Ekonomická fakulta
Faculty of Economics
Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
University of South Bohemia in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Ekonomické a právní aspekty spotřebních daní v EU

Vypracoval: Bc. Martin Necid
Vedoucí práce: Ing. Martina Krásnická, PhD.

České Budějovice 2017

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: **2015/2016**

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	**Bc. Martin NECID**
Osobní číslo:	**E15623**
Studijní program:	**N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu:	**Ekonomické a právní aspekty spotřebních daní v EU**
Zadávající katedra:	**Katedra práva**

Zásady pro vypracování:

Cíl:
U spotřebních daní harmonizují členské státy EU své právní předpisy a minimální sazby, aby zabránily přeshraničnímu narušování hospodářské soutěže mezi státy Unie. Cílem práce je zhodnotit dopady změn plynoucí z unijních právních aktů do spotřebních daní.

Metodický postup:
1) Literární přehled - Studium odborné literatury a právních předpisů. Vymezení spotřebních daní z pohledu ekonomického a právního, důvody pro zdaňování produktů spotřebními daněmi a charakteristika dalších vlastností spotřebních daní.
2) Praktická část - analýza zdaňování vybraných produktů spotřebními daněmi v České republice a v zemích EU ve vztahu k harmonizačním kritériím, zhodnocení daňového zatížení vybraných produktů vybranými spotřebními daněmi.

Rámcová osnova:
1. Úvod
2. Teoretická část
3. Metodický postup a cíle práce
4. Praktická část
5. Závěr

Summary + Keywords v AJ
Seznam literatury
Seznam obrázků, tabulek a grafů
Seznam příloh

Rozsah grafických prací: **dle potřeby**

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Alm, J., & El-Ganainy, A. (2013). Value-added taxation and consumption. *International Tax and Public Finance*, **20(1), 105-128. http://doi.org/10.1007/s10797-012-9217-0**

2. European Commission, Directorate-General for Taxation and the Customs Union, & Statistical Office of the European Communities. (2014). *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway*.

3. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Staff. (2014). *OECD Factbook 2014 Economic, Environmental, and Social Statistics*. **Paris; North York: Organization for Economic Cooperation & Development University of Toronto Press [distributor]. Získáno z http://dx.doi.org/10.1787/factbook-2014-en**

4. *Spotřební daně a jejich správa*. **(2016). Získáno z Celní správa České republiky: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx**

5. Svátková, S. (2009). *Spotřební a ekologické daně v České republice*. **Praha: Wolters Kluwer Česká republika.**

6. Široký, J. (2012). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. **Praha: Linde.**

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Martina Krásnická**
Katedra práva

Datum zadání diplomové práce: **15. ledna 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **14. dubna 2017**

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 České Budějovice

JUDr. Rudolf Hrubý
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 21. března 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracoval samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Datum: v Českých Budějovicích 31. 8. 2017 ……..

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucí mé diplomové práce, paní Ing. Martině Krásnické, PhD., za cenné rady a připomínky, které mi z její strany byly poskytovány při psaní diplomové práce. Děkuji také své rodině a nejbližším za podporu při studiu.

Obsah

ÚVOD **9**

CÍLE PRÁCE **11**

METODICKÝ POSTUP **12**

1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ **13**

1.1 POJEM DAŇ **13**

1.2 FUNKCE DANÍ **14**

1.3 ČLENĚNÍ DANÍ **15**

1.4 DAŇOVÁ KOORDINACE A HARMONIZACE **18**

1.4.1 DAŇOVÁ KOORDINACE 18

1.4.2 DAŇOVÁ HARMONIZACE 18

1.5 DAŇOVÁ KONKURENCE **21**

2. SPOTŘEBNÍ DANĚ V EVROPSKÉ UNII **23**

2.1 CHARAKTERISTIKA SPOTŘEBNÍCH DANÍ **23**

2.2 HISTORICKÝ VÝVOJ V OBLASTI AKCÍZŮ **24**

2.3 MECHANISMUS VÝPOČTU SPOTŘEBNÍCH DANÍ **25**

2.4 SPOTŘEBNÍ DANĚ V EU **26**

2.4.1 HISTORICKÝ VÝVOJ SPOTŘEBNÍCH DANÍ V EU 27

2.4.2 ELEKTRICKÁ ENERGIE A ENERGETICKÉ PRODUKTY 28

2.4.3 ALKOHOLICKÉ NÁPOJE A ALKOHOL 30

2.4.4 TABÁKOVÉ VÝROBKY A TABÁK 31

3. NÁSTROJE DAŇOVÉ POLITIKY EU **33**

3.1 EVROPSKÁ INTEGRACE **33**

3.1.1 LISABONSKÁ SMLOUVA 34

3.2 DANĚ VE SPOJITOSTI S PRIMÁRNÍM PRÁVEM EU **35**

3.3 CELNÍ UNIE A SPOLEČNÝ TRH **36**

3.3.1 CELNÍ UNIE 36

3.3.2 SPOLEČNÝ TRH 37

3.3.3. VNITŘNÍ TRH 37
3.4 ORGÁNY EU VE SPOJITOSTI S DANĚMI 38
4. PRAKTICKÁ ČÁST PRÁCE 40
4.1 METODICKÝ POSTUP PRAKTICKÉ ČÁSTI 40
4.2 ALKOHOLICKÉ NÁPOJE 41
4.2.1 PIVO 42
4.2.2 VÍNO 45
4.2.3 OSTATNÍ KVAŠENÉ NÁPOJE 47
4.2.4 MEZIPRODUKTY 48
4.2.5 LÍH 49
4.3 TABÁKOVÉ VÝROBKY 52
4.3.1 CIGARETY 52
4.3.2 DOUTNÍKY A CIGARILLOS 54
4.3.3 ŘEZANÝ TABÁK A OSTATNÍ TABÁKY KE KOUŘENÍ 55
4.4 ENERGETICKÉ PRODUKTY A ELEKTŘINA 56
4.4.1 BENZÍN 57
4.4.2 MOTOROVÁ NAFTA 58
4.4.3 TĚŽKÝ TOPNÝ OLEJ, KAPALNÝ A ROPNÝ PLYN (LPG) A PETROLEJ 59
4.4.4 ZEMNÍ PLYN 61
4.4.5 UHLÍ A KOKS A ELEKTŘINA 62
4.5 CELKOVÁ KOMPARACE A DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ 64
4.6 DETAILNĚJŠÍ POHLED NA DAŇ Z CIGARET 68
4.7 SWOT ANALÝZA KOMPARACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ 72
DISKUSE 74
ZÁVĚR 76
I SUMMARY + KEYWORDS 77
II SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 78
III SEZNAM GRAFŮ 82
IV SEZNAM TABULEK 82
V SEZNAM SCHÉMAT 83

Úvod

Ačkoliv se předkládaná diplomová práce zabývá spotřebními daněmi, pro pochopení souvislostí je potřebné nejprve několik slov k daním obecně. Daně a jejich problematika jsou tématem, o němž lidé vedou diskuze již celá staletí, jelikož již odedávna byl výběr daní výsostným právem každého státu, a to v jakékoliv podobě. V terminologii dnešní doby lze hovořit přímo o jednom z hlavních znaků národní suverenity. Bezesporu lze daňovou politiku státu řadit mezi primární nástroje, pomoci kterých je dosaháno národních ekonomických zájmů.

Přestože otázka daní je téma, které bylo řešeno již ve starověkém Řecku, Římě a dalších státech, stěžejním milníkem pro téma této diplomové práce je 20. století. V první polovině tohoto století došlo ke dvěma světovým válkám, které poznamenaly celý svět, primárně však Evropu. Utrpěla ekonomika, hospodářská politika států a v neposlední řadě samotné obyvatelstvo, všechny tyto následky byly tragické. Jednou z možných východisek se jevila znovuotevřená otázka integrace. Od minulých integračních pokusů tentokrát nezůstalo pouze u myšlenek. Státy Evropy se i přes určitou kritiku začaly integrovat, což vedlo postupně až ke vzniku EU (Evropské unie).

Jelikož se Evropská unie začala časem vyznačovat i jednotným trhem, bylo naprosto žádoucí začít v oblasti daňové politiky a daní spolupracovat. Trend ponechání právní úpravy daní zcela na jednotlivých státech se začal jevit jako nevhodný a na danou problematiku bylo tedy potřebné začít nahlížet komplexněji. První zmínkou o kooperaci nalezneme již v základních smlouvách Evropského společenství (ES). Postupem času docházelo k prohlubování a zkvalitňování „daňové spolupráce“.

Jednou z velmi důležitých skupin daní a daňového systému nejen v Evropské unii, jsou daně nepřímé. Historie spotřebních daní je spjata již se starověkem. Postupem času byly zapracovávány do většiny právních řádů právními systémy napříč celým světem. Jejich všeobecně nízká elasticita ve spojitosti s vysokými sazbami činí z této skupiny daní důležitý příjem do státního rozpočtu, který je zároveň relativně dobře naplánovatelný. Je zde zároveň poměrně vysoký předpoklad, že obchodníci o částku daní navýší ceny výrobků, konečným důsledkem tohoto mechanismu tak dopadne daň na spotřebitele. Spotřební daně se zároveň vyznačují nulovým zohledněním majetkové či důchodové situace poplatníka daně, jsou totiž stanovovány ve stejné míře pro lidi chudé i bohaté.

Pokud se zaměříme na Evropskou unii, spotřebním daním byly pomocí směrnic stanoveny minimální sazby, které musely být jednotlivými členskými státy implementovány do národních právních řádů. Tyto daně se rozdělují do tří základních skupin – daň z alkoholu a alkoholických nápojů, daň z tabákových výrobků a daně z energetických produktů a elektřiny. Některé země EU vybírají i specifické daně, například daň z kávy, odpadu, loterie atp.

Cíle práce

Předkládaná diplomová práce si klade za primární zhodnotit dopady změn plynoucí z unijních právních aktů do spotřebních daní. Dalším, neméně podstatným cílem bude zkonstruování analýzy komparačního charakteru, kde bude čtenářům této práce nastíněna problematika jednotlivých typů spotřebních daní u každé ze zemí EU, především s ohledem na aplikaci jednotlivých směrnic, které upravují spotřební daně a jejich minimální sazby, z čehož vyplývá, že hlavní pozornost bude zaměřena na spodní hranici výše zdanění, kterou musely jednotlivé členské státy aplikovat do svých právních systémů. Cílem tedy bude porovnat velikost sazeb a daňové zatížení jednotlivých států pro každou spotřební daň. Nedílnou součástí této analýzy bude zachycení a porovnání příjmů plynoucích ze spotřebních daní.

Cílem teoretické části bude podání základních informací, které se týkají spotřebních daní, jejich ekonomických a právních aspektů, a to vše na území Evropské unie. V první kapitole jsou vysvětleny základní pojmy související s daněmi, jejich funkcemi a členěním. Řešeny jsou také pojmy daňové koordinace, harmonizace a konkurence. Druhá kapitola je vyhrazena spotřebním daním, a to z pohledu obecného a ve spojitosti s Evropskou unií. Kapitola začíná charakteristikou tohoto typu nepřímých daní a krátkým historickým exkurzem, navázáno je mechanismem výpočtu daně. V poslední části kapitoly jsou rozebrány jednotlivé komodity podléhající spotřební dani, a to vždy v návaznosti na příslušnou legislativu EU. Předposlední kapitola práce je věnována Nástroji daňové politiky EU.

V praktické části práce bude analyzována současná situace v oblasti spotřebních daní v EU, provedena bude komparace jednotlivých komodit podléhajících těmto daním. Pozornost bude věnována především jednotlivým sazbám a jejich velikostem ve všech státech EU. Vybrána bude jedna ze zdaňovaných komodit – cigarety – na té bude ukázáno, jaký má spotřební daň, jak přesně funguje mechanismus zdanění a jaké jsou příjmy do státních rozpočtů jednotlivých zemí v přepočtu na obyvatele dané země. **Po provedení komparace bude vytvořena SWOT analýza, cílem bude sumarizace silných a slabých stránek harmonizačního systému, součástí bude návrh příležitosti a ohrožení**.

Po přečtení diplomové práce by měl být čtenář seznámen se základní problematikou spotřebních daní v EU a být znalý základních právních předpisů, ve kterých lze dohledat

další potřebné informace. Jedním z vedlejších cílů práce tedy je poskytnout čtenáři jakýsi rozcestník vedoucí případné zájemce o sledovanou problematiku k dalším pramenům.

Metodický postup

1. Prostudování odborné literatury, legislativy s komentáři a novel řešící problematiku spotřebních daní v Evropské unii.

2. Sběr dat – získávání podkladů z příslušných databází a ministerstev financí jednotlivých členských států, které budou sloužit pro vytvoření přehledného obrazu o současné situaci v oblasti akcízů v EU[1].

3. Zpracování získaných údajů – jak do grafické, tak do písemné formy, vše s příslušnými komentáři a poznatky autora práce.

4. Zhodnocení celkové situace – SWOT analýza.

[1] Tento bod bude podrobně rozebrán v kapitole číslo 4 – Praktická část práce

1. Vymezení základních pojmů

Přestože v celé diplomové práci bude pojednáváno především o spotřebních daních, jejich právních a ekonomických aspektech, harmonizaci těchto daní v Evropské unii (dále jen EU), bude věnována první kapitola vymezení základních pojmů daní a daňové teorie, od vymezení pojmu „daň“, přes daňovou harmonizaci a koordinaci, až po daňovou konkurenci a daňové zatížení. Veškerá zmíněná problematika totiž blízce souvisí s řešeným tématem - harmonizace spotřebních daní v EU.

