedení ve výši EUR 0. Sazba daně z šumivého vína je ve výši EUR 93,30 za 1 hektolitr a dá se říci, že nastavení těchto sazeb je poměrně stabilní v čase. Ministerstvo financí sice počátkem roku 2012 připravovalo novelu, jejíž předmětem mělo být zavedení alespoň minimální daně z tichého vína, nakonec se s koncem roku 2012 od této právní úpravy ovšem upustilo, protože se nepodařilo nalézt kompromisní řešení, které by zároveň nenarušilo konkurenceschopnost českých vín. Zavedení daně z tichého vína by vinaře neúměrně administrativně zatěžovalo a zvýšilo by i náklady na daňovou správu. Lichými se staly i argumenty, jež měly zavedení daně z vína podpořit. Příslib nezatížit daní drobné producenty vína byl nenaplnitelný, protože v souladu s evropským právem je možné malé vinaře od daně osvobodit pouze tehdy, produkují-li víno pouze pro svou potřebu nebo pro potřebu své rodiny či hostů, víno

však nesmí být prodáváno.¹⁵⁰ Stejně tak nebylo prokázáno, že by zdanění dopadlo nejvíce na levná vína dovážená ze zahraničí.

V. 4. Vinařství v České republice

Co se týče právní úpravy podnikání s vínem v České republice, je tato oblast upravena v souladu s nařízením Rady (ES) č. 1234/2007 ze dne 22. října 2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty (dále jen „jednotné nařízení o společné organizaci trhů“), a to zákonem č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vinařský zákon“). Podle tohoto zákona se vinohradnictvím rozumí pěstování a výsadba vinné révy, vinařstvím je pak zpracování vinných hroznů povolenými technologickými postupy, plnění produktu do obalu, označování produktu a jeho uvádění do oběhu.

K získání oprávnění k podnikání ve vinohradnictví je nezbytné splnit následující dvě podmínky. Za prvé splňovat podmínky dle § 2e zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů (věk 18 let, způsobilost k právním úkonům, trvalé bydliště na území ČR, prokázání znalosti českého jazyka osobou, která není českým občanem nebo občanem členského státu EU) a za druhé zaevidovat se na místně příslušném obecním úřadě obce s rozšířenou působností.

Dalším důležitým krokem po získání příslušného oprávnění je povolení výsadby nových vinic. To už upravuje vinařský zákon, konkrétně v ustanovení § 8. Povolení je podle tohoto ustanovení udělováno Ústředním kontrolním a zkušebním ústavem zemědělským na základě podmínek stanovených jednotným nařízením o společné organizaci trhů. Konkrétní podmínky jsou nastaveny poměrně restriktivně v souladu se snahou Evropské unie kontrolovat produkci vína. Výsadba je umožněná jen na plochách, které jsou určeny k nové výsadbě prováděné v rámci scelování pozemků nebo vyvlastnění ve veřejném zájmu podle vnitrostátních právních předpisů, k provádění

¹⁵⁰ <http://www.svcr.cz/stanovisko-svazu-vinaru-cr-k-zavedeni-nenulove-spotrebni>;
<http://www.svcr.cz/prakticke-dusledky-zavedeni-spotrebni-dane-na-tiche-vino>;
<http://byznys.ihned.cz/c1-55393190-vse-o-dani-z-vina-jizni-moravu-neznici-dopadne-hlavne-na-levne-vino-ze-zahranici>.

vinohradnických pokusů nebo k založení porostů za účelem produkce roubů. Výjimka je udělena pro plochy, z nichž získané vinařské produkty jsou určeny výhradně ke spotřebě v rodině vinaře. Souhlasu Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského je podrobena i opětovná výsadba již osázených vinic či převedení souhlasu na jinou osobu v rámci jedné vinařské oblasti.

Narozdíl od vinohradnictví upravuje podnikání ve vinařství zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto zákona patří vinařství mezi volné živnosti, pro jejichž provozování se nevyžaduje prokazování odborné ani jiné způsobilosti. K získání živnostenského oprávnění pro živnost volnou musí být splněny pouze všeobecné podmínky, tzn. dosažení věku 18 let, způsobilost k právním úkonům a bezúhonnost.

Mimo restriktivních podmínek pro výsadbu nových vinic je snaha Evropské unie regulovat vinohradnictví a vinařství promítnuta především do povinností výrobců produktů z vína, kteří musí dodržovat požadavky na výrobu, jakost a zdravotní nezávadnost stanovené předpisy Evropské unie, odstranit vedlejší produkty vznikající při zpracování nebo výrobě produktů, dodržovat stanovené požadavky na provozní a osobní hygienu při výrobě produktů, oznámit výrobu matolinového vína pro vlastní spotřebu, zajistit soustavnou kontrolu své produkce způsobem stanoveným předpisy Evropské unie a vést a uchovávat o tom příslušnou evidenci, atd. Dále jsou upravena pravidla pro enologické postupy a ošetřování produktu, výši přirozeného obsahu alkoholu, umělé slazení, označování produktu a také kategorizaci vína.

Ve vinařském zákoně je dále upraven například registr vinic, do kterého se zapisují údaje o registrovaných vinicích, údaje o pěstitelích nebo také údaje o hodnocených a zatříděných vínech a o provedených kontrolách pěstitelů a výrobců.

VI. Společná organizace trhu s vínem

Jelikož je Evropská unie jedničkou na trhu s vínem, představuje pro ni vinařství a vinohradnictví významnou hospodářskou činnost. Regulace této oblasti je prováděna prostřednictvím tzv. společné organizace trhu s vínem.

„Společné organizace trhu“ se vztahují k jednotlivým zemědělským prvovýrobkům a výrobkům a jsou jedním z hlavních nástrojů Společné zemědělské politiky. Jejich cílem je zajištění stálé nabídky bez výrazných výkyvů. Společné organizace trhu jsou důležitými součástmi společné organizace zemědělských trhů založené článkem 40 SFEU. Společná zemědělská politika jako taková je pak předmětem článků 38 - 44 SFEU. Zde je stanoveno, že se společný trh rozšiřuje i na obchod se zemědělskými produkty, přičemž cílem společné zemědělské politiky bylo podle článku 39 SFEU původně zvýšit produktivitu zemědělství, zajistit odpovídající životní úroveň zemědělců zvýšením jejich individuálních příjmů a stabilizovat trhy pomocí plynulého zásobování za rozumnou cenu. Za tímto účelem je Rada zmocněna na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem kvalifikovanou většinou vydat nařízení nebo směrnice nebo přijmout rozhodnutí. Na základě tohoto zmocnění byla první společná organizace trhu s vínem zavedena v roce 1970.

Vzhledem k množství a komplexnosti upravované materie se společná organizace trhu s vínem stala jednou z nejzásadnějších. Ošetřeny jsou jak ceny, intervence a obchod s vínem, tak produkce vína, jeho přeprava či enologické postupy. Od svého vzniku prošla Společná organizace trhu s vínem několika změnami. Mezi nejzásadnější z nich patřila reforma v roce 1999 prostřednictvím nařízení č. 1493/1999, o společné organizaci trhu s vínem, která se zabývala především regulací nabídky vína, podporou kvality vína a mechanismy regulace trhu.

Ačkoliv původním cílem společné zemědělské politiky bylo zajištění dostatečného množství potravin pro občany Evropy, díky opatřením k zvýšení produktivity, nadměrným dotacím a výkupu přebytků začala naopak postupně vznikat poměrně významná nadprodukce. Řešení problému s nadprodukcí hlavních zemědělských

produktů začalo být nacházeno ve stanovení limitů a výrobních kvót, regulaci cen a zvýhodnění produkce EU před produkcí třetích zemí.

Jelikož ani trh s vínem v tehdejší podobě už nebyl schopen dostatečně pružně reagovat na snižující se poptávku a produkce vína tak nenacházela své spotřebitele, bylo v červnu roku 2006 v Evropské komisi předneseno sdělení, jehož obsahem byly návrhy rozsáhlé reformy společné organizace trhu s vínem. Konečné návrhy byly přijaty po všestranné debatě v červenci roku 2007. Kompletní legislativní práce pak byly dokončeny v polovině roku 2008 a jejich výsledkem se stalo především nařízení Rady (ES) č. 479/2008 ze dne 29. dubna 2008, o společné organizaci trhu s vínem, o změně nařízení (ES) č. 1493/1999, (ES) č. 1782/2003, (ES) č. 1290/2005 a (ES) č. 3/2008 a o zrušení nařízení (EHS) č. 2392/86 a (ES) č. 1493/1999 (dále jen „nařízení 479/2008“), s platností od 1. 8. 2008, přičemž navazující normy týkající se označování vín a postupů jejich výroby vešly v platnost dne 1. 8. 2009. Následně byly zahájeny práce na začlenění tohoto nařízení do společné organizace zemědělských trhů, a to tak, že nařízení bylo na podzim roku 2009 nařízením Rady (ES) č. 491/2009 ze dne 25. května 2009, kterým se mění nařízení (ES) č. 1234/2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty transformováno do jednotného nařízení o společné organizaci trhů, čímž se Společná organizace trhu s vínem zařadila do původní společné organizace trhů pro jednotlivé komodity.

Nařízení 479/2008 důkladně reorganizovalo způsob řízení společného trhu. Snaží se především a zajištění odbytiště pro víno vyrobené v rámci Společenství, zamezit plýtvání veřejnými zdroji a přeměrovat výdaje tak, aby se evropské víno stalo konkurenceschopnějším. Hlavními body revidované organizace trhu s vínem jsou: program finanční podpory vyklučování vinic, prodloužení stávajícího omezení práv na novou výsadbu do roku 2015, opatření k rozvoji venkova, postupné ukončování režimů destilace, snížení maximální míry obohacení cukrem a nová pravidla pro označování.

Základními současně účinnými právními předpisy v rámci společné organizace trhu s vínem jsou tedy **nařízení Rady (ES) č. 491/2009** ze dne 25. května 2009, kterým se

mění nařízení (ES) č. 1234/2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty („jednotné nařízení o společné organizaci trhů“) a **nařízení Rady (ES) č. 479/2008** ze dne 29. dubna 2008, o společné organizaci trhu s vínem, o změně nařízení (ES) č. 1493/1999, (ES) č. 1782/2003, (ES) č. 1290/2005 a (ES) č. 3/2008 a o zrušení nařízení (EHS) č. 2392/86 a (ES) č. 1493/1999.

Implementujícími předpisy jsou:

- **nařízení Komise (ES) č. 607/2009** ze dne 14. července 2009, kterým se stanoví některá prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 479/2008, pokud jde o chráněná označení původu a zeměpisná označení, tradiční výrazy, označování a obchodní úpravu některých vinařských produktů;
- **nařízení Komise (ES) č. 606/2009** ze dne 10. července 2009, kterým se stanoví některá prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 479/2008, pokud jde o druhy výrobků z révy vinné, enologické postupy a omezení, která se na ně použijí;
- **nařízení Komise (ES) č. 436/2009** ze dne 26. května 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 479/2008, pokud jde o registr vinic, povinná prohlášení a shromažďování údajů pro sledování trhu, průvodní doklady pro přepravu vinařských produktů a evidenční knihy vedené v odvětví vína a
- **nařízení Komise (ES) č. 555/2008** ze dne 27. června 2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 479/2008 o společné organizaci trhu s vínem, pokud jde o programy podpory, obchod se třetími zeměmi, produkční potenciál a kontroly v odvětví vína.

Komunitární právo dále obsahuje i předpisy speciálního charakteru, zabývající se například produkčním potenciálem, tržními mechanismy, enologickými praktikami, popisem, označováním a obchodní úpravou a ochranou některých vinařských produktů,

jakostním vínem stanovených pěstitelských oblastí, obchodováním se třetími zeměmi, pravidly přepravy a metodami pro rozbor vín. Rozbor těchto právních norem však není předmětem této práce a zasluhoval by samostatnou pozornost.

Závěr

V dnešním globalizovaném světě představuje organizace, jakou je Evropská unie, jednu z šancí, jak svým členům, evropským státům, zajistit konkurenceschopnost na světovém trhu. I když její členské státy v době recese mají tendenci řešit spíše své individuální problémy, neměly by zapomínat na původní myšlenku, na které celá evropská integrace stojí, tedy myšlenku volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu. Jedině tehdy, když bude tato myšlenka soustavně naplňována, může Evropská unie přinést svým členům zamýšlený užitek. Proto je vždy důležité, aby při přijímání všech politických rozhodnutí členské státy měly na mysli prospěch Unie jako celku, nikoliv pouze prospěch svůj vlastní, a to i za cenu toho, že se budou muset do jisté míry vzdát své suverenity a individuality. S touto myšlenkou do Evropské unie přece původně vstupovaly. Díky propojení trhů jednotlivých členských států bude mít nestabilita v jiném členském státě dopad na stát domácí.

Význam harmonizace

Harmonizace daňového práva ve smyslu sladění národních právních úprav daňových soustav k fungování jednotného vnitřního trhu přispívá zásadní měrou, je pro něj v podstatě nezbytná. Pro zajištění volného pohybu zboží je pak hlavní sladění právní úpravy nepřímých daní uvalovaných na spotřebu výrobků. Selektivní spotřební daň z vína sice zaujímá pouze malou část celkového zdanění spotřeby, má ovšem dalekosáhlé dopady i do dalších odvětví lidského života, jako je chování spotřebitelů, jejich zdraví, sociální vystupování a v neposlední řadě i zemědělská výroba. Vnitrostátní právní úprava selektivní spotřební daně z vína proto vždy musí zohledňovat právní úpravy ostatních států podílejících se na jednotném trhu. Harmonizace této daně by tak měla zajistit nejen volný pohyb vína po Evropské unii, ale také nenarušení hospodářské soutěže mezi vinnými výrobky a výrobky jim podobnými, při zachování neutrality daně.

Zavedení harmonizované selektivní spotřební daně z vína musím hodnotit jednoznačně pozitivně, protože umožnilo podnikatelům lépe využívat ekonomických výhod plynoucích z jednotného vnitřního trhu a jeho velikosti. I když na začátku

harmonizačních snah nebylo úplně jednoznačné, zda daň z vína vůbec harmonizovat a do jaké míry, nedokážu si v současné době představit fungování jednotného evropského trhu s vínem bez alespoň minimálního stupně sladění právních řádů. Protože se jedná o daň, jež postihuje spotřebu, není daňová povinnost pocíťována tak osobně, jako přímé daně navázané na individuální příjmy osob, což podle mého názoru přispívá k větší ochotě daňových poplatníků se harmonizované dani podrobit. Postavení daně z vína v rámci daňové soustavy proto harmonizaci spíše nahrává, navíc je pro ni také nezbytnější než harmonizace daní přímých.

Daň z vína podle evropského práva *de lege lata*

Ačkoliv se původním záměrem Evropské komise stalo dosažení celkové harmonizace nepřímých daní, ukázalo se v průběhu integračního procesu, že dosáhnout tak ambiciózního cíle pravděpodobně nebude možné. Později se projevilo, že tak široký konsensus mezi členskými státy zároveň při dodržení pravidla jednomyslnosti nepůjde dosáhnout. U zdanění vína byl proto pouze sjednocen předmět daně a stanovena minimální sazba daně. Podle mého názoru největší roli sehrály historické podmínky a národní tradice. Jednotný evropský daňový režim bude vždy narážet na rozdílné přístupy členských států k hospodářské politice, ale i politice sociální, na specifické přírodní podmínky, rozdílné zvyklosti a tradice. Existuje i názor, že záměr harmonizovat spotřební daně pouze částečně je spíše možné považovat za jistý ústupek způsobený selháním harmonizačního procesu¹⁵¹, který se prostě nepodařilo v dostatečné míře prosadit a najít k němu konsensus mezi všemi členskými státy.