1.1 Pojem daň

S pojmem daň se jistě setkal každý z nás, z toho i dalších aspektů vyplývá, že daně nejsou novodobou záležitostí, zajisté za sebou mají vývoj dlouhý několik desítek staletí. Vliv daní má nepopiratelný vliv na historický vývoj lidí. Ať už byly daně nebo jim podobné výběry peněz do státních či panovnických pokladen dobrovolné nebo nedobrovolné, nízké nebo vysoké, naturálního nebo peněžního charakteru, vždy došlo k ovlivnění lidí a jejich života. První zmínku o dani, respektive funkčně obdobném poplatku lze nalézt v samotné Bibli, přesněji ve Starém zákoně, kde je uváděno, že desetina úrody má být odváděna knězi. K vypracování první daňové soustavy pak došlo ve Starověkém Řecku (Kubátová & Institut svazu účetních, 2009).

V současné době disponují daně charakterem největší části příjmů státního rozpočtu, za pomoci, kterého vláda následně může ovlivnit ekonomiku dané země. Z výše uvedeného vyplývá, že jsou daně předmětem zájmu jednak státu, ale i běžných občanů či firemní sféry. Proto je také daňová problematika často řešenou otázkou, a to i ve veřejné sféře, nikoliv pouze u odborníků (Kubátová & Institut svazu účetních, 2009).

Samotná definice pojmu daň má pak mnoho podob. Je tomu dáno především proto, že v žádném právním dokumentu České republiky, ani v žádném právním dokumentu Evropských společenství, není uvedena definice daně. Všeobecně lze daně charakterizovat jako závazně dané platby, jejichž povinnost je určena zákonem a úhrada samotná je vynutitelná právní mocí. Z výše uvedeného plyne, že daň lze charakterizovat jako povinnou, zákonem určenou, nenávratnou a neúčelovou platbu do veřejného rozpočtu. Pro úplné vysvětlení zbývajících pojmů – neúčelovost znamená, že z výnosů

není financován předem známý projekt. Nenávratnost pak lze vysvětlit tak, že poplatník daně nemá nárok na ekvivalentní protiplnění z veřejného sektoru (Boněk, 2001).

1.2 Funkce daní

Pro fungování ekonomiky napomáhají daně zabezpečovat tři základní funkce – funkci alokační, stabilizační a redistribuční. Zmíněné funkce jsou odvozeny od funkcí veřejných financí, jelikož daňové příjmy tvoří ve většině zemí právě tu nejpodstatnější skupinu, z toho plyne, že daně napomáhají plnění obdobných potřeb (Svátková, 2015).

Alokační funkce si klade za cíl správné, a především optimální rozdělení mezi soukromou a veřejnou spotřebou. Vláda samotná má sice s dostatečnými prostředky možnost pomocí zásahů do ekonomiky ji silně ovlivnit, ale přílišné zásahy a velký veřejný sektor má svá negativa. Především brání kvalitnějšímu rozdělení daných prostředků. Prostřednictvím trhu lze totiž s menšími náklady a celkově efektivněji rozdělovat veřejné příjmy (Vančurová & Láchová, 2014).

Funkce redistribuční, jak už z názvu vyplývá, přerozděluje a přesouvá určitou část důchodu bohatších jedinců směrem k těm nejchudším. Tato funkce tedy vychází z toho, že bez zásahu státu by mohlo dojít k neadekvátním rozdílům mezi obyvateli, život v přepychu na straně jedné, naprostá bída a chudoba na straně druhé. Platby, jimiž vláda vyrovnává rozdíly, se nazývají transferové platby. Způsob přerozdělování důchodu lze považovat za jednu z nejcitlivějších a nejvíce problematických záležitostí ohledně daňové politiky (Terra & Wattèl, 2008).

Stabilizační funkce si pak klade za cíl řešit nestabilitu v tržním mechanismu. Přesněji jde o zmírňování výkyvů v ekonomice se zájmem zajistit cenovou stabilitu a nízkou nezaměstnanost dané ekonomiky. V krizovějších obdobích by měly být daně menší, což napomáhá zvýšení poptávky po statcích a službách. Naopak, pokud ekonomika prosperuje, je nízká nezaměstnanost, může si stát dovolit vybírat daně vyšší. Tím dojde k omezení agregátní poptávky a ekonomika se takzvaně „nepřehřeje“. Na toto téma se názory všeobecně výrazně liší. Dochází k rozporu především mezi klasiky a keynesiánci ohledně zasahování státu do ekonomiky pomocí změny daní nebo vládních výdajů, to však není tématem této práce (Vančurová & Láchová, 2014).

1.3 Členění daní

Daně lze členit z mnoha různých hledisek či kritérií. Asi nejznámější členění daní je rozdělení na daně přímé a daně nepřímé. Tento způsob dělí daně podle spojitosti na důchod poplatníka. Pro následující členění je důležité si uvědomit rozdíl mezi plátcem a poplatníkem. Zjednodušeně lze říci, že poplatník je ten, kdo je daní zatížen a plátce je osoba povinná odvést daň (Vančurová & Láchová, 2016).

Daně přímé platí poplatník ze svého důchodu, důležitý je fakt, že povinnost není převoditelná na jiný subjekt. Břemeno zdanění tedy dopadá na samotného poplatníka. Přímé daně lze dále rozčlenit na daně osobní a daně na věci. Daně osobní jsou v direktivním vztahu k aktivitě subjektů, jde o daně z příjmů fyzických a právnických osob. Daně na věci, jak už z názvu plyne, je daněn majetek (Vančurová & Láchová, 2016).

Daně nepřímé jsou pravým opakem přímých daní, daňové břemeno dopadá až na finálního spotřebitele, kdy je daň obsažena v ceně zboží či služby, kterou konečný spotřebitel platí. Lze tedy říci, že daň je fakticky hrazena konečným spotřebitelem. Povinnost daň vypočítat a odvést má však plátce. Zákonná daňová incidence řeší problematiku místa výpočtu a výběru daně. Daně nepřímé se dále člení na všeobecné nepřímé daně a selektivní nepřímé daně. Všeobecné (univerzální) daně postihují předmět daně plošně, známe jednostupňové daně a vícestupňové, u jednostupňového systému se daně vybírají z každého výrobku či služby, které mají finální povahu. Vícestupňový systém výběru spočívá v tom, že daně jsou vybírány na každém stupni zpracování a oběhu. Příkladem může být daň z přidané hodnoty (dále jen DPH). Selektivní daně jsou specifické tím, že zdanění dopadá jen na vybrané druhy zboží, například daně spotřební nebo daně na luxusní zboží, kožešiny, zlato, luxusní automobily a jiné (Vančurová & Láchová, 2016).

U členění daní by stálo za zmínku také pojetí členění daní dle OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj). Zde jsou zahrnuty vedle výše vypsaných daní i cla, příspěvky na zdravotní pojištění nebo například příspěvky na sociální zabezpečení. Díky tomu je možné stanovit daňovou kvótu jednotlivých států, která slouží pro mezinárodní srovnání. Daňovou kvótou se rozumí daňové zatížení obyvatelstva, které je vztaženo k hrubému domácímu produktu země (HDP) v běžných cenách (Nerudová, 2014).

Tabulka č. 1 – Členění daní dle OECD

OECD rozeznává tyto daně a jejich kódy:

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1110 Z příjmů a ze zisků

1120 Z kapitálových výnosů

1200 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od společnosti

1210 Z příjmů a ze zisků

1220 Z kapitálových výnosů

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

2100 Zaměstnanci

2200 Zaměstnavatelé

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná

2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku

4110 Domácností

4120 Ostatní

4200 Pravidelné daně z čistého jmění

4210 Jednotlivci

4220 Společnosti

4300 Daně z nemovitosti dědické a darovací

4310 Daně z nemovitostí a dědické

4320 Daně darovací

4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí

4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku

4510 Z čistého jmění

4520 Ostatní nepravidelné

4600 Ostatní pravidelné daně z majetku

5000 Daně ze zboží a služeb

5100 Daně z výroby, prodejů, převodů, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží

5110 Daně všeobecné

5111 Daň z přidané hodnoty

5112 Daně prodejní (obratové)

5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb

5120 Daně ze speciálního zboží a služeb

5121 Spotřební daně

5122 Zisky z fiskálních monopolů

5123 Cla a dovozní daně

5124 Vývozní daně

5125 Daně z investičního zboží

5126 Daně ze speciálních služeb

5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí

5128 Ostatní daně ze speciálního zboží a služeb

5130 Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120

5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností

5210 Pravidelné daně

5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel

5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel

5213 Ostatní pravidelné daně
5220 Nepravidelné daně
5300 Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
6000 Ostatní daně
6100 Placené výhradně podniky
6200 Placené jinými subjekty než podniky nebo neidentifikovatelné

Zdroj: http://www.oecd.org/

1.4 Daňová koordinace a harmonizace

S rozmachem globalizace v druhé polovině 20. století dochází k přechodu jednotlivých regionálních trhů na trh celosvětový. Vzniká také mnoho nadnárodních společností, přesouvá se kapitál, s čímž je spojen rozpor daňových systémů jednotlivých zemí.

1.4.1 Daňová koordinace

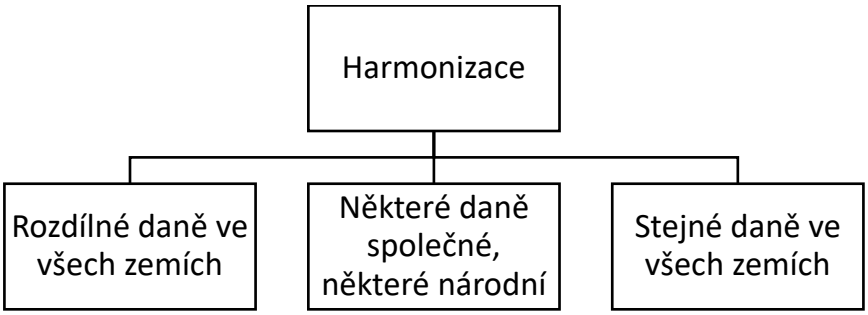
Důvody, které vedly země k odlišným daňovým systémům, pomalu mizí, respektive přestávají platit. Na zvyšování objemu mezinárodního obchodu musí jednotlivé země reagovat, tudíž začíná docházet k mezinárodní spolupráci. Tu lze rozdělit na daňovou koordinaci, aproximaci a daňovou harmonizaci. Koordinace spočívá v zamezení daňových úniků či zamezení dvojího zdanění. Jedná se především o tvorbu multilaterálních či bilaterálních schémat pro zdaňování, to vše kvůli snížení arbitrážních obchodů. Úkolem koordinace je také zajistit dostatečnou informovanost rezidentů jednotlivých zemí. Nutné je zde podotknout, že daňová koordinace neprobíhá jen v rámci Evropské unie, ale také v mezinárodních organizacích (European Commission & Directorate-General Communication, 2015a).

1.4.2 Daňová harmonizace

Daňovou harmonizací se rozumí proces sbližování daňových soustav jednotlivých států na základě stanovení pravidel, které jsou pro jednotlivé státy společné. V rámci tohoto

harmonizačního procesu se lze setkat se třemi hlavními fázemi. Fází první je vymezení daně, která bude předmětem harmonizace. Druhou fází je tvorba metodiky konstrukce daňového základu. Poslední fází je harmonizace samotné daňové sazby. Nutné je podotknout, že harmonizační proces nemusí absolvovat všechny tyto fáze, lze sjednotit třeba pouze základ daně, daňové sazby pak mohou zůstat rozdílné, lze také pouze sjednat dolní mez dané sazby (Nerudová, 2014).

Schéma č. 1 – Harmonizační úrovně

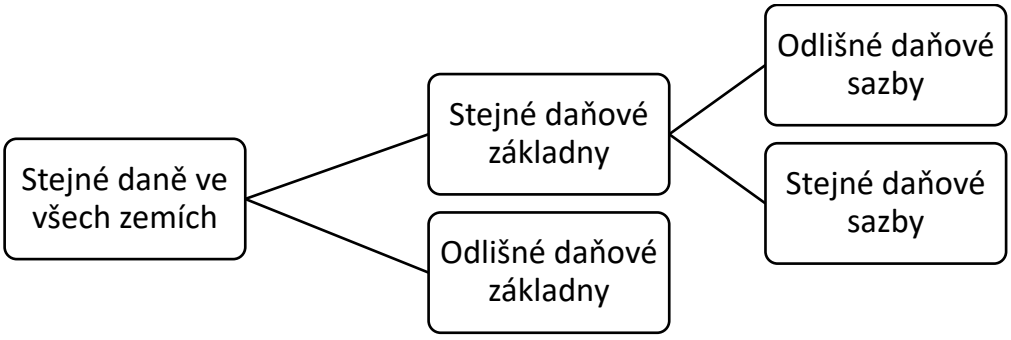


Zdroj: Nerudová - vlastní zpracování

Variantu, kdy různé země aplikují odlišné daně a jejich sazby lze dále rozlišit na situace, kdy harmonizace není přítomna vůbec, jinými slovy řečeno, jedná se o situaci, kdy neexistují smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zároveň neexistuje žádná administrativní spolupráce mezi zeměmi. Druhou variantou rozdílných daní je takzvaná **mírná harmonizace**. V tomto případě jsou přítomny smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je zde také určitá míra spolupráce na administrativní úrovni. Pro situaci, kdy jsou některé daně harmonizovány a některé ponechány úpravě na národní úrovni, existuje pojem dílčí harmonizace (Široký, 2012a).

Úroveň harmonizace, ve které jsou ve všech státech použity stejné daně, můžeme dále rozčlenit do situace, kdy země mají odlišné daňové základny, této situaci se říká nominální harmonizace. Pokud země používají stejné základny, zbývá vyřešit poslední otázku, zda mají i stejné daňové sazby. Pokud nemají stejné daňové sazby, jedná se o harmonizaci na úrovni základu daně, za předpokladu stejných daňových sazeb se jedná o celkovou harmonizaci (Nerudová, 2014).