Nicméně já sama považuji doposud dosaženou míru harmonizace daně z vína, která byla představena v této práci, za velký úspěch, jehož přínos pro rozvoj vnitřního trhu je neoddiskutovatelný. I když je sbližování daňových sazeb v oblasti spotřební daně z alkoholu relativně komplikovaným úkolem, nesmíme zapomínat, že jednotná sazba tvoří až samotný vrcholek celých harmonizačních snah, ke kterému vede dlouhá cesta, jejíž velký kus se Evropské unii již podařilo urazit.

¹⁵¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 29.

Na základě rozboru národních právních úprav zdanění vína musím konstatovat, že právní předpisy upravující daň z vína jsou plně harmonizovány se současně platným evropským právem a že se tak stalo až na nepatrné časové nesrovnalosti v transpoziční lhůtě. Nicméně nesmím opomenout, že k této harmoniozaci došlo díky prosazení řady výjimek pro jednotlivé členské státy a tím, že sama evropská právní úprava si přestala klást ambice sjednotit všechny aspekty zdanění vína v plné míře.

Podarilo se sjednotit základní princip zdanění vína pohybujícího se v rámci jednotného vnitřního trhu v různých daňových jurisdikcích. Aby byla zachována neutralita daně, byl zvolen princip zdanění v zemi určení, čímž došlo k zamezení dvojímu zdanění zboží daní z vína. Tomu napomohlo i navázání okamžiku vzniku daňové povinnosti až na propuštění zboží podléhajícího spotřební dani ke spotřebě. Pro naplnění obou shora popsaných institutů byl zaveden režim zboží podléhajícího spotřební dani s podmíněným osvobozením od daně. I když tento režim s sebou přináší značná rizika vzniku daňových podvodů, protože zboží, jež v sobě v některých případech nese vysokou daňovou povinnost, se pohybuje po Evropské unii bez toho, aniž by za něj byla daň zaplacená, považuji tento režim za praktický. Díky rozvoji technologií se zefektivnila a usnadnila kontrola zboží a rizika daňových úniků jsou tak postupně snižována, ztráty z případných daňových podvodů jsou z velké části pokryty povinným zajištěním. Stejně tak se podařilo sladit i pravidla držení zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Vnitrostátní právní úpravy obsahují velice blízká ustanovení i co se celkového osvobození zboží podléhajícího spotřební dani od daně z vína týče. Za sjednocené lze podle mého názoru považovat i definice osob povinných k dani.

Preference jednotlivých členských států

Během mapování právních úprav zdanění vína v jednotlivých členských státech se ukázalo, že naprostá jednotnost se projevuje spíše v procedurálních otázkách. Ze samotné transpozice evropského práva provedené odlišnými způsoby je vidět, že najít další konsensus bude mimořádně složité. I samotná evropská právní úprava umožňuje státům zavést množství výjimek, čehož je hojně využíváno. Nejpalčivějším rozdílem ve zdanění vína je však bezesporu téměř úplná absence harmonizace sazeb,

když konsensu bylo dosaženo pouze v tom, že harmonizována bude jen minimální sazba daně z vína, pod kterou členské státy nesmí své daňové sazby nastavit, která navíc byla stanovena ve výši EUR 0. To zapříčinilo prakticky volnou ruku ve volbě daňových sazeb daně z vína napříč celou Evropskou unií a efekt této úpravy je nyní více než evidentní.

Pro volbu konkrétní daňové sazby se ukázala jako rozhodující především skutečnost, zda je v zemi vinařství rozšířené a zda má výroba a spotřeba vína dlouholetou tradici. Tradičně se totiž projevují protekcionistické snahy jednotlivých členských států s ohledem na jimi nejvíce vyráběné produkty a s nimi přicházejí i jejich odlišné preference co se výše daňové sazby týče. Namátkou uvedu snahu Itálie, Španělska a Francie o co nejnižší sazbu na víno. Naprosto specifický a tím i odlišný je přístup skandinávských zemí, kde je tradičně zavedena prohibice. Dosažení kompromisu o sblížení sazeb daní z alkoholu je složité především se státy produkujícími pivo nebo tvrdší alkohol, u kterého není nulová sazba možná.

Z hlediska sazeb daně z vína uplatňovaných v jednotlivých členských státech je možné tyto rozdělit do tří skupin, a to na státy s nulovou sazbou daně, státy s vysokým zdaněním a státy se zdaněním mírným.

Pro tiché víno je nulová sazba v Bulharsku, České republice, Německu, Řecku, Španělsku, Itálii, na Kypru, v Lucembursku, Maďarsku, na Maltě, v Rakousku, Portugalsku, Rumunsku, Slovinsku a na Slovensku, tedy v 15 členských zemích z 27. K těmto zemím bych zařadila i Francii, kde se vybírá v podstatě pouze registrační poplatek, aby byl přehled o produkci a spotřebě vína, jehož výnos slouží k propagaci vína zajištěné státem. Do skupiny s mírným zdaněním bych zařadila Belgie, Estonsko, Litvu, Lotyšsko, Nizozemsko a Polsko. Nejvyšší sazby daně z vína jsou zavedeny v Dánsku, Finsku, Švédsku, Velké Británii a vůbec nejvyšší sazbu uplatňuje na víno Irsko.

U šumivého vína je nulová sazba spotřební daně už jen v 10 členských zemích, a to v Bulharsku, Řecku, Španělsku, Itálii, Kypru, Lucembursku, Maltě, Rakousku, Portugalsku a Slovinsku. Francii se svým registračním poplatkem můžu do této skupiny

přičítat také. Ze zbývajících 16 zemí je nejnižší sazba v Rumunsku. V Polsku, Litvě, Lotyšsku a Estonsku je sazba daně z šumivého vína shodná se sazbou pro tiché víno. Relativně mírné zdanění šumivého vína uplatňují i Maďarsko, Česká republika a Slovensko. Vyšší daňová sazba už je zavedena v Německu, Nizozemsku a Belgii, Dánsko, Švédsku, Finsko, Velká Británie a Irsko žebříček tradičně uzavírají nejvyššími sazbami.

Vzhledem k rozdělení uplatňovaných daňových sazeb mezi jednotlivé členské státy je podle mého názoru možné uzavřít, že země s tradiční výrobou a spotřebou vína dlouhodobě prosazují jeho minimální zdanění, oproti zemím severským, kde je naopak podporováno vysoké zdanění. Harmonizace zde naráží na rozdílné pojetí politiky rozpočtové, sociální i zemědělské.

Potenciál evropské úpravy daně z vína de lege ferenda

Jelikož je rozdílná výše sazeb daně z vína i samotnou Evropskou unií vnímána jako nejpálčivější problém její harmonizace, zadal orgán Evropské komise – generální ředitelství pro daně a celní unii – studii, jež byla zpracována prostřednictvím London economics.¹⁵² Studie nejen, že hodnotí strukturu zdanění alkoholu a alkoholických nápojů v jednotlivých členských státech a působení tohoto zdanění na tamní trh, ale také nastiňuje možnosti v dalším vývoji harmonizace selektivní spotřební daně z alkoholu.

Ze závěrů studie musím souhlasit s tím, že rozdíly ve vnitrostátních právních úpravách zdanění vína mohou zapříčinit velké problémy fungování jednotného vnitřního trhu. Možnými řešeními by mohlo být na jednu stranu detailnější a preciznější upřesnění definice zboží podléhajícího spotřební dani tak, aby ve všech členských státech byly pod dané kódy nomenklatury opravdu zařazeny stejné výrobky. Na druhou stranu je zde velký prostor pro sblížení sazeb daně z vína mezi členskými státy. Zavedení alespoň určité minimální nenulové sazby daně z vína na evropské úrovni by sice snížilo konkurenceschopnost největších producentů daně z vína, tato nevýhoda by však mohla být alespoň částečně zmírněna, pokud by zavedená daň odpovídala výši daně nejbližšího substitutu vína, tedy piva. Jako další možnost setření rozdílů ve

¹⁵² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/min_rates.pdf

zdanění bylo navrženo rozdělení vín na tichá a šumivá. Podle mého názoru by enormnímu zatížení vysokými sazbami daně z vína nejlépe prospělo zavedení alespoň maximální harmonizované sazby, nad kterou by členské státy nemohly své národní sazby stanovit. Rozdílné sazby daně z vína by se tak pohybovaly alespoň v určitých hranicích. Obávám se ale, že vzhledem k preferencím severských zemí nebude ani k tomuto harmonizačnímu kroku nalezena politická podpora.

Závěrečné shrnutí

Protože je ke všem rozhodnutím o zavedení další harmonizace daně z vína potřeba jednomyslného souhlasu všech členských států, dosažení jakéhokoliv dalšího konsensu se stále více komplikuje, a to i s ohledem na stále se rozrůstající Evropskou unii. Pomyslnou další překážku možné harmonizace nastaví v brzké době rozšíření Evropské unie vstupem Chorvatska. Naději na rozvoj vidím v současnosti spíše v oblastech snižování administrativní zátěže, zjednodušení daňových systémů, spolupráce daňových správ a společného boje proti daňovým podvodům, proto myslím, že by tato tematika zasloužila samostatný rozbor.

Seznam grafů

Graf č. 1:	Složení příjmů státního rozpočtu v roce 2011	150
Graf č. 2:	Podíl výnosů jednotlivých spotřebních daní a energetických daní na celkovém výnosu spotřebních a energetických daní v roce 2011 (v mld. Kč)	151

Seznam zkratk

AAD	Administrative Accompanying Document
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
ECU	Evropská měnová jednotka sloužící k zúčtování mezinárodních operací
EMCS	Excise Movement and Control System
EU	Evropská unie
jednotné nařízení o společné organizaci trhů	nařízení Rady (ES) č. 1234/2007 ze dne 22. října 2007 , kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty
LZPS, Listina	usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny

základních práv a svobod jako součástí
ústavního pořádku České republiky

nařízení 3649/92

nařízení Komise (EHS) č. 3649/92
o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb
výrobků podléhajících spotřební dani, které byly
propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím
členském státě, uvnitř Společenství

nařízení 479/2008

nařízení Rady (ES) č. 479/2008 ze dne 29. dubna
2008 o společné organizaci trhu s vínem,
o změně nařízení (ES) č. 1493/1999, (ES)
č. 1782/2003, (ES) č. 1290/2005 a (ES)
č. 3/2008 a o zrušení nařízení (EHS) č. 2392/86
a (ES) č. 1493/1999

nařízení 436/2009

nařízení Komise (ES) č. 436/2009, kterým se
stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES)
č. 479/2008, pokud jde o registr vinic, povinná
prohlášení a shromažďování údajů pro sledování
trhu, průvodní doklady pro přepravu vinařských
produktů a evidenční knihy vedené v odvětví
vína

nařízení 684/2009

nařízení Komise (ES) č. 684/2009, kterým se
provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde
o elektronické postupy pro přepravu zboží
podléhajícího spotřební dani v režimu s
podmíněným osvobozením od spotřební daně

nařízení 389/2012

nařízení Rady (EU) č. 389/2012 ze dne 2. května
2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních
daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004

rozhodnutí 1482/2007/ES	rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1482/2007/ES, ze dne 11. prosince 2007, kterým se zavádí program Společenství ke zlepšení fungování systémů zdanění na vnitřním trhu (Fiscalis 2013) a zrušuje rozhodnutí č. 2235/2002/ES
SAAD	Simplified Administrative Accompanying Document
SEHS	Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství
SES	Smlouva o založení Evropské společnosti
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
směrnice 92/12/EHS	směrnice Rady č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani
směrnice 92/83/EHS	směrnice Rady č. 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů
směrnice 92/84/EHS	směrnice Rady č. 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů
směrnice 2008/118/ES	směrnice č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

směrnice 2010/24/EU

směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření

vinařský zákon

zákon č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství, ve znění pozdějších předpisů

ZoSD, zákon o spotřebních daních

zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Klíčová slova

Evropská unie, harmonizace, nepřímé daně, spotřební daň, daň z alkoholických nápojů, daň z vína, Komise, členský stát, vnitřní trh, režim s podmíněným osvobozením od daně, zboží podléhající spotřební dani.

Key words

European Union, harmonization, indirect taxes, excise duty, taxation of alcoholic beverages, taxation of wine, Commission, member state, internal market, suspension of excise duty, excise goods.

Použitá literatura

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. A KOL. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s.;

CUSTOMS ASSOCIATES LTD. *Study on the competition between alcoholic drinks*. 2001.;

DE MAILLARD, J., SMITH, A., COSTA, O. *La régulation de l'industrie vitivinicole*. 2007.;

FACULTÉ DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE D'AIX EN PROVENCE. *Pour une histoire de la réglementation vitivinicole des Communautés européennes*. DESS Droit de la Vigne et du Vin, Université du Vin de Suze la Rousse, FRANCE: Office international de la vigne et du vin, Paris, FRANCE (1928) (Revue).

GIFFONI, M.,. *Základy celního práva evropských společenství: studijní příručka*. Praha: Sekurkon, 1992, 123 s.;

GOLA, P.: *Spotřební daně v Evropské unii. Daně a právo v praxi*, Dostupné z: ASPI 2009.;

KOTENOVÁ, B., PETROVÁ, P., TOMÍČEK, M. *Zákon o spotřebních daních. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 504 s.;

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s.;

NERUDOVÁ, D. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, Roč. X, č. 7, s. 30 – 34;

PETROVÁ, P., *Novela zákona o spotřebních daních, Daně a právo v praxi*. Dostupné z: ASPI 2011;

RYLOVÁ, Z., *Daňové zákony s komentářem změn*. 1. vydání. Brno: Computer Press, 2011, 248 s.;

SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 300 s.;

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s.;

ŠULC, I. *Zákon o spotřebních daních. Komentář*. 3 aktualizované vydání. ANAG. ČR, 2010. 408 s.;

TICHÝ, L., ARNOLD, R., SVOBODA, P., ZEMÁNEK, J., KRÁL, R. *Evropské právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 902 s.;

TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2010. 302 s.;

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2012. 372 s.;

Elektronické publikace

Comission recommendation C(2012) 8805 of 6. 12. 2012 regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters (dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/com_reports/taxation/index_en.htm)

Commission recommendation C(2012) 8806 of 6. 12. 2012 on aggressive tax planning (dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/com_reports/taxation/index_en.htm)

European Commission: Excise Duty Tables Part I - Alcoholic beverages, REF 1036, January 2013, 27 s. (dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/index_en.htm)

European Commission: Excise Duty Tables (Tax receipts – Alcoholic beverages), REF 1.035, July 2012, 8 s. (dostupné na https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=FormPrincipal:libraryContainerList:pager&page=2&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY)

European Commission: Excise Duty Tables Part I - Alcoholic beverages, REF 1.031, July 2010, 24 s. (dostupné na https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=FormPrincipal:libraryContainerList:pager&page=2&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY)

European Commission: Committee on excise duties, Use by the Member States of the optional provisions of Chapter IV of Directive 2008/118/EC concerning the movement of excise goods under suspension of excise duty and of the optional data in Annex I of its Implementing Regulation (EC) 684/2009, CED 691 rev7, TAXUD/308253/2009 ze dne 10. 4. 2012 (dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/circulation_control/emcs_info_services/ced_691_en.pdf)