Schéma č. 2 – Stejné daně ve všech zemích



Zdroj: Nerudová – 2014 (vlastní zpracování)

Na harmonizaci daní lze také nahlížet jako na proces (tedy určitý prostředek k dosažení cíle), ale také ji lze chápat jako výsledek (což už je samotná harmonizace daňové legislativy). Pokud se zaměříme na myšlenku první, tedy budeme chápat harmonizaci jako určitý proces a aplikujeme tuto myšlenku na Evropskou unii, je tato harmonizace součástí procesu zavedení jednotného trhu a jeho hladkého fungování (viz Smlouva o Evropských společenstvích). Pokud budeme na harmonizaci nahlížet z tohoto pohledu, tedy že se jedná o určitý proces, za pomoci, kterého jsou dosahovány cíle, lze harmonizaci rozdělit na pozitivní a negativní. Při pozitivní harmonizaci jsou používány směrnice, nařízení a jiné legislativní nástroje Evropské unie. Tyto implementace jsou pak jednotlivé členské státy povinny implementovat do svých právních systémů. Nepřímou harmonizaci nelze považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu, řídí se totiž daňovou judikaturou Soudního dvora EU, za pomoci které činí jednotlivé státy opatření (European Commission & Directorate-General Communication, 2014a).

Jedním z dalších možných členění harmonizace je dělba na harmonizaci dílčí a celkovou. Celkovou harmonizací je pak myšlena komparace celkového daňového systému. U dílčí harmonizace je pak selektována určitá skupina daní, která podléhá harmonizačnímu procesu, zbylé daně a jejich judikatura je ponechána jednotlivým státům (Schammo, 2011).

1.5 Daňová konkurence

Daňová konkurence je taková situace, kdy v různých státech existují odlišné daňové systémy, z toho vyplývá, že jsou i odlišné daňové sazby jednotlivých daní, či se dokonce liší daně samotné. Dalo by se říct, že prostřednictvím odlišných základen se státy snaží dostat do své země kapitál, a to díky lepším podmínkám, které přijatelnějšími sazbami lákají nerezidentní subjekty na poli mezinárodního obchodu.

Ve světě existuje mnoho daňových systémů, z toho vyplývá, že daňová konkurence nepostihuje všechny státy stejně, nepostihuje ani jednotlivé typy daní stejnou měrou. Ohroženy jsou nejvíce daní z mobilnějších základů, jedná se například o příjmy z finančního kapitálu, výnosy ze spotřebních daní či daně z přidané hodnoty.

Obecně je daňová konkurence vnímána pozitivně a prospěšně. Jednak motivuje výrobce k stálému zkvalitňování svých produktů a služeb. Nedovolí určitému subjektu ani neadekvátně navýšit ceny. Dalo by se tedy říct, že daňová konkurence má za následek i růst životní úrovně. Nekonkuruje se pouze na bázi různých daní či daňových základen, konkurenční boj probíhá i na úrovní legislativní. V poslední době to má za následek všeobecný pokles daňových sazeb ve světě (Láchová, 2007).

Každá mince má však dvě strany, daňová konkurence tedy nepřináší pouze pozitiva, nese s sebou i negativní prvky. Konkurenční prostředí má za následek omezení spravedlnosti daňové struktury. Pokud se daňové sazby sníží u mobilních základen, může dojít ze strany státu k přesunu vyššího zatížení na méně mobilní prvky, jedná se především o práci a půdu. Méně výhodná situace je pak hlavně u států s vyšším zdaněním, to samozřejmě nutí vládu ke snížení základen a držení se světového trendu. Snížení má však za následek nižší příjmy státního rozpočtu. Snížení daní vede také ke zvýšení konkurenceschopnosti dané země, to přinese více kapitálu či pracovní síly, tento export však oslabí ostatní země (Mutti, 2003).

Tabulka č. 2 – Výhody a nevýhody daňové konkurence

Výhody	Nevýhody
Fiskální autonomie země	Přesun daňového břemene z kapitálu na práci
Trend snižování sazeb daní	Státy poskytují pobídky namísto investic
Konkurenční prostředí je nejlepší způsob pro stanovení „ideálních“ sazeb	Vede k neefektivnímu poskytování veřejných služeb
Příliv kapitálu, pracovní síly2	Neumožňuje efektivní alokaci zdrojů
	V rámci soutěže může docházet k ovlivnění světových cen

Zdroj: Široký – 2012 (vlastní zpracování)

[22] Za předpokladu nižších daní.

2. Spotřební daně v Evropské unii

V následující kapitole je nejprve nastíněna problematika spotřebních daní obecně. Spotřební daně budou charakterizovány, dále bude nastíněn jejich historický vývoj, od vzniku těchto daní až po současnost. Objasněn bude také způsob výpočtu spotřební daně a samotný princip. Ve druhé části bude nahlédnuto na jednotlivé spotřební daně a jejich harmonizaci v Evropské unii.

2.1 Charakteristika spotřebních daní

Spotřební daně lze zařadit mezi ty historicky nejstarší. V současné době mají samozřejmě odlišnou podobu od těch původních, tyto daně prodělaly značné změny během několika desítek staletí. Daně nepřímé jsou rozděleny na dvě hlavní skupiny, a to na daně všeobecné, což jsou daně z prodejů (obratů), sem patří i daň z přidané hodnoty, dále na daně selektivní, takzvané akcízy. Právě těmto selektivním daním bude věnována v následujících kapitolách hlavní pozornost (Hortová, 2010).

Spotřebními daněmi jsou státem cíleně zatěžovány prodeje a spotřeba úzké skupiny služeb či výrobků. Hlavním důvodem pro zdaňování jsou fiskální záměry státu a tím navýšení státního rozpočtu dané země. Dalšími aspekty zdanění je regulování samotné spotřeby vybraných výrobků. Zatěžovány jsou většinou pro člověka nebo životní prostředí škodlivé statky. Dalo by se tedy říci, že daň má v tomto případě i charakter jakési „pokuty“ za spotřebu dané komodity. Daně jsou uvalovány na komodity s poměrně neměnnou spotřebou a silně nepružnou cenovou elasticitou nabídky a poptávky. Pro stát je to pak poměrně stabilní a dobře predikovatelný zdroj příjmů (European Commission & Directorate-General Communication, 2014b).

Co se týče optimálních sazeb, její strukturou se zabýval ekonom Frank Ramsey, který v roce 1927 vytvořil takzvané Ramseyovo daňové pravidlo. Toto pravidlo je pak používáno u spotřebních daní. Následující rovnici však nelze uplatnit u všech daní, vedlo by to totiž k vysokým daním u základních potravin a komodit, proto je Ramseyho pravidlo používáno pouze u komodit, u kterých se stát snaží snížit spotřebu. (Široký, 2012a).

Pravidlo je popsáno dle následující rovnice:

$$\frac{T}{P} = k * (\frac{1}{Ed} + \frac{1}{Es})$$

Kde:

k....konstanta závisející na celkových příjmech z daní

T....analyzovaná jednotková daň

p....rovnovážná cena po uvalení daně

Ed..elasticita takzvané kompenzované poptávky

Es…cenová elasticita nabídky

Zdroj: (Široký, 2012a)

2.2 Historický vývoj v oblasti akcízů

Již ve Starověku byly první varianty daní a daňových systémů. Dávky se skládaly primárně z naturálií, plnily však stejný účel, byly příjmem panovnických pokladen. Starověké Řecko disponovalo dávkami bohatších vrstev, objevovaly se zde ale i různé poplatky ze spotřeby, a také daně placené obchodníky při vstupu na území státu. Obdobně tomu bylo při obchodování na tržištích. Součástí byly i nepřímé dávky, kterými byly zatíženy ovládané provincie (Alm & El-Ganainy, 2013).

Pojem „akcíz“ byl poprvé použit v roce 1255, byl vybírán z prodeje medoviny. Prvotní akcízy byly placeny v italských, španělských, německých a francouzských městech. Účelem bylo ovlivnění obratu obchodníka, nakonec však dospěly podoby zatížení konečné ceny, tudíž zatížení konečného spotřebitele. Již v roce 1522 se na českém území objevovaly dva typy nepřímých daní. Jednalo se o akcízu z piva a akcízu z vína. Koncem 16. století měl velký vliv na státní pokladnu výběr akcíz v Holandsku, poplatky byly totiž vybírány za povolení prodeje komodit nepříteli. Trend následovala Anglie, která zavedla výběr akcíz v roce 1643 tamním parlamentem (Alm & El-Ganainy, 2013).

Výběr těchto daní měl své odpůrce, především liberalismus se snažil o snížení zásahů státu do ekonomiky. Ke konci 18. století byl výběr veškerých akcíz dokonce zrušen. To logicky dost omezilo státní příjmy, třeba v Anglii byl v roce 1880 státní příjem tvořen

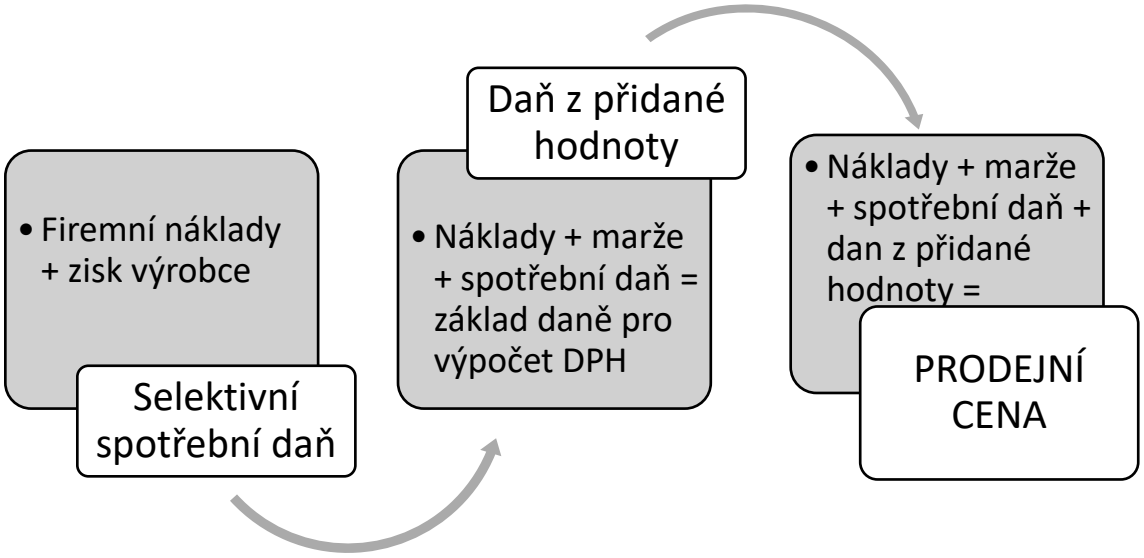
z 88 % právě akcízy. A tak ve většině států byl výběr tohoto typu daní obnoven (Jordana & Levi-Faur, 2004).

Za zmínku zde ještě stojí, že až do roku 1993 existovala v České republice (či Československé republice) pouze daň z obratu. Základem pro tuto daň byly veškeré náklady, a zisky dodavatelů, pokud se jednalo o import zboží, bylo zahrnuto i clo a dovozní přirážka. Až reforma datovaná 1. lednem roku 1993 rozdělila daň z obratu na spotřební daně a daně z přidané hodnoty (European Commission, Directorate-General for Taxation and the Customs Union, & Statistical Office of the European Communities, 2014).

2.3 Mechanismus výpočtu spotřebních daní

Výběr spotřebních daní, a především způsob výpočtu má několik podob, liší se zdaňovanými komoditami, různými základnami a také různými daňovými řády různých zemí. Princip však zůstává stejný. Schéma č. 2 popisuje výpočet daně, kdy je zboží zdaněno hned dvěma daněmi, nejprve spotřební daní a poté ještě daní z přidané hodnoty, tudíž je daň z jedné komodity odvedena dvakrát prostřednictvím dvou daní. Spotřební daň a daň z přidané hodnoty tak společně působí na spotřebu vybraných komodit, ať už se jedná o výrobky tuzemské či exportované. Clo by pak působilo obdobně jako spotřební daň, zvýšilo by základ daně pro výpočet DPH (Šulc & Česko, 2007).

Schéma č. 3 – výpočet spotřební daně a následná vazba na DPH



Zdroj: vlastní zpracování

2.4 Spotřební daně v EU

U nepřímých daní je zcela beze sporu největší pozornost věnována dani z přidané hodnoty, nemalá pozornost je však také věnována spotřebním daním. Primárním cílem harmonizace této oblasti daní spočívá ve vyrovnání sazeb jednotlivých spotřebních daní. Je to z toho důvodu, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích produktů za pomoci nízkých či dokonce nulových sazeb. Tím by byla totiž porušena jedna ze základních myšlenek jednotného trhu v rámci Evropské unie, a tak byl 1. 1. 1993 zaveden společný systém spotřebních daní uvnitř Evropských společenství.

Prvotní myšlenka v sobě obsahovala kompletní harmonizaci u spotřebních daní, teda jednak samotnou strukturu spotřebních daní, tak i samotné sazby. Postupem času se od této myšlenky opustilo a harmonizovány byly pouze sazby, jednalo se primárně o stanovení spodní hranice jednotlivých sazeb. Opuštění kompletní harmonizace má svá odůvodnění. Jednak je v každé zemi zakořeněno odlišné danění pomocí spotřebních daní a druhým důvodem je předpoklad takzvaného spontánního harmonizačního procesu, spotřebitelé na jednotném trhu mohou nakupovat bez omezení jakékoliv produkty jakékoliv země. To by samozřejmě vyústilo k nakupování především v zemích s nižšími

sazbami, což by následně vedlo k tlaku na země s vyššími sazbami, které by byly stejně nuceny je snížit (European Commission et al., 2014).

Samotná harmonizace spotřebních daní pak primárně vychází z článku 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského prostoru. Problematika harmonizace je řešena v mnoha směrnicích, tyto směrnice lze pak rozdělit do tří skupin.

- První skupinu tvoří takzvané strukturální směrnice – stěžejní je směrnice 72/43/EHS, která se týká samotné harmonizace spotřebních daní. Rozděluje je na spotřební daně z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků.
- Ve směrnici číslo 92/12/EEC (také známou jako horizontální směrnice), která byla zrušena 1. dubnu 2010 a byla nahrazena směrnicí 2008/118/EHS, je pak řešena výroba, přeprava a držba komodit podléhajících spotřební dani. Pro tyto komodity, které se pohybují napříč státy Evropské unie, byl zaveden režim podmíněného osvobození. To spočívá v tom, že je komodita od daně osvobozena při pohybu zeměmi a je zdaněna až v zemi konečné spotřeby. Stejně jako u daně z přidané hodnoty je zde tedy uplatňován daňový princip „země spotřeby“.
- Třetí a poslední skupinou jsou pak směrnice k aproximaci sazeb platných pro výše uvedené skupiny komodit spotřebních daní (Nerudová, 2014).

2.4.1 Historický vývoj spotřebních daní v EU

Prvotním krokem při harmonizaci bylo věcné určení produktů či skupiny produktů, které budou zdanění podléhat. V jednotlivých zemích to byly různé produkty, některé země měly poměrně široký okruh zdaňovaného zboží. Jak již bylo nastíněno výše, strukturální směrnice vymezila základní skupiny, které budou spotřební dani podléhat. 1. ledna 1993 vstoupila v platnost původní horizontální směrnice. Důvody přijetí samotné směrnice jsou uvedeny v preambuli, stěžejním důvodem bylo vytvoření a fungování vnitřního trhu, který vyžaduje volný pohyb zboží. Byl také současně vytvořen Výbor pro spotřební daně (Šulc & Česko, 2007).

Aby vše správně fungovalo, je důležitá stoprocentní informovanost. Nařízení číslo 2073/2004 o správní komunikaci v oblasti spotřebních daní se touto problematikou zabývá. Později bylo nahrazeno směrnicí 79/799/EHS a směrnicí 92/12/EHS. V těchto dokumentech jsou pak postupy při komunikaci jednotlivých celních a správních orgánů států Evropské unie mezi sebou a postupy při komunikaci s Komisí. Státy byly, mimo jiné, povinny vytvořit kontaktní útvar. Ten je odpovědný za výměnu informací a dat (Terra & Wattèl, 2008).

Důležitým rokem pro spotřební daně byl rok 2008, tohoto roku byly přijaty dva návrhy. První z nich se zabýval obecnou úpravou spotřebních daní, druhý se zaměřil na sazby tabákových výrobků. Komise také dále usiluje o sblížení zdanění u motorové nafty a bezolovnatého benzínu. Jednalo se o návrh na zvýšení minimální sazby (Vančurová & Láchová, 2016).

Dalším významným milníkem pro spotřební daně je směrnice *Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS303*. Tuto směrnici byly povinny členské státy implementovat do svých daňových řádů do 1. 4. 2010, kdy tato směrnice nahradila tzv. horizontální směrnici. Důležitou částí této směrnice je především právní základ vytvořený pro fungování elektronického kontrolního systému výrobků, kterých se týká spotřební daň. Systém EMCS byl vytvořen díky návrhu *Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES ze dne 16. června 2003, o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani*. Systém je pak znám pod zkratkou „EMCS“ - Excise Movement and Control System. Zavedení systému se později ukázalo jako velmi prospěšné a významné. Díky němu dochází k efektivnější výměně dat a informací (Říha & Hůrková, 2001).

2.4.2 Elektrická energie a energetické produkty

Směrnice číslo 92/8/EEC z roku 1992 řeší otázku zdaňování energetických produktů a elektrické energie. V této směrnici byly mimo jiné harmonizovány daňové základny, směrnice dále stanovuje výčet produktů, kterých se zdaňování týká. Předmětem dle směrnice je minerální olej za následujících předpokladů:

- je prodáván,
- je spotřebován,
- slouží jako pohonná hmota nebo palivo.

I v této oblasti došlo k novelizacím. Důležitá je zde především směrnice číslo 2003/96/EC, ve které došlo k rozšíření oblasti zdaňování minerálních olejů. Nově je zdaňováno i uhlí, elektrická energie a zemní plyn. Jsou stanoveny odlišné minimální sazby ve vztahu k účelu využití. Tato směrnice rozlišuje komodity sloužící jako:

- palivo,
- pohonné hmoty,
- materiál pro výrobu elektrické energie.

Evropská unie podepsala takzvaný Kjótský protokol, zjednodušeně by se dalo říct, že se jedná o závazek snižovat emise plynů, které napomáhají způsobovat skleníkový efekt. Tento protokol s sebou přináší určité daňové výhody pro společnosti, které podnikají aktivní kroky ke zlepšení životního prostředí snižováním emisí (Široký, 2012b).

Tabulka č. 3 – Minimální sazby pohonných hmot

Produkt	Základ daně	Minimální sazba
Olovnatý benzín	1000 l	421 EUR
Bezolovnatý benzín	1000 l	359 EUR
Plynový olej (nafta)	1000 l	330 EUR
Petrolej	1000 l	330 EUR
Zkapalněný plyn LPG	1000 l	125 EUR
Zemní plyn	gigajoule	2,6 EUR

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

Tabulka č. 4 – Minimální sazby paliv pro topné účely a elektrické energie

Produkt	Základ daně	Obchodní účely	Neobchodní účely
Nafta (plyn. olej)	1000 l	21 euro	21 euro
Těžký topný olej	1 000 kg	15 euro	15 euro
Petrolej	1 000 l	0 euro	0 euro
LPG	1 000 kg	0 euro	0 euro
Zemní plyn	gigajoule	0,15 euro	0,3 euro
Uhlí a koks	gigajoule	0,15 euro	0,3 euro
Elektřina	MWh	0,5 euro	1 euro

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

Tabulka č. 5 – Minimální sazby z paliv pro průmyslové a komerční účely

Produkt	Základ daně	Minimální sazba
Nafta	1000 l	21 euro
Petrolej	1000 l	21 euro
LPG	1 000 kg	41 euro
Zemní plyn	gigajoule	0,3 euro

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

2.4.3 Alkoholické nápoje a alkohol

U této skupiny výrobků bylo mnoho neshod, a především neochota jednotlivých členských států o společnou harmonizaci. Od samého počátku byl problém zejména u velkých producentů vína, jednalo se hlavně o Itálii a Francii. Další problémovou skupinou byly státy produkující likéry a whisky, jelikož spotřební daně zde měly silné historické kořeny s počátky datujícími se až do středověku. Pro správné fungování a souhlas všech zemí bylo tedy nutné tyto historické aspekty zaimplementovat do samotné právní úpravy. Z výše uvedených důvodů rozlišuje směrnice číslo 92/83/EHS následující skupiny produktů:

- Pivo je výrobek spadající do příslušné skupiny Jednotného celního sazebníku, obsah alkoholu vyšší než půl procenta,
- tichá vína (hroznová vína s obsahem v rozmezí 1,2 – 15 % alkoholu) a dále ostatní vína až do 18 % alkoholu, který není obohacen cukrem před procesem kvašení,
- šumivá vína – vína plněná do lahví s hřibovitou zátkou a s obsahem alkoholu opět v rozmezí 1,2 – 15 % alkoholu, která je připevněna speciálním úchytným zařízením, nebo které při uzavřeném obsahu při 20 °C mají přetlak 3 bary a více, který lze odvodit z přítomnosti rozpuštěného oxidu uhličitého,
- fermentované nápoje - (jedná se o takzvaná silnější vína míchaná s alkoholem a maximálním obsahem alkoholu do 22 %)
- meziprodukty – to jsou produkty, které mají obsah alkoholu v rozmezí od 1,2 – 22 % alkoholu a nelze je zařadit do žádné z předchozích kategorií,
- alkohol – alkohol, který obsahuje etylalkohol, lihoviny a další alkoholické nápoje s obsahem vyšším než 22 % (Široký, 2012b).
-

Tabulka č. 6 – Minimální sazby pro alkoholické nápoje

Produkt	Základ daně	Minimální sazba
Pivo	Hektolitr na stupeň Plato nebo Hektolitr na stupeň alkoholu	0,748 eur 1,87 euro
Víno	Hektolitr objemu	0 euro
Ostatní kvašené nápoje a meziprodukty	Hektolitr objemu	45 euro
Lihoviny	Hektolitr čistého alkoholu	550 euro

Zdroj: Směrnice 92/83/EHS (vlastní zpracování)

2.4.4 Tabákové výrobky a tabák

V odlišných zemích světa existují rozdílné modely zdaňování pro tuto skupinu výrobků. Základními typy jsou daň specifická a daň valorická. Specifická daň je částka odváděná za určité množství tabákových výrobků (například za jeden karton nebo jednu krabičku cigaret). Při použití této metody zdanění nejsou žádné rozdíly pro dražší ani levnější značky cigaret (Vančurová & Láchová, 2016).

Valorická (procentní) daň se vypočítá pomocí určitého procenta z ceny, a to buď ceny výrobní, nebo maloobchodní. V případě cigaret a tabákových výrobků z vážené průměrné maloobchodní ceny určené pro konečné spotřebitele. Dražší značky cigaret pak logicky podléhají vyššímu zatížení než značky levnější (Láchová, 2007).

Především v zemích s vyššími příjmy se obvykle uplatňují smíšené modely, které využívají aspekty obou typů. Výše daně se pak vypočítává jako suma. Jak už bylo výše nastíněno, dražší značky cigaret podle kombinovaného systému podléhají vyššímu zdanění. Je ale možné využít minimální spotřební daň, která daní minimálním povoleným množstvím. Pomocí minimálních sazeb je částečně odbouráno zvýhodnění poskytnuté valorickou daní levnějším cigaretám (Hortová, 2010).

Tabák a tabákové výrobky jsou první skupinou komodit, ke kterým vznikla směrnice na harmonizaci pro jednotlivé státy Společenství. Jmenovitě jde o směrnici číslo 72/464/EEC. Ve směrnici jsou nejprve upravena obecná ustanovení, která se týkají spotřební daně z tabáku. Dále je ve směrnici upravena oblast samotné struktury daně z cigaret. V roce 1979 následovala směrnice 79/32/EEC, která rozdělila tabákové výrobky do specifických kategorií. Jedná se o následující kategorie dle (Široký, 2012b):

- cigarety,
- a cigarillos[3],
- tabák ke kouření,
- cigáry (doutníky).

Nové dělení přinesla směrnice číslo 95/59/EC. Dalo by se říct, že se jedná pouze o konsolidovanou směrnici těch původních. Jelikož tato směrnice sumarizuje veškeré původní směrnice do jedné. Nové dělení je dle (European Commission - Directorate General Taxation and Customs Union and Eurostat, 2015) následující:

- tabák ke kouření, který je dále rozdělen na jemně řezaný tabák určený k ruční výrobě cigaret a na ostatní tabák ke kouření,
- cigarety,
- doutníky a doutníčky.

Poslední úpravy byly zaznamenány pomocí následujících dvou směrnic – směrnicí již výše zmíněnou, směrnice Rady 2010/12/EU, kterou se zároveň mění směrnice 92/80/EHS, směrnice 92/79/EHS a směrnice 95/59/ES. Další úprava pak přišla 21. června 2011, a to směrnicí 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. **Nová směrnice zakotvuje minimální hranici daně (myšleno bez DPH) nejméně 57 % z průměrné prodejní ceny cigaret určených ke konečné spotřebě. Zároveň tato daň nesmí být nižší než 64 euro z tisíce kusů cigaret. Je zde také výjimka pro státy, které mají daň z cigaret vyšší než 101 eur z tisíce kusů cigaret. Tyto státy mohou ignorovat požadavek 57 %. Nově od roku 2014 je pak minimální spotřební daň stanovena na 60 % průměrné prodejní ceny finálně spotřebovaných cigaret. Navýšena byla i podmínka minima pro tisíc kusů cigaret – na 90 euro. Členské státy s výběrem daně nad 115 euro z tisíce kusů cigaret opět nemusí dodržovat procentní minimum. Určité členské státy, jmenovitě Lotyšsko, Řecko, Estonsko, Bulharsko, Maďarsko, Polsko, Rumunsko a Litva má povolení pro takzvané přechodné období, toto období končí posledního prosince roku 2017** (European Commission & Directorate-General Communication, 2015b).

[3] Malé suché doutníčky na kratší pokouření, zpravidla ochucené různými příchutěmi.

3. Nástroje daňové politiky EU

V této kapitole budou rozebrány jednotlivé daňové nástroje a politiky Evropské unie. Pro pochopení souvislostí bude nejprve krátce rozebrána evropská integrace a její nejdůležitější smlouvy, celní unie, společný trh a jednotný vnitřní trh. Pozornost bude dále věnována jednotlivým orgánům Evropské unie, které souvisí s tvorbou právních předpisů v oblasti spotřebních daní. Pro rozsah diplomové práce budou veškeré výše popsané oblasti rozebírány jen okrajově, především v těch oblastech, které se dotýkají spotřebních daní.