Eurostat: Key figures on Europe 2012, ISSN 1830-7892, 192 s. (dostupné na http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EI-12-001/EN/KS-EI-12-001-EN.PDF)

Eurostat: Government finance statistics Summary tables 2/2012, ISSN 1725-9819, 45 s. (dostupné na http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-EK-12-002)

Eurostat: Taxation trends in the European Union, ISSN 1831-8789, 274 s. (dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm)

Federale Overheidsdienst Financiën: Fiscaal Memento Nr. 25, 2013, ISSN 0773-8504, 278 s. (dostupné na http://docufin.fgov.be/intersalgnl/thema/publicaties/memento/pdf/FM2013_V01_volledig.pdf)

Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2011 - C. Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu (dostupný na www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_70192.html?year=PRESENT)

Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě COM(2012) 722 ze dne 6. 12. 2012: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům (dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/com_reports/taxation/index_en.htm)

Wine Institute: World wine consumption – ranked by consumption (dostupné na <http://www.wineinstitute.org/resources/statistics>)

Wine Institute: Per capita consumption by country - ranked by per capita consumption (dostupné na <http://www.wineinstitute.org/resources/statistics>)

Wine Institute: World vineyard acreage by country (dostupné na <http://www.wineinstitute.org/resources/statistics>)

Wine Institute: World wine production by country (dostupné na <http://www.wineinstitute.org/resources/statistics>)

Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 (dostupná na www.celnisprava.cz)

Články v médiích

http://www.liberation.fr/monde/2013/06/28/espagne-augmentation-des-taxes-sur-l-alcool-et-le-tabac_914504

<http://www.leparisien.fr/flash-actualite-monde/espagne-augmentation-des-taxes-sur-l-alcool-et-le-tabac-28-06-2013-2936741.php>

<http://www.douane.gouv.fr/page.asp?id=286>

<http://www.douane.gouv.fr/data/file/8277.pdf>

<http://www.edouane.com/cm/index/reglementation-douane/Accises/taux-droits-accises.html>

<http://www.rmc.fr/editorial/378898/le-vin-bientot-taxe-comme-les-alcools-forts/>

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-06-1165_fr.htm?locale=en

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/min_rates.pdf

<http://fiscus.fgov.be/interfdanl/fr/entreprises/files/nouvelles-mesures-accise-2013.pdf>

http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/impuestos_indirectos.htm

<http://www.20minutos.es/noticia/1857422/0/subida-impuestos/alcohol-tabaco/montoro-consejo-ministros/>

<http://www.larepublica.pe/15-05-2013/gobierno-incrementa-impuesto-venta-de-cervezas-vinos-y-licores>

http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/impuestos_indirectos.htm

<http://www.diariodeavisos.com/2013/06/hosteleros-cerveceros-valoran-subir-impuestos-al-vino-cerveza/>

http://www.rtpa.es/nacional:El-Gobierno-sube-los-impuestos-al-alcohol-aunque-el-vino,-la-cerveza-y-la-sidra-quedan-exentos-_111372403450.html

<http://www.stb-web.de/news/article.php?id=5245>

http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verbrauchssteuern/Alkohol-Tabakwaren-Kaffee/Steuergegenstand/Wein/wein_node.html

<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/205945-vino-nezdrazi-spotrebni-dan-se-odklada/>

http://ekonomika.idnes.cz/nova-spotrebni-dan-na-vino-nebude-d4h-/ekonomika.aspx?c=A121203_111048_ekonomika_fih

<http://www.svcr.cz/prakticke-dusledky-zavedeni-spotrebni-dane-na-tiche-vino>

<http://www.svcr.cz/stanovisko-svazu-vinaru-cr-k-zavedeni-nenulove-spotrebni>

<http://www.svcr.cz/robert-fico-nemame-zaujmem-zaviest-spotrebnu-dan-na-tiche>

<http://www.svcr.cz/sazba-spotrebni-dane-u-alkoholu-a-alkoholickych-napoju-v-eu>

<http://www.svcr.cz/nova-legislativa-pro-vinare-restruktualizace-vinic>

<http://aktualne.centrum.cz/finance/podnikani/clanek.phtml?id=765007>

<http://byznys.ihned.cz/c1-55393190-vse-o-dani-z-vina-jizni-moravu-neznici-dopadne-hlavne-na-levne-vino-ze-zahranici>

<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/176594-spotrebni-dan-z-vina-se-bude-platit-od-roku-2014/>

http://ekonomika.idnes.cz/slovaci-zrusili-dan-na-ovocna-vina-mesic-po-jejim-zavedeni-p3u-eko-zahranicni.aspx?c=A120201_154547_eko-zahranicni_fih

http://brno.idnes.cz/za-stavebni-povoleni-na-sklep-zaplati-vinari-tricet-tisic-korun-p8e-/brno-zpravy.aspx?c=A121213_1866382_brno-zpravy_bor

<http://byznys.ihned.cz/c1-55379480-zdaneni-vina-je-hloupost-zuri-vinari-drobne-producenty-ochranime-tvrdi-kalousek>

<http://www.svcr.cz/jak-je-tomu-s-spd-pro-male-vinare>

<http://byznys.ihned.cz/c1-21557720-ek-chce-dotovat-likvidaci-casti-vinic-omezeni-vysadby-se-zrusi>

http://www.ovine.cz/web/structure/vinarstvi34.html?do%5BloadData%5D=1&itemKey=cz_773

<http://www.terroir-francie.cz/klasifikace.html>

http://ec.europa.eu/agriculture/capreform/wine/potential/leaflet_cs.pdf

http://ekonomika.idnes.cz/evropska-komise-schvalila-nahrady-za-zruseni-vinic-fxx-/ekonomika.aspx?c=A070704_122710_vino_maf

<http://zpravy.e15.cz/byznys/zemedelstvi/cesi-jdou-do-boje-proti-rozsirovani-vinic-748741>

<http://www.euractiv.cz/print-version/clanek/reforma-trhu-s-vinem-v-eu-probiha-od-zacatku-srpna>

http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ecoru_00130559_2001_num_264_1_5254

<http://www.larvf.com/,stephane-le-foll-optimiste-sur-le-maintien-des-droits-de-plantation-dans-l-ue-vin-vignes-france,2001118,4249332.asp>

<http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics//104000564/0000.pdf>

<http://www.ceev.be/upload/CEEV%20CP%20groupe%20haut%20niveau%20viticole.pdf>

http://www.lemonde.fr/argent/article/2013/04/01/vin-les-etats-unis-critiquent-les-regles-d-appellation-europeennes_3151655_1657007.html

Právní předpisy

Nariadení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku

Nariadení Komise (EHS) č. 2719/92 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně

Nariadení Komise (EHS) č. 3649/92 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství

Nariadení Komise (ES) č. 31/96 o potvrzení o osvobození od spotřební daně

Nariadení Rady (ES) č. 1493/1999 ze dne 17. května 1999 o společné organizaci trhu s vínem

Nariadení Rady (ES) č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní

Nariadení Rady (ES) č. 1234/2007 ze dne 22. října 2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty

Nařízení Rady (ES) č. 479/2008 ze dne 29. dubna 2008 o společné organizaci trhu s vínem, o změně nařízení (ES) č. 1493/1999, (ES) č. 1782/2003, (ES) č. 1290/2005 a (ES) č. 3/2008 a o zrušení nařízení (EHS) č. 2392/86 a (ES) č. 1493/1999

Nařízení Rady (ES) č. 491/2009 ze dne 25. května 2009 , kterým se mění nařízení (ES) č. 1234/2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty (jednotné nařízení o společné organizaci trhů)

Nařízení Komise (ES) č. 684/2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně

Nařízení Rady (EU) č. 389/2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004

Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1482/2007/ES, kterým se zavádí program Společenství ke zlepšení fungování systémů zdanění na vnitřním trhu (Fiscalis 2013) a zrušuje rozhodnutí č. 2235/2002/ES

Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

Směrnice Rady č. 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhající spotřební dani

Směrnice Rady č. 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů

Směrnice Rady č. 92/84/EHS o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů

Směrnice Rady 2006/79/ES o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní

Směrnice Rady 2007/74/ES o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně

Směrnice Rady 2008/55/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (kodifikované znění)

Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

Směrnice Rady 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření

Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (publikováno ve Sbírce zákonů České republiky pod č. 2/1993 Sb.)