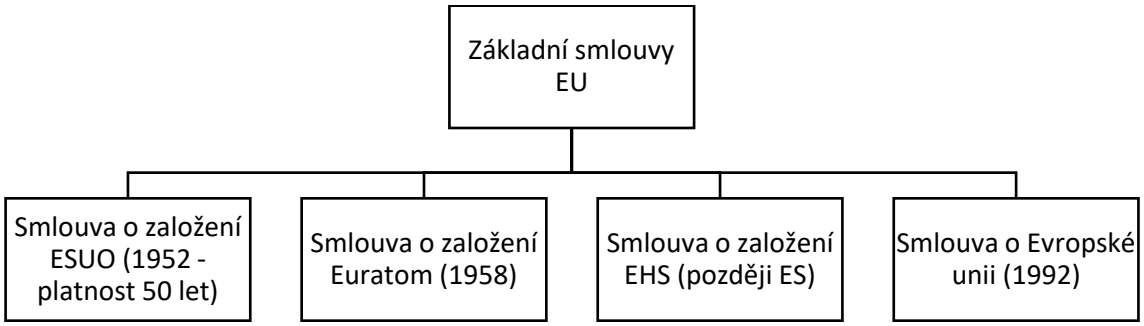
3.1 Evropská integrace

Evropská unie je založena na smlouvách takzvaného primárního práva. Některé z těchto smluv byly novelizovány. První důležitou smlouvou je Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO). Datuje se k 18. dubnu 1951, podepsána byla v Paříži, proto je také někdy nazývána „Pařížskou smlouvou“. Platnost této smlouvy vypršela v roce 2002. Dalšími dvěma důležitými smlouvami jsou následující smlouvy: Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom) a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS). K jejich podpisu došlo 25. března 1957 v Římě. Pro ESUO, Euratom a EHS se zavedlo společné pojmenování – Evropská společenství (ES) (Hrubý & Krásnická, 2012).

Dalším z významných dokumentů primárního práva je Smlouva o Evropské unii. Tato smlouva je dána Maastrichtskou smlouvou a k jejímu podpisu došlo 7. února 1992, v účinnost však vešla až 1. listopadu 1993. Tento dokument zavádí nové formy kooperace členských států. Jedná se především o oblasti obrany, spravedlnosti, vnitřních věcí a zahraniční politiky. Byla vytvořena takzvaná pilířová struktura EU s třemi hlavními pilíři – Evropské společenství jako první pilíř, Společná zahraniční politika jako druhý a Policejní a soudní spolupráce v trestních věcech jako třetí pilíř. Tato struktura byla o pár let později zrušena Lisabonskou smlouvou, respektive došlo ke sjednocení policejní agendy a justiční spolupráce do páté hlavy – Prostor svobody, bezpečnosti a práva. Již nastíněná Lisabonská smlouva je posledním důležitým dokumentem primárního práva

EU. Přijetí proběhlo roku 2009, tvořena je dvěma hlavními částmi – první část obsahuje změny Smlouvy o Evropské unii a druhá část přináší změny Smlouvy o Evropských společenstvích a současně ho přejmenovává na Smlouvu o fungování Evropské unie (Hrubý & Krásnická, 2012).

Schéma č. 4 – Primární právo EU



Zdroj: Hrubý a Krásnická (vlastní zpracování)

3.1.1 Lisabonská smlouva

Roku 2000 bylo přijato usnesení o budoucnosti EU. Bylo tomu tak ve francouzském městě Nice. Měla být řešena otázka institucionální reformy, a to ve třech důležitých krocích – měla být započata debata o budoucnosti EU, měl se uskutečnit sněm o institucionální reformě a v roce 2004 měla být uspořádána vládní konference. Sněm ukončil svou práci, jejímž obsahem bylo například zjednodušení smluv, rozdělení práv, či Listina základních práv, v roce 2003. O rok později se na konferenci shodly členské státy na konečném znění ústavní smlouvy, oficiálním názvem Smlouva o ústavě pro Evropu (podepsána 29. října 2004, po zamítavých referendech ve Francii a Nizozemsku však nikdy nevstoupila v platnost). Mnoho členských států však mělo referendum, které ne všude bylo pozitivní. Začalo se jednat od začátku a po několika letech se členské státy konečně jednotně shodly, posledním souhlasícím bylo Irsko v roce 2009 (European Commission & Directorate-General Communication, 2015b).

Samotná Lisabonská smlouva byla podepsána v roce 2007, v platnost vstoupila o dva roky později. Dle tohoto dokumentu je Evropská unie založena na novelizované Smlouvě o Evropské unii a Smlouvě o fungování Evropské unie (SFEU), novelizace nahrazuje Smlouvu o založení Evropského společenství. Po přijetí dokumentu jsou primárním právem EU stanoveny následující smlouvy:

- Smlouva o Evropské unii,
- Smlouva o fungování Evropské unie (součástí je Listina základní práv).
- EURATOM

Sekundárním právem Evropské unie jsou pověřeny instituce, které za pomoci směrnic, nařízení, doporučení a rozhodnutí vytvářejí sekundární právo EU (European Commission & European Commission, 2000).

3.2 Daně ve spojitosti s primárním právem EU

Již v základních smlouvách, které byly popsány v předchozí podkapitole, se lze setkat s některými články, které se týkají harmonizace daní v EU. Prvotní daňová ustanovení jsou články 95 až 98 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (i článek 99 též smlouvy lze zařadit do této skupiny, byl však přidán až 1. července 1987 prostřednictvím revizní smlouvy nazvané Jednotný evropský akt). Na Mezivládní konferenci řešící otázku o společném trhu a Euratomu byla schválena dne 29. května 1956 v Benátkách ministry zahraničních věcí zakladatelských států EU mimo jiné i kapitola číslo 2 „Daňová ustanovení“. Kromě článků 98, která se týká přímých daní, jsou zbylé články věnovány daním nepřímým (Kratochvíl, 2008).

Článek 95 (nynější článek 110[4]) říká, že členské státy nesmí podrobit žádné výrobky jiných členských států vyššímu zdanění oproti domácím výrobkům. Nesmí ani podrobit výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo jakoukoliv formu ochrany jiným (domácím) výrobkům (Syllová, Pitrová, & Paldusová, 2010).

Článek 96 (nynější článek 111) zakazuje situaci podrobování výrobků vyvezených do jiného členského státu. Navrácení vnitrostátních daní nesmí být vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny. Jinými slovy řečeno, refundace daně nesmí převýšit hodnotu původně vybrané daně (Syllová et al., 2010).

Článek 97 omezuje nevýhody, které plynuly z využívání kaskádovité daně z obratu. Respektive povoluje státům výběr daně podle tohoto kumulativního systému v několika fázích za předpokladu neporušení předchozích článků, a to za pomoci stanovení průměrné sazby pro určité výrobky či jejich skupiny. Je zde také dodáno, že pokud nejsou tyto

[4] Nynějším článkem je myšleno nové číslování článků, které zavedla Amsterodamská smlouva.

průměrné sazby v souladu, budou Komisí vydány potřebné směrnice (Syllová et al., 2010).

Článek 99 (ve znění do 30. října 1993) uložil Radě ministrů, aby bylo na základě doporučení Komise po předchozí konzultaci s Evropským parlamentem uvedeno v platnost opatření týkající se harmonizace nepřímých daní, a to vše v míře nutné pro správné fungování jednotného trhu (Schmidt-Faber, 2004).

3.3 Celní unie a Společný trh

Přestože je Evropská unie supranacionální organizací, je důležité si uvědomit, že byla založena 6 státy, v každém z nich fungovaly jiné právní předpisy. Aby bylo efektivně dosahováno stanovených cílů (zóna volného obchodu) v rámci členských států, bylo nutné zbavit se veškerých překážek v této oblasti.

3.3.1 Celní unie

Clo, respektive celní poplatek by se dal charakterizovat jako určitý odvod vybíraný státem, který se týká a je vybírán při přechodu zboží přes hranice státu. Clo je jednou z výsad státu a vnější obchodní politiky při snaze ochránit svůj vlastní vnitřní trh. Slouží částečně i jako prostředek ekonomické formy politického boje mezi státy, také je to pro stát pochopitelně jednoduchá forma zvýšení příjmů státního rozpočtu. Vše ohledně cel má pak na starost celní správa (úřad) (European Commission & Directorate-General Communication, 2015b).

A co je vlastně celní unie? Jedná se o seskupení určité skupiny států, které se mezi sebou dohodnou na uplatňování společných celních sazeb vůči ostatním zemím, zároveň v rámci pohybu zboží a služeb mezi zeměmi samotnými, se clo neuplatňuje vůbec, je zde pak tedy volný pohyb. Ve světě je pak spoustu dohod o volném pohybu, ty se však od unie liší tím, že je sice mezi zeměmi zrušeno clo, ale není stanoven společný celní sazebník vůči obchodu s ostatními zeměmi (European Commission & Directorate-General Communication, 2014b).

Celní unie vznikla rok a půl před svým plánovaným termínem, přesněji v červenci roku 1968, tehdy byla zrušena zbývající cla uvnitř Společenství. Rovněž byl také zaveden společný celní sazebník, ten potom nahradil vnitrostátní cla v rámci obchodování se

zbytkem světa. Roku 1993 byly zrušeny celní kontroly na vnitřních hranicích. Postupným vstupováním nových zemí do EU, se rozšiřovalo i území volného obchodu a celní unie. I nečlenské státy mohou být a jsou součástí celní unie. Například Monako je součástí celní unie. Andorra a San Marino uzavřely své dohody v roce 1991. V roce 1995 vešla v platnost celní unie mezi EU a Tureckem, ta se však stejně jako v případě dohody s Andorrou omezila jen na výrobky průmyslové a zemědělské produkty, které již proběhly zpracování (Cihelková & Vysoká škola ekonomická v Praze, 2011).

3.3.2 Společný trh

Následujícím stupněm integrace, jež navazuje na celní unii, byl takzvaný společný trh. Snaha o co nejvyšší stupeň sjednocení trvala již několik desítek let a bylo zcela jasné, že nemůže stačit pouze volný pohyb zboží. To by totiž nebylo efektivní a znamenalo by to nevyužití potenciálu, který se ve společném trhu jevil. Navíc cíle stanovené členskými státy byly ve většině případů vyšší. Pokud se mělo volně pohybovat jak zboží, tak proč ne i služby. A pokud se budou volně pohybovat služby, bude logicky zapotřebí přistoupit i k volnému pohybu osob (podnikatelů, poskytovatelů služeb či zaměstnanců). Jelikož za práci, služby i zboží je potřeba zaplatit, bylo z tohoto důvodu nutné vyřešit i otázku týkající se volného pohybu plateb a kapitálu (Říha & Hůrková, 2001).

3.3.3. Vnitřní trh

Sedmdesátá léta byla prvotním období pro řešení otázky jednotného vnitřního trhu, a to především z důvodu rozšíření EU o nové členské státy. V návaznosti na toto období došlo k prvnímu většímu impulsu v roce 1986, byl přijat závazek k vytvoření vnitřního trhu, tento závazek stanovoval datum pro vytvoření trhu do posledního dne roku 1992. V rámci jednotného vnitřního trhu měl být zajištěn plnohodnotný volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu (Týč, 2004).

V roce 1993 byla přijata Maastrichtská smlouva, ta doplnila vnitřní trh o hospodářskou a měnovou unii. Zakomponováním společné měny mělo být logickým a nezbytným krokem, který naváže na integraci EU. Společné měna měla odstranit kolísání měnových kurzů napříč členskými státy, čímž se sníží nejistota v obchodě. To platí i pro přesun kapitálu (Týč, 2004).

3.4 Orgány EU ve spojitosti s daněmi

V této kapitole bude krátce nastíněna charakteristika jednotlivých orgánů EU, které souvisí s daňovou legislativou EU. Základními orgány potřebné pro řešení otázky daňové harmonizace jsou:

- Evropská komise,
- Evropská rada,
- Evropský parlament
- Evropský soudní dvůr.

Evropská komise je výkonným orgánem Evropské unie, jejím sídlem je Brusel. Vyznačuje se svou nezávislostí na národních vládách členských států. Jedním z úkolů komise je předkládání návrhů nových norem, dále vydává doporučení a stanoviska (Šlosarčík & Kasáková, 2013).

Evropská rada získala statut instituce díky Lisabonské smlouvě. Vymezuje politické směry a stanovuje priority EU. Sídlo má v Bruselu. Členové jsou hlavy jednotlivých členských zemí nebo předsedové vlád, dále má vlastního prezidenta a členem je také prezident Evropské komise (Šlosarčík & Kasáková, 2013).

Evropský parlament se sídly v Lucemburku, Štrasburku a Bruselu má za úkol výkon legislativní, kontrolní a rozpočtové funkce. Prací Evropského parlamentu je zejména takzvaný řádný legislativní postup. Má tedy velký vliv, neboť jedná jako zákonodárce (společně s Radou) (Šlosarčík & Kasáková, 2013).

Evropský soudní dvůr se sídlem v Lucemburku má za úkol dohled nad dodržováním unijního práva při interpretaci a aplikaci Smluv. Skládá se ze dvou soudů – soudního dvora, který rozhoduje o nejzávažnějších případech, tribunálu, kde jsou řešeny prvotní problémy a soudu pro veřejnou službu (v roce 2016 zrušen), kde jsou řešeny otázky týkající se zaměstnanců EU (Cihelková & Vysoká škola ekonomická v Praze, 2011).

Otázka daňové tvorby je pak také řešena **Radou ECOFIN**, to je Rada ministrů hospodářství a financí, jejími členy jsou ministři hospodářství/financí jednotlivých

členských států. Zasedání je každý měsíc v Bruselu nebo Lucemburku. Hlavním úkolem a cílem je koordinace jednotlivých ekonomik (European Commission et al., 2014).

Sekundární právo je tvořeno akty jednotlivých orgánů EU. Jednotlivé legislativní akty lze rozdělit na směrnice, nařízení, doporučení, stanoviska a rozhodnutí. Nařízení jsou akty závaznými a nesmí být v rozporu s právními systémy členských států. Za pomoci směrnic jsou členské státy povinny upravit své národní legislativy, aby nebyly v rozporu s evropským právem. Rozhodnutí jsou pak chápána jako individuální právní akty, jsou určeny a směřovány konkrétním uživatelům. Stanoviska a doporučení nejsou závazné. Ve spojitosti s daněmi a daňovou harmonizací v oblasti spotřebních daní jsou stěžejními právními akty Evropské unie směrnice (Hrubý & Krásnická, 2012).

4. Praktická část práce

4.1 Metodický postup praktické části

V praktické práci bude prováděna komparační analýza základních směrnic EU, které úzce souvisí se spotřebními daněmi. Jak již bylo mnohokrát zmíněno, harmonizovány jsou především minimální sazby, které musí být implementovány. Za pomoci tabulek Evropské komise, OECD a ministerstev financí jednotlivých členských států byla vytvořena následující analýza.

Odkazy na excise duty tables

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchResult.html
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy_en

Z důvodu zamezení kurzových rozdílů a rozdílných měn všeobecně, bude pro následující část práce použita měna euro a kurzy jsou přepočítány ke kurzům Evropské centrální banky (viz následující tabulka).

Tabulka č. 6 – Kurz přepočtu národních měn na eura k 1. 1. 2017

Země	Měna	Přepočet (spot)
Bulharsko	Bulharská leva	1,9558
Česká republika	Česká koruna	27,021
Dánsko	Dánská koruna	7,4349
Chorvatsko	Chorvatská kuna	7,5548
Maďarsko	Maďarský forint	309,45
Polsko	Zloty	4,41
Rumunsko	Rumunské leu	4,539
Švédsko	Švédská koruna	9,5438
Velká Británie	Libra	0,8514

Zdroj: https://www.ecb.europa.eu/stats/exchange/

4.2 Alkoholické nápoje

Spotřební daně na alkohol jsou regulovány dvěma hlavními právními předpisy EU. Směrnice 92/83/EHS a směrnicí 92/84/EHS, tyto směrnice stanoví struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, kategorie alkoholu a alkoholických nápojů podléhajících spotřební dani a základ, z něhož se vypočítává spotřební daň. Zahrnuje také zvláštní ustanovení, například snížené sazby pro malé pivovary a lihovary, určité produkty a zeměpisné oblasti.

Právní předpisy EU stanoví pouze harmonizované minimální sazby. Členské státy mohou svobodně uplatňovat sazby spotřební daně nad tímto minimem podle svých vnitrostátních potřeb. Studie o zdanění alkoholických spotřebních daní, kterou uskutečnila společnost London Economics na žádost Komise, byla zveřejněna v červnu roku 2010. Zkoumá, zda stávající sazby a struktury zdanění alkoholu adekvátně podporují vnitřní trh a identifikují a analyzují řadu možných změn které by bylo možné udělat.

Aby bylo možné posoudit, zda je směrnice 92/83/EHS stále vhodná pro účely stanovení minimálních sazeb pro nápoje obsahující alkohol, byla provedena hodnocení regulačního programu REFIT. Program REFIT je program pro přezkoumání celého souboru právních předpisů EU – určení zátěže, nesrovnalostí, nedostatků nebo neúčinných opatření a provedení nezbytných návrhů, aby následovaly výsledky tohoto přezkumu. Závěrečná externí evaluační zpráva je nyní zveřejněna. (Široký, 2012b)

Po prozkoumání závěrečné zprávy je patrné, že výběr daní ze spotřeby alkoholu a alkoholických nápojů nenarušuje hospodářskou soutěž ani nebrání možnosti volného pohybu tohoto typu zboží v rámci EU. Obecné zásady, celková účelnost a aplikace výše zmíněné směrnice umožňuje dostatečnou neutralitu a rovnost podmínek hospodářské soutěže. Na druhé straně však lze vyvodit závěr, že k určitým škodlivým aspektům, vyplývající ze směrnice, dochází a Komise by na ně měla reagovat. Dle hodnocení lze vyvodit závěr, že jsou až příliš vysoké určité typy nákladů související především se správou a s náklady na dodržování daných předpisů, a to na straně daňové správy i samotných hospodářských subjektů. Hlavní příčinou těchto nákladů by mohly být především nejasnosti ve výkladu platných podmínek zdanění pro jednotlivé výrobky. (Široký, 2012b)

4.2.1 Pivo

Daň získávaná z piva je vypočtena podle výše hektolitrů/stupňů Plato nebo hektolitrů/stupňů skutečné velikosti alkoholu finálního výrobku (jeden stupeň alkoholu odpovídá zhruba 2,5násobku stupně Plato). Pomocí stupňů Plato lze vyměřit podíl hmotnosti původního lihového extraktu na desetinu kilogramu piva. Hodnota je získána ze skutečného extraktu a výše alkoholu, který je obsažen ve finálním výrobku.

Zemím Evropské unie je pak povoleno výše zmíněnou směrnicí dělit piva do kategorie o šířce až 4 stupně Plato, např.: 11–15 stupňů, 15–19 stupňů atp. Ze stupnice lze pak odvodit jednotlivé kategorie pro stejnou výši zdanění. Směrnice dále umožňuje jednotlivým členským státům použít sníženou sazbu daně, a to pro pivo vyprodukované malými nezávislými pivovary. Snížená sazba je použitelná za předpokladu, že se nepoužije na podniky, které vyrobí více než 200 tisíc hektolitrů ročně a zároveň nejsou více než polovinou pod základní vnitrostátní sazbu spotřební daně. Další podmínkou pro použití snížené sazby je, že musí platit pro pivo dovezené do dané země z malých nezávislých pivovarů jiné členské země. Zároveň lze použít sníženou sazbu pro piva obsahující méně alkoholu, tzn. piva, která neobsahují 2,8 procent objemu alkoholu.

V následující tabulce jsou vypsány jednotlivé sazby, které jsou používány členskými státy Evropské unie pro uvalení spotřební daně z piva, sazby jsou platné pro 1. leden roku 2017. Pro země, které nepoužívají jako státní měnu euro, byl použit kurz platný k výše zmíněnému datu a sazby byly přepočítány (viz metodický postup práce). V tabulce je dále uvedena sazba pro „slabá“ piva, která mají nízký obsah alkoholu, tedy za předpokladu, že tuto možnost členské státy využívají. Z tabulky je dále patrné, které státy využívají možnost snížení sazby pro malé pivovary.

Tabulka č. 7 – Sazby spotřební daně z finálního produktu piva k 1. 1. 2017

Země	Pivo		Lehká piva	Snížené sazby pro malé pivovary
Jednotky →	euro/hl/°plato	euro/hl/°alk.	euro/hl/°alk.	-
Belgie	2,0043	-	-	Ano
Bulharsko	0,77	-	-	Ano
ČR	1,18	-	-	Ano
Dánsko	-	7,5232	0	Ano
Estonsko	-	8,3	-	Ano

Finsko	-	32,05	8	Ano
Francie	-	7,41	3,7	Ano
Chorvatsko	-	5,33	-	Ano
Itálie	3,02	-	-	Ne
Irsko	-	22,55	-	Ano
Kypr	-	6	-	Ne
Litva	-	3,36	-	Ano
Lotyšsko	-	4,2	-	Ano
Lucembursko	0,79	-	-	Ano
Maďarsko	-	5,26	-	Ano
Malta	1,93	-	0,45	Ano
Německo	0,787	-	-	Ano
Nizozemsko	-	30,69	8,83	Ano
Polsko	1,81	-	-	Ne
Portugalsko	19,6	7,98	-	Ano
Rakousko	2	-	-	Ano
Rumunsko	0,7415	-	-	Ano
Řecko	5	-	-	Ano
Slovensko	-	3,587	-	Ano
Slovinsko	-	12,1	-	Ano
Španělsko	-	7,48	0	Ne
Švédsko	-	21,06	0	Ne
Velká Británie	-	24,176	9,28	Ano
Minimum	**0,748**	**1,87**		
Průměr	**3,1**	**11,7**		

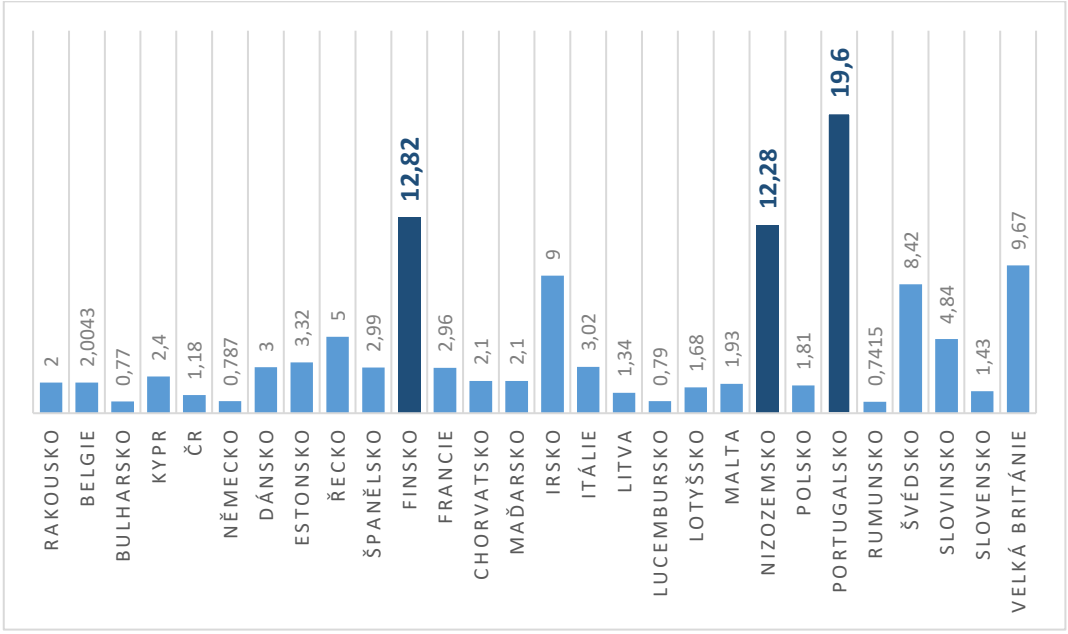
Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

Jak je z tabulky patrné v téměř srovnatelném poměru si jednotlivé státy zvolily implementovat výběr zdanění stupně plata vs. stupně alkoholu. Průměr pak několikanásobně převyšuje minimum stanovené právem Evropské unie. Spodní hranici využívá především Rumunsko, Lucembursko, Německo a Bulharsko.

Využití snížené sazby pro „lehká“ piva s nízkým obsahem alkoholu příliš státy nevyužívají, výjimkou jsou Velká Británie, Nizozemsko, Malta, Francie, Finsko, Švédsko, Španělsko a Dánsko, poslední tři zmíněné mají dokonce tato piva osvobozena. Některé státy navíc ještě snížily hranici 2,8 %. Naopak většina států implementovala do svých národních právních úprav možnost redukovat sazbu pro malé nezávislé pivovary, většina z této většiny dále využívá vícero sazeb pomocí kaskádovitého stupňování pivovarů. Pouze pět států tuto možnost nevyužilo – jedná se o Švédsko, Španělsko, Polsko, Kypr a Itálii.

Aby bylo možné porovnat jednotlivé sazby jednotlivých členských států, byly státy, které využívají sazbu na hektolitr ku stupni alkoholu, přepočteny na sazbu hektolitr ku stupni plata, a to v poměru 1 stupeň plata = 0,4 stupně alkoholu.

Graf č. 1 – Cena v eurech/hl/°plato



Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

Nejvíce zatížené země ze spotřební daně z piva jsou Portugalsko, Finsko a na třetím místě Nizozemsko. Tyto státy až několikanásobně překračují minimální sazby. Naopak nejnižší možné sazby využívají Bulharsko, Německo, Lucembursko a Rumunsko.

4.2.2 Víno

Víno se pro účely zdanění rozděluje na tiché a šumivé a vypočítává se dle počtu hektolitrů finálního výrobku. Dle směrnice 92/83/EHS jsou členské státy povinny stanovit pro každou kategorii jednotnou sazbu. Redukovanou sazbu mohou státy uplatnit na jakýkoliv druh vína či jiný nápoj podléhající kvašení (s výjimkou piva), jehož skutečný obsah alkoholu však není vyšší než 8,5 % objemových.

Tabulka č. 8 – Sazby spotřební daně z finálního produktu vína k 1. 1. 2017

Země	Tiché víno	Šumivé víno	Tiché víno	Šumivé víno
	Základní sazba		Snížená sazba	
Jednotky -->	Euro/hl	Euro/hl	Euro/hl	Euro/hl
Belgie	74,9	256,32	23,9	23,9
Bulharsko	0	0	0	0
ČR	0	86,6	0	0
Dánsko	182	227,36	71,7	116,7
Estonsko	112	112	48,55	48,55
Finsko	339	339	144	144
Francie	3,77	9,33	0	0
Chorvatsko	0	0	0	0
Irsko	520,23	849,68	141,57	141,57
Itálie	0	0	0	0
Kypr	0	0	0	0
Litva	77,89	77,89	30,96	30,96
Lotyšsko	74	74	0	0
Lucembursko	0	0	0	0
Maďarsko	0	53,41	0	0
Malta	20,5	20,5	0	0
Německo	0	136	0	0
Nizozemsko	88,3	88,3	44,24	44,24
Polsko	36,8	36,8	0	0
Portugalsko	0	0	0	0
Rakousko	0	100	0	0
Rumunsko	0	10,65	0	0