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon

Zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Judikatura

Van Gend en Loos proti Nederlandse Administratie der Belastingen, Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. února 1963, 26/62;

Flaminio Costa proti ENEL, Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. července 1964, 6/64;

Pubblico Ministero proti Ratti, Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. dubna 1979, 148/78;

Komise Evropských společenství proti Francouzské republice, Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. února 1980, 168/78;

Komise Evropských společenství proti Spojenému království, Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. února 1980, 170/78;

Komise Evropských společenství proti Francouzské republice, Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. února 1981, 90/79;

Komise Evropských společenství proti Belgickému království, Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. července 1987, 356/85;

Société critouridienne de distribution (Socridis) proti Receveur principal des douanes, Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 1999, C-166/98;

G. van de Water proti Staatssecretaris van Financiën, Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. dubna 2001, C-325/99;

Staatssecretaris van Financiën proti B. F. Joustra, Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. listopadu 2006, C-5/05;

Komise Evropských společenství proti Švédskému království, Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 8. dubna 2008, C-167/05.

Internetové zdroje

Databáze Eur-Lex obsahující národní prováděcí opatření vztahující se k směrnici Rady 2008/118/ES: <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:72008L0118:CS:NOT>

Web celní správy České republiky: www.celnisprava.cz

Web Ministerstva financí České republiky: www.mfcr.cz

Web Ministerstva zahraničních věcí České republiky: www.mzv.cz

Web „Your Europe“: <http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/>

Databáze Komise „Taxes in Europe“:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html

Seznam příloh

Příloha č. 1: Sazby spotřební daně uvalené na víno v jednotlivých členských státech Evropské unie k 1. 7. 2012

Příloha č. 2: Výnos daně z vína

Příloha č. 3: Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu

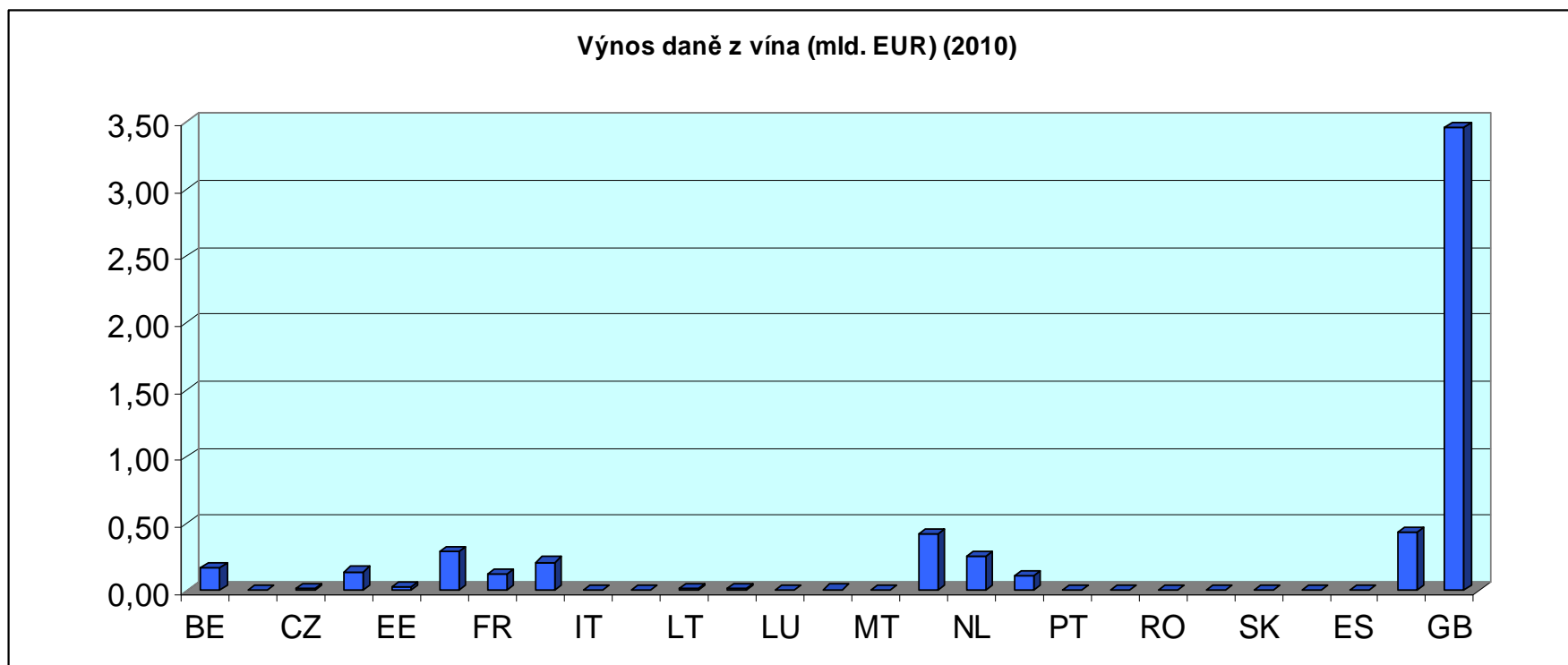
Příloha č. 4: Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu

Příloha č. 1: Sazby spotřební daně uvalené na víno v jednotlivých členských státech Evropské unie k 1. 1. 2013

Členský stát	Tiché víno	Šumivé víno
	Minimální sazba 0 EUR/1 hektolitr	Minimální sazba 0 EUR/1 hektolitr
	2013	
	sazba v EURO	sazba v EURO
Belgie	52,75	180,50
Bulharsko	0,00	0,00
Česká republika	0,00	93,30
Dánsko	6%-15% alkoholu	147,68
	15%-22% alkoholu	197,71
Estonsko	80,64	80,64
Finsko	312,00	312,00
Francie	3,66	9,07
Irsko	5,5%-15% alkoholu	370,64
	15%-22% alkoholu	537,81
Itálie	0,00	0,00
Kypr	0,00	0,00
Litva	57,34	57,34
Lotyšsko	64,64	64,64
Lucembursko	0,00	0,00
Maďarsko	0,00	57,64
Malta	0,00	0,00
Německo	0,00	136,00
Nizozemsko	83,56	240,58
Polsko	38,48	38,48
Portugalsko	0,00	0,00
Rakousko	0,00	0,00
Rumunsko	0,00	34,05
Řecko	0,00	0,00
Slovensko	0,00	79,65
Slovinsko	0,00	0,00
Španělsko	0,00	0,00
Švédsko	254,69	254,69
Velká Británie	317,41	406,56