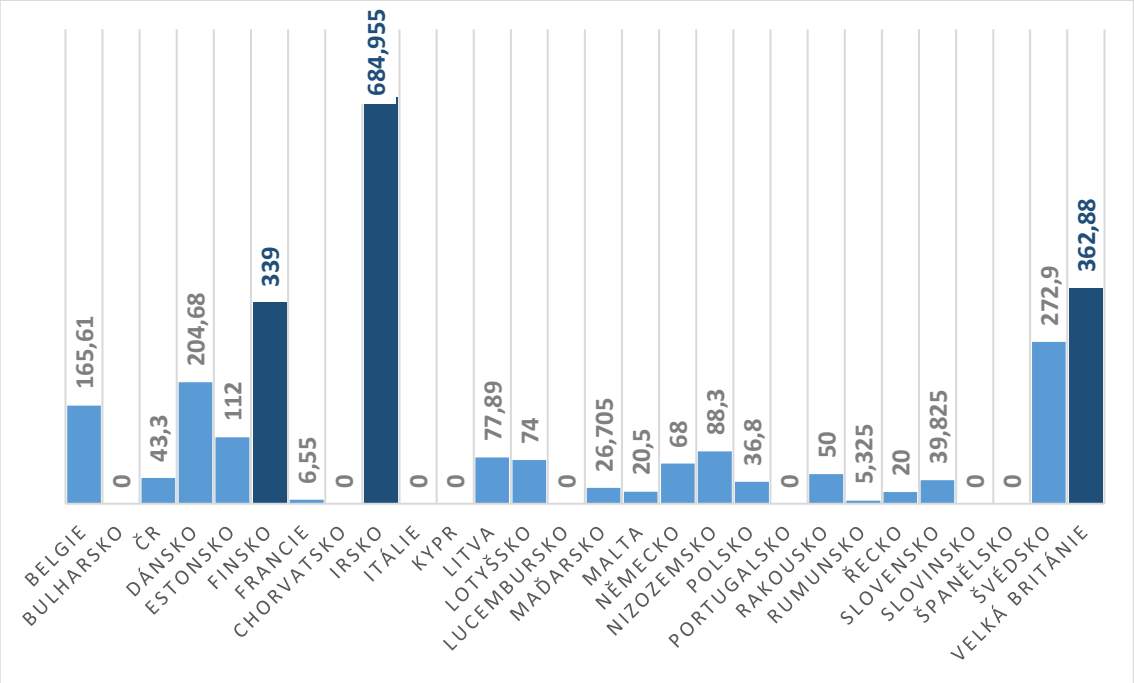
Řecko	20	20	0	0
Slovensko	0	79,65	0	54,16
Slovinsko	0	0	0	0
Španělsko	0	0	0	0
Švédsko	272,9	272,9	108	108
Velká Británie	318,2	407,56	116,42	268,99
Minimum	**0**	**0**	**0**	**0**
Průměr	**73,77**	**116,2**	**26,2**	**35,2**

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

Legislativa Evropské unie povoluje členským státům minimální sazbu na úrovni nuly, tzn., členské státy nemusí na tichá ani šumivá vína uvalovat žádnou spotřební daň. Téměř polovina členských států tuto možnost využívá. Ostatní státy se rozhodly implementovat do svých státních legislativ zdaňovací sazby pro vína, většina z nich poté využívá i snížené sazby, které se vztahují na vína s obsahem alkoholu menším než 8,5 %. Jako specifický způsob zdanění by šlo v této oblasti akcíz vyzdvihnout Dánsko, které využívá dvě různé sazby pro všechny oblasti, založené na procentuálním stupni obsahu alkoholu, dále má Dánsko specifickou daň pro „alkoholsodu“, které daní sazbou ještě vyšší. Naopak Francie, typický producent kvalitních evropských vín, má sazbu téměř nulovou, 9,33 euro pro šumivá vína a 3,77 euro pro tichá vína (sazby za hektolitr), tzn., že daň z láhve vína (0,7l) je 0,026 euro a 0,065 euro.

Pro následující graf byly zprůměrovány jednotlivé sazby (pro tiché a pro šumivé víno), aby bylo možné porovnat celkové průměrné zdanění z této skupiny akcíz. Jak je z grafu patrné, největší daně uplatňují v ostrovních zemích – Irsko a Velká Británie. Vysoké sazby jsou také ve skandinávských zemích – Švédsku a Finsku. Naopak většina zemí jižních, neuvaluje sazby žádné. Jižní státy jsou zároveň velkými producenty vína, což je jedním z možných vysvětlení této nulové sazby.

Graf č. 2 – Průměrná výše zdanění v jednotlivých státech



Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

4.2.3 Ostatní kvašené nápoje

Do této skupiny lze zařadit ostatní kvašené nápoje (kromě piva a vína). Stejně jako u vína, je zde stanovena nulová minimální sazba. Členské státy mohou používat i snížené sazby pro tuto skupinu výrobků. Polovina států tuto možnost využívá, většinou je nižší sazba aplikována na alkohol s nízkým obsahem alkoholu (méně než 8,5 %). Francie, ač nevyužívá snížené sazby, má povolenou nižší sazbu pro výrobky mírně kvašeného hroznového vína, hruškového moštu, medoviny a jablečného vína.

Vysokými sazbami daně disponuje Dánsko, Finsko, Švédsko a Irsko. V Lucembursku a Lotyšsku dojde během dubna roku 2017 k mírné změně sazeb, ne však zásadní změně. Průměrně jsou v EU ostatní kvašené nápoje zdaňovány 59,8 a 95,3 eury.

Tabulka č. 9 – Sazby spotřební daně z kvašených nápojů k 1. 1. 2017

Země	Jiné kvašené nápoje	Jiné šumivé nápoje	Snížené sazby
Jednotky -->	Euro/hektolitr	Euro/hektolitr	Ano/Ne
Belgie	74,9	256,32	Ano
Bulharsko	0	0	Ne
ČR	0	86,6	Ne

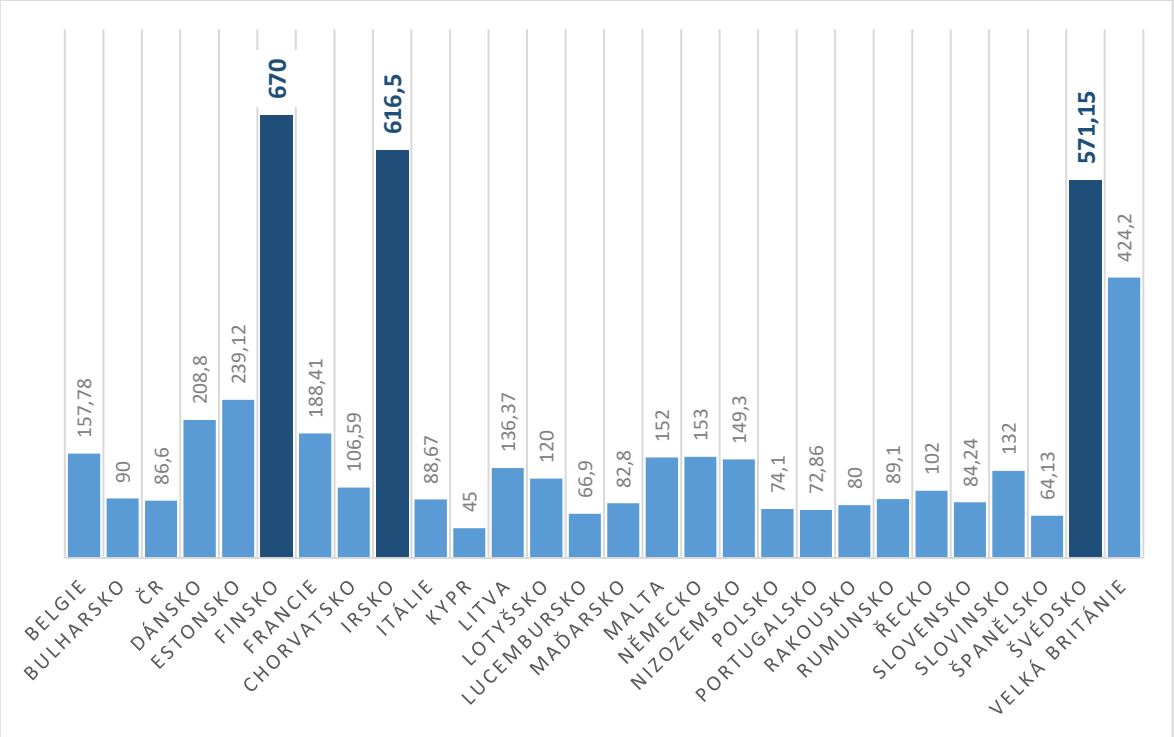
Dánsko	155,9	200,9	Ano
Estonsko	112	112	Ano
Finsko	339	339	Ano
Francie	3,77	1,33	Ne
Chorvatsko	0	0	Ne
Irsko	309,84	734,69	Ano
Itálie	0	0	Ne
Kypr	0	0	Ne
Litva	77,89	77,89	Ano
Lotyšsko	74	74	Ano
Lucembursko	0	0	Ne
Maďarsko	32,02	53,41	Ne
Malta	2	2	Ne
Německo	0	136	Ano
Nizozemsko	88,3	88,3	Ano
Polsko	22,59	22,59	Ne
Portugalsko	0	0	Ne
Rakousko	0	100	Ne
Rumunsko	89,17	10,65	Ne
Řecko	20	20	Ne
Slovensko	0	79,65	Ano
Slovinsko	0	0	Ne
Španělsko	0	0	Ano
Švédsko	272,9	272,9	Ano
Velká Británie	0	0	Ano
Minimum	**0**	**0**	
Průměr	**59,8**	**95,3**	

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

4.2.4 Meziprodukty

U meziproduktů je stanovena minimální sazba pro zdanění 45 euro za hektolitr. Země EU mohou také uplatnit sníženou daňovou sazbu, musí být pouze jedna a lze ji uplatnit na meziprodukty, jejichž skutečný obsah alkoholu nepřesáhne 15 % objemových, zároveň tato sazba nesmí překročit hranici 40 procent pod základní sazbu, nesmí být také nižší než základní sazba, která je uvalována na tichá vína a ostatní nešumivé kvašené nápoje.

Graf č. 3 – Minimální sazby zdanění v jednotlivých státech



Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

Jak je z grafu patrné, většina států zvolila opět vyšší sazby než minimální, státy by se daly rozdělit do dvou skupin, většina států zvolila sazbu 1,5 – 3x vyšší, výjimkou jsou pak státy skandinávské – Finsko a Švédsko, které mají sazbu vyšší více než 10x oproti možnému minimu. To samé platí i pro Irsko, vysokou sazbu zdanění využívá i Velká Británie. Z výše uvedeného je tedy viditelný podobný trend, jako u vín. Opačným specifikem, tedy velmi nízkou sazbou, se vyznačuje Kypr, který jako jediný využívá minimální možnou sazbu, tedy 45 euro. Dalším specifikem u meziproduktů je danění v Dánsku, Irsku a Belgii, které používají dvě rozdílné sazby, mají ještě jednu vyšší sazbu, a to pro alkohol s obsahem 15 a více procent.

4.2.5 Líh

Do této skupiny lze zařadit všechny výrobky, jejichž obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Specifickou skupinou jsou výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových a dále výrobky, které obsahují pitné lihoviny, ať v roztoku nebo jinak.

Spotřební daň z lihu se stanoví z hektolitru čistého alkoholu o teplotě 20 °C. I zde je možnost snížených sazeb, vztahují se na ethanol vyrobený malými lihovary, opět však

musí dosahovat minimálně poloviny základní sazby a tyto sazby poté platí pro všechny malé lihovary z ostatních členských států, nikoliv pouze pro domácí palírny. Další výjimku udělila Směrnice Rady 92/83/EHS destilátům se skutečným obsahem alkoholu nepřesahujícím 10 % objemových, zde lze také použít snížená sazba, poslední možnost využití snížené sazby je na francouzský rum a řecké ouzo.

Pro větší transparentnost jsou v tabulce základní sazby, které jsou v eurech na hektolitr čistého alkoholu, přepočítány na láhve s obsahem 0,7l alkoholu se skutečným obsahem alkoholu 40 %. Minimální sazba (základní) je 550 euro za hektolitr, na přepočtenou láhev 1,54 euro. Z tabulky je zřejmé, že tato minimální sazba je opět několikanásobně pod průměrem EU. Z posledního sloupce lze vyčíst, že 11 států využívá sníženou sazbu pro malé nezávislé lihovary. Řecko využívá sníženou sazbu na ouzo a Francie na francouzský rum, poměrně logicky tedy využilo povolení směrnice.

Některým státům – Chorvatsku, České republice a Slovensku – je povolena snížená sazba také pro ovocné palírny (pěstitelské pálenice). Nesmí však přesáhnout výroby 10 hl čistého alkoholu za rok. Je zde také výjimka pro palírny bez obchodních záměrů, které vyrábí pro vlastní potřebu – 30 l ročně nesmí být přesáhnuto, v Chorvatsku 20.