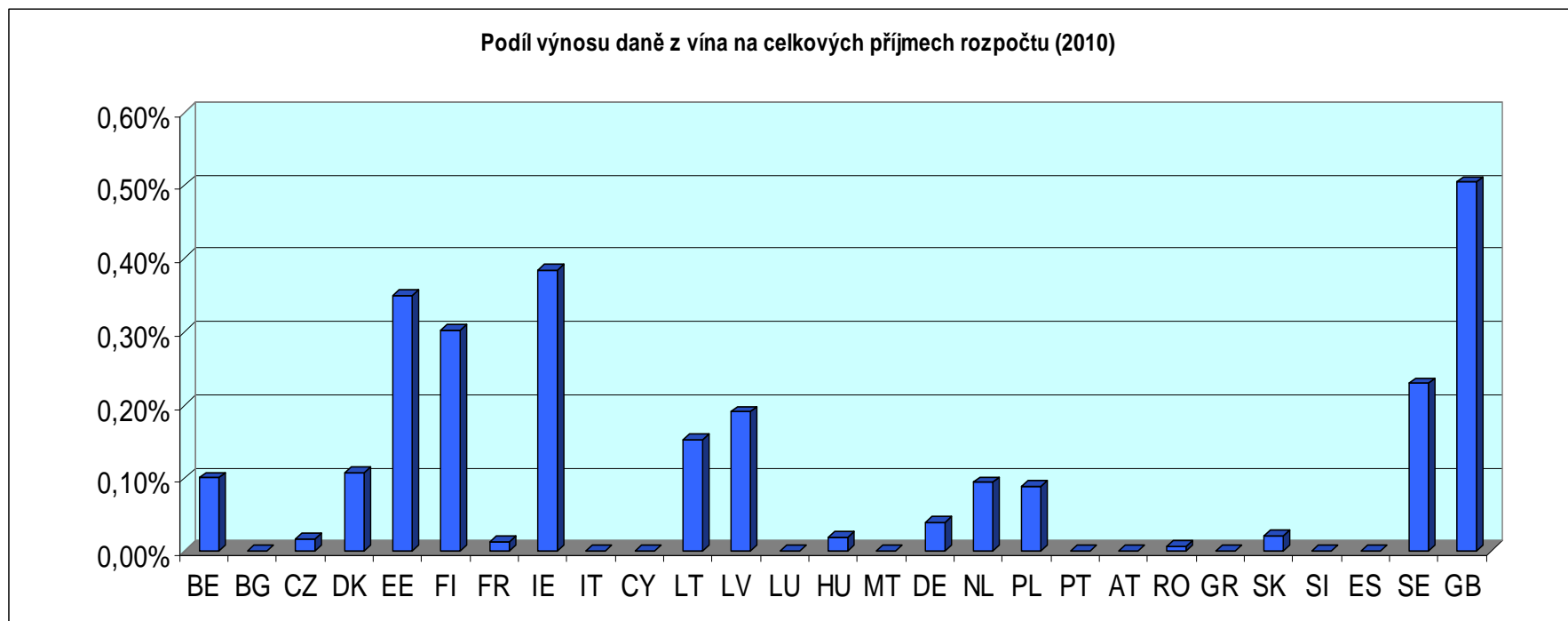
(Zdroj: European Commision: Excise Duty Tables Part I - Alcoholic beverages, REF 1036, January 2013, s. 12 - 13.)

Příloha č. 2: Výnos daně z vína



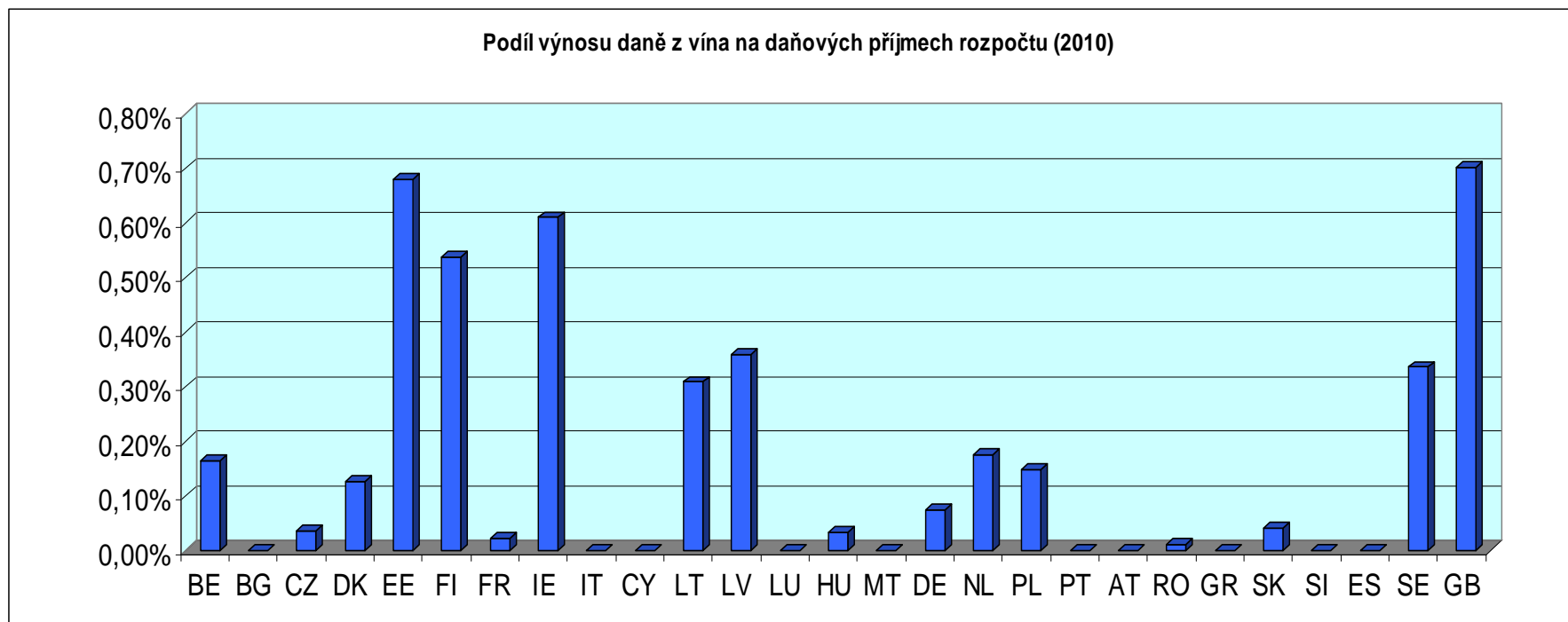
(Zdroj: European Commission: Excise Duty Tables (Tax receipts – Alcoholic beverages), REF 1.035, July 2012, s. 5 – 8.)

Príloha č. 3: Podíl výnosu daně z vína na celkových příjmech rozpočtu



(Zdroj: Vlastní výpočet vycházející z dat Eurostat: Government finance statistics Summary tables 2/2012, ISSN 1725-9819, s. 6 - 32 a European Commission: Excise Duty Tables (Tax receipts – Alcoholic beverages), REF 1.035, July 2012, s. 5 – 8.)

Príloha č. 4: Podíl výnosu daně z vína na daňových příjmech rozpočtu



(Zdroj: Vlastní výpočet vycházející z dat Eurostat: Taxation trends in the European Union, ISSN 1831-8789, s.182 a European Commission: Excise Duty Tables (Tax receipts – Alcoholic beverages), REF 1.035, July 2012, s. 5 – 8.)

Abstrakt

Problematika naplnění státního rozpočtu je věčným tématem, které je možné prohlásit za aktuální v jakékoli fázi hospodářského cyklu, tím spíše v době recese. V reakci na nástup finanční krize se vždy objeví potřeba nacházet nové zdroje financování vládních výdajů. I když zdanění vína je v tomto ohledu tématem spíše marginálním, je třeba si položit otázku, proč tomu tak je a zda není právě v této oblasti skrytý potenciál. Daň z vína však hraje významnou roli nejen jako příjem státního rozpočtu, nýbrž jako nástroj regulace spotřeby této komodity, jež je negativně vnímána z hlediska lidského zdraví. Uvalení spotřební daně z vína dále neovlivňuje pouze chování spotřebitelů, má totiž dopady i na rostlinnou výrobu v tomto odvětví.

Celá problematika zároveň získává úplně jinou dimenzi tím, že oblast zdanění vína patří k oblastem, jež podléhají harmonizaci ze strany Evropské unie. V době globalizace a stále se prohlubující evropské integrace je důležité umět z těchto aspektů ekonomiky vytěžit maximum. V souvislosti s harmonizací daňových systémů členských států Evropské unie se nabízí otázka využití potenciálu jednotného vnitřního trhu k získání předního postavení mezi světovými ekonomickými hráči. Tento potenciál však není možné využít, pokud harmonizace nedosáhne dostatečného stupně a pokud nebude adekvátně odrážet aktuální potřeby jak jednotlivých členských států, tak Evropské unie jako celku.

Disertační práce se proto věnuje právě právní úpravě selektivních spotřebních daní, konkrétně zdanění vína v kontextu evropského práva. Harmonizační snahy v této oblasti urazily již dlouhou cestu, když první snahy o harmonizaci sahají až do samotných počátků evropské integrace. Disertační práce se celým historickým vývojem evropské právní úpravy zdanění vína zabývá, přičemž poukazuje i na nástroje, které byly v jednotlivých fázích využívány, ať už se jedná o normy primárního evropského práva, evropské právo sekundární nebo judikaturu Soudního dvora. Harmonizace daně z vína k dnešnímu dni dosáhla relativně vysokého stupně, když se podařilo sjednotit nejen základ daně, ale také základní principy a techniky výběru daně. K usnadnění využití

jednotného vnitřního trhu přispívá i harmonizace nepřímá prováděná pomocí sbližování právních norem i v ostatních odvětvích práva, zejména pak práva daňového procesu a práva vinařského.

Při bližším rozboru všech dotčených evropských právních norem je však nutné konstatovat, že proces harmonizace daně z vína stále ještě nebyl dovršen a v současnosti již delší dobu stagnuje. Právě takový rozbor disertační práce nabízí, čímž zároveň i poukazuje na prostor pro harmonizaci další či pro případné odstranění nedostatků současné evropské právní úpravy. Zároveň disertační práce v tomto směru nabízí odpovědi na to, proč k současné stagnaci došlo, a detekuje oblasti, u kterých je dosažení konsensu mezi členskými státy složité, ne-li nemožné. Disertační práce mapuje preference jednotlivých členských států, jejich ekonomickou situaci, stejně jako jejich pozici na světovém trhu s vínem. Pomocí komparace jednotlivých právních úprav zdanění vína je ukázáno, jakým způsobem byla provedena transpozice evropského práva týkajícího se zdanění vína. Upozorněno je i na specifika jednotlivých členských zemí. Z představených charakteristik jednotlivých států je usuzováno na pravděpodobnost dalšího pokroku v procesu harmonizace, jímž je nyní sladění sazeb daně z vína či alespoň jejich přiblížení.

V rámci disertační práce je potvrzeno, že diversita členských zemí EU je pro Evropu typická a neodmyslitelná. I kvůli ní zde ne zcela funguje proces spontánního přibližování daňových ráďů. Z hlediska zdanění vína je možné evropské státy rozdělit na tři skupiny – vinařské velmoci, které jsou proti zdanění vína a snaží se prosadit co možná nejnižší daňové sazby; státy severské, u nichž pěstování a konzumace vína nemá tradici a preferováno je spíše naplnění státního rozpočtu spolu s potíráním alkoholismu; a konečně státy, jež nejsou ani jedním z extrémů a víno sice zdaňují, pouze však nízkou sazbou. Jelikož schválení každé normy sekundárního evropského práva závazné pro zdanění vína v EU vyžaduje jednomyslný souhlas všech členských zemí, bude další harmonizace daně z vína stále složitější, čím více se bude Evropská unie rozšiřovat. Nalézt kompromis mezi dvaceti sedmi národními zájmy a jejich specifiky bude čím dál tím komplikovanější a prostor pro přiblížení právních ráďů bude nutné hledat

v souvisejících oblastech. Momentálně se takovou oblastí s velkým potenciálem pro sblížení jeví harmonizace správy daní a potírání daňových podvodů.

Abstract

The issues of assurance of sources for national budgets are eternal topics which are apparently current in any phase of the economic cycle, and it holds still more for the period of recession. In response to the outbreak of a financial crisis it is always possible to see the needs of finding new sources of financing of government expenses. Even though taxation of wine is rather a marginal topic in this regard, it is necessary to ask why this is so and whether it is not just this area that hides a large potential. Taxation of wine, however, plays an important role not only as a source of incomes for the state budget, but also as a tool of regulation of consumption of this commodity, which is negatively perceived from the viewpoint of human health. The imposition of taxation of wine does not influence consumers' behaviour only, but it has also impacts on plant production in this sector.

At the same time, the entire issue acquires an absolutely different dimension through the fact that the area of taxation of wine belongs among the fields which are subject to harmonisation on the part of the European Union. At the time of globalisation and continually intensifying European integration it is important to be able to gain maximum yields from these aspects of the economy. In connection with harmonisation of tax systems of the members states of the European Union it is possible to ask a question concerning the use of the potential of the single internal market to achieve a leading position among the world's economic players. This potential cannot, however, be used unless harmonisation achieves a sufficient level and unless it can adequately reflect current needs of both individual member states and of the European Union as a whole.

That is why this Dissertation deals just with legal regulations relating to selective excise duties, namely with taxation of wine in the context of European law. Harmonisation efforts in this field already have a long history, when the first initiatives aimed at harmonisation date back to the very beginning of the European integration.

The Dissertation deals with the entire historical development of European legal regulations aimed at taxation of wine, and at the same time it refers also to the tools which were used in individual phases, whether they are standards of primary European law, secondary European law or case law of the Court of Justice of the European Union. Harmonisation of taxation of wine as of this day has achieved a relatively high degree, when it is possible to unify not only the tax base, but also basic principles and techniques used for collection of the tax. Facilitation of the use of the single internal market is supported also by indirect harmonisation carried out with the help of approximation of legal standards also in other branches of law, especially the tax rules of procedure and wine making law.

Nevertheless, with regard to a detailed analysis of all concerned European legal regulations it is necessary to state that the process of harmonisation of taxation of wine has not been completed yet and that it has been stagnating for quite a long time. The Dissertation offers just an analysis focused on these aspects, whereby it points out, at the same time, the space for further harmonisation or possible remedy of defects of the current European legal regulations. At the same time, this Dissertation explains, in this regard, why the present stagnation has occurred, and identifies the areas where it is difficult (or even impossible) to achieve consensus among the member states. The Dissertation maps preferences of individual member states, their economic situation, as well as their position on the world wine market. With the help of comparison of individual legal regulations concerning taxation of wine it is shown in what way the transposition of European legal regulations concerning taxation of wine has been carried out. Specifics of individual member states are highlighted as well. The review of presented characteristics of individual member states is used as a base for the deriving of probability of further progress in the harmonisation process which is now aimed at the equalising of wine tax rates or at least at their approximation.

Within the framework of the Dissertation it is confirmed that diversity of member states of the EU is typical of Europe and is indispensable. Also due to this diversity, the process of spontaneous approximation of tax rules is not fully functional here. From the viewpoint of taxation of wine it is possible to divide European states into three groups –

wine powers which are against taxation of wine and try to support the wine tax rates as low as possible; Nordic countries where grapes growing and wine consumption do not have a tradition and where governments prefer rather revenues for state budgets together with fighting alcoholism; and finally the countries which do not represent either of these extremes and practise some taxation of wine, but with a low tax rate only. Since approval of any standard of secondary European law binding on taxation of wine in the EU requires the unanimous consent of all member states, further harmonisation of taxation of wine will be more and more complex with further extension of the European Union. It will be always more and more complicated to achieve a compromise among twenty-seven national interests and their specifics and it will be necessary to search for space for approximation of legal rules in associated areas. At present it is especially harmonisation of tax administration and fighting against tax frauds that seem to be such an area with a huge potential for approximation.