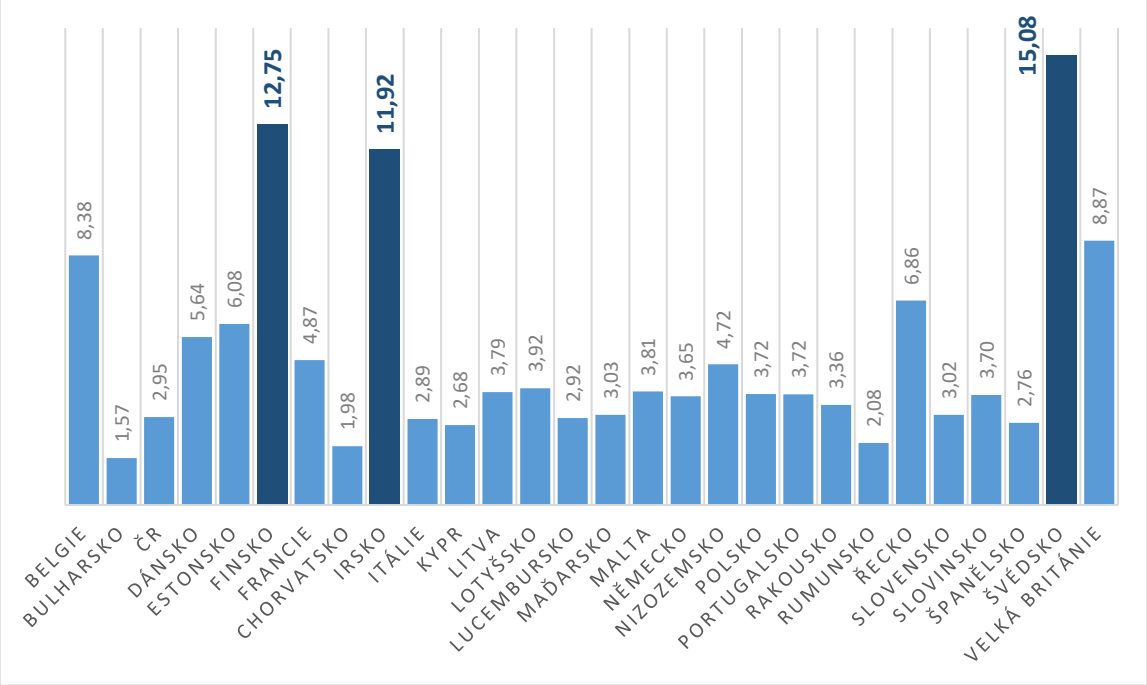
Tabulka č. 10 – Sazby spotřební daně z ethanolu k 1. 1. 2017

Země	Základní sazba	Láhev - 0,7l	láhev - 0,7l - 40 %	Snížené sazby
Jednotky -->	Euro/hl	Euro/0,7l	Euro/0,7l/40 % alk.	Ano/Ne
Belgie	2992,8	20,95	8,38	Ne
Bulharsko	562,43	3,94	1,57	Ano
ČR	1054,74	7,38	2,95	Ano
Dánsko	2014,42	14,10	5,64	Ne
Estonsko	2172	15,20	6,08	Ne
Finsko	4555	31,89	12,75	Ne
Francie	1737,56	12,16	4,87	Ano
Chorvatsko	706,17	4,94	1,98	Ne
Irsko	4257	29,80	11,92	Ne
Itálie	1032,52	7,23	2,89	Ne
Kypr	956,82	6,70	2,68	Ne
Litva	1353,69	9,48	3,79	Ne
Lotyšsko	1400	9,80	3,92	Ne
Lucembursko	1041,15	7,29	2,92	Ne
Maďarsko	1081,79	7,57	3,03	Ne
Malta	1360	9,52	3,81	Ne
Německo	1303	9,12	3,65	Ano
Nizozemsko	1686	11,80	4,72	Ne
Polsko	1328,58	9,30	3,72	Ne

Portugalsko	1327,94	9,30	3,72	Ano
Rakousko	1200	8,40	3,36	Ano
Rumunsko	743,06	5,20	2,08	Ano
Řecko	2450	17,15	6,86	Ano
Slovensko	1080	7,56	3,02	Ano
Slovinsko	1320	9,24	3,70	Ano
Španělsko	985,94	6,90	2,76	Ano
Švédsko	5385,07	37,70	15,08	Ne
Velká Británie	3167,73	22,17	8,87	Ne
Minimum	**550**	**3,85**	**1,54**	
Průměr	**1794,84**	**12,56**	**5,03**	

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

Graf č. 4 –sazby zdanění lihu v jednotlivých státech pro 0,7 l 40% alkoholu



Zdroj: Excise duty tables; vlastní zpracování

Jako u předchozích skupin, i zde je potvrzen trend vysokého zdanění ve skandinávských zemích a ostrovních státech. Za zmínku zde stojí i poměrně vysoká sazba v Řecku a v Belgii. Naopak nejnižší zdanění lihu je v Bulharsku, Chorvatsku, Rumunsku a Španělsku.

4.3 Tabákové výrobky

Jak už bylo uvedeno v teoretické části práce, základními typy zdanění je daň specifická a daň valorická. Specifická daň je částka odváděná za určité množství tabákových výrobků. Valorická (procentní) daň se vypočítá pomocí určitého procenta z ceny, a to buď ceny výrobní, nebo maloobchodní.

Směrnice rady 2011/64/EU stanovuje minimální sazby spotřební daně u tabákových výrobků.

4.3.1 Cigarety

Specifická složka daně se musí pohybovat mezi 7,5 % a 76,5 % celkového daňového zatížení, tato složka daně je vyjádřena jako pevná částka na 1000 cigaret. Valorická daň je vyjádřením procentuálním, a to podílem k maximální maloobchodní prodejní ceně (včetně cla a DPH). Kromě toho celková sazba spotřební daně musí být nejméně 90 EUR na 1000 cigaret. Dále celková daň musí být nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny (dále jen VPMC). Členské státy, které uplatňují spotřební daň ve výši 115 EUR nebo více, však nemusí splňovat výše uvedené kritérium 60 %.

Váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu lze vypočítat jako podíl celkové hodnoty všech cigaret vypuštěných ke spotřebě, ku celkovému množství cigaret vypuštěných ke spotřebě. Stanoví prvním březnem daného roku, a to na základě údajů, které se týkají všech cigaret vypuštěných ke konečné spotřebě v minulém kalendářním roce.

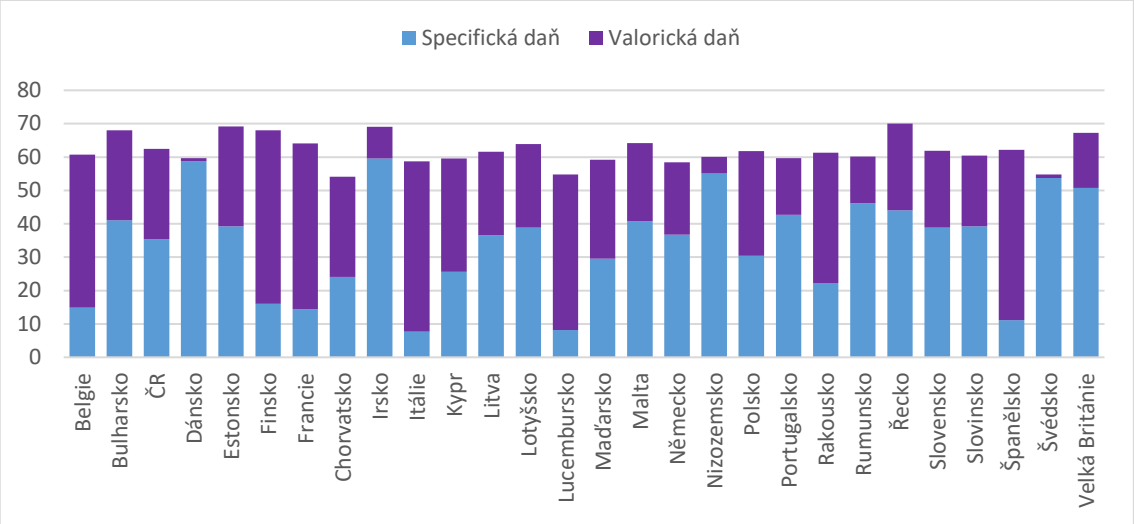
Různé státy používají různé kombinace výše povolených daní, některé státy dávají přednost vysoké specifické dani a nízké valorické, jiné používají opačnou metodu. V případě spotřebního zdanění tabáku rozhodně neplatí zásada „one size fits all“. Různým zemím by tedy neseděl stejný systém zdanění, na čemž se shoduje řada odborníků. V závěru se stále jedná o procentní vyjádření z určité částky (ceny), navíc dále se cena navýšená o spotřební daň stává základem daně pro výpočet DPH, jeví se tedy rozumné ponechání určitých možností členským státům. Pokud bude celá situace řešena z hlediska příjmů státního rozpočtu, je logické, že by větší pozornost měla být kladena na daň specifickou, daň valorická je poměrně závislá na konečné spotřebě cigaret. Na toto upozorňuje i samotná legislativa Evropské unie.

Tabulka č. 11 – Sazby spotřební daně z cigaret k 1. 1. 2017

Země	Specifická daň		Valorická daň	Suma
Jednotky -->	Euro	% z VPMC	%	%
Belgie	42,7	14,9	45,84	60,74
Bulharsko	51,64	41,06	27	68,06
ČR	52,55	35,44	27	62,44
Dánsko	158,8	58,71	1	59,71
Estonsko	63,54	39,2	30	69,2
Finsko	45,5	16,03	52	68,03
Francie	48,75	14,43	49,7	64,13
Chorvatsko	36,64	24,04	30,03	54,07
Irsko	288,22	59,55	9,5	69,05
Itálie	17,88	7,67	51,03	58,7
Kypr	55	25,58	34	59,58
Litva	50,68	36,59	25	61,59
Lotyšsko	56,2	38,9	25	63,9
Lucembursko	18,4	8,15	46,65	54,8
Maďarsko	52,57	29,59	29,59	59,18
Malta	107	40,74	23,4	64,14
Minimum	-	7,5	60	67,5
Německo	98,2	36,78	21,69	58,47
Nizozemsko	166,46	55,03	5	60,03
Polsko	48,16	30,41	31,41	61,82
Portugalsko	88,2	42,67	17	59,67
Rakousko	50	22,3	39	61,3
Rumunsko	75,1	46,14	14	60,14
Řecko	82,5	44,05	26	70,05
Slovensko	59,5	38,85	23	61,85
Slovinsko	68,8	39,22	21,18	60,4
Španělsko	24,7	11,13	52	62,13
Švédsko	158,5	53,76	1	54,76
Velká Británie	224,95	50,8	16,5	67,3
Minimum	**-**	**7,5**	**-**	**60**
Průměr	**82,5**	**34,5**	**27,5**	**62**

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

Graf č. 5 – Vztah výše zdanění cigaret k VPMC



Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

Na následujícím grafu je procentuální vyjádření daňové zátěže cigaret v jednotlivých členských zemích, přestože je od roku 2014 navýšeno minimum (60 % VPMC), některé státy stále toto opatření nesplňují, ač se k němu blíží a bude tedy v budoucnu nutné spotřební daň navýšit. Jedná se o Chorvatsko, Švédsko, Lucembursko, Německo, Maďarsko, Itálie, Kypr, Portugalsko a Dánsko, posledních pět zmíněných je ale velmi nízko pod zmiňovanou úrovní (0,1 – 1 %), i zbylé zmíněné státy nejsou pod danou úrovní nikterak zásadně.

Naopak nejvyššímu zdanění podléhají cigarety v Řecku, Estonsku, Irsku, Bulharsku a Finsku, a to téměř o 10 % nad stanoveným minimem. Vyšší daně na cigarety by logicky měly mít pozitivní dopad na veřejné zdraví. Je ale třeba dávat pozor na další faktory, kterými mohou být koupěschopnost obyvatelstva nebo výše daní v sousedních zemích, která dokáže velkou měrou ovlivnit vývoj na nelegálním trhu s tabákem nebo motivuje k přeshraničním nákupům. Daná problematika bude rozebírána samostatně (viz dále).

4.3.2 Doutníky a cigarillos

Zdanění podléhají i jiné tabákové výrobky než cigarety. Samostatnou skupinu tvoří doutníky a cigarillos. I v tomto případě je členským státům ponechána určitá volnost zdanění, může se danit na základě:

a) Valorické daně vypočtené na základě maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků.

b) Specifické daně vyjádřené jako pevné částky na kilogram nebo na 1000 kusů.
c) Smíšené daně kombinující specifickou a valorickou složku (obdoba danění cigaret).

Minimální výše zdanění musí být rovna 5 % maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) nebo musí být ve výši minimálně 12 eur za 1000 kusů či za kilogram.

Čistě specifickou daň využívá Bulharsko, Kypr, Česká republika, Estonsko, Chorvatsko, Irsko, Litva, Lotyšsko, Malta, Polsko, Rumunsko a Švédsko. K nejvyššímu zdanění dochází v Irsku (325 euro), Švédsku (140 euro) a Bulharsku (138 euro). Nejnižší zdanění má naopak Lotyšsko (58 euro), Rumunsko (68 euro) a Litva (29,5 euro). Princip zdanění na valorické dani implementovalo do svých právních řádů Rakousko, Belgie, Řecko, Španělsko, Finsko, Maďarsko, Itálie, Lucembursko, Nizozemsko, Portugalsko a Slovinsko. Daňová zátěž se pohybuje od 5 % (Nizozemsko) až k 35 % (Řecko). Kombinovaného zdanění využívá Německo, Dánsko a Francie.

4.3.3 Řezaný tabák a ostatní tabáky ke kouření

Pro jemně řezaný tabák určený k ruční výrobě cigaret je stanovena minimální výše zdanění na 40 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny nebo 40 euro za kilogram tabáku. Ostatní tabák ke kouření musí být zdaněn minimálně 20 % VPMPC nebo 22 eury za kilogram.

I zde mohou členské státy využívat čistě specifické či valorické daně nebo mohou obě kombinovat. V tabulce jsou opět patrné velké rozdíly mezi jednotlivými členskými státy, a to jak do způsobu zdanění, tak výše samotných daní.

Tabulka č. 12 – Daň z řezaného tabáku a ostatního tabáku k 1. 1. 2017

Země	Jemně řezaný tabák		Ostatní tabák ke kouření	
	Specifická daň	valorická daň	Specifická daň	valorická daň
Jednotky -->	euro/1000 ks	% z VPMC	euro/kg	% z VPMC
Rakousko	-	56	-	34
Belgie	32,31	31,5	32,3	31,5
Bulharsko	77,72	-	77,7	-
Kypr	150	-	150	-
ČR	79	-	79	-
Německo	48,49	14,76	15,66	13,13
Dánsko	105,89	-	99,17	-
Estonsko	71,15	-	71,15	-
Řecko	170	-	156,7	-
Španělsko	23,5	41,5	-	28,4

Finsko	31	52	37,25	48
Francie	67,5	37,7	17	45
Chorvatsko	79,94	-	79,94	-
Maďarsko	52,57	-	52,57	-
Irsko	310,19	-	232,66	-
Itálie	-	58,5	-	56
Litva	54,16	-	54,16	-
Lucembursko	12,5	33,15	12,5	33,15
Lotyšsko	62	-	62	-
Malta	122	-	122	-
Nizozemsko	99,25	-	99,25	-
Polsko	32,9	31,41	32,9	31,41
Portugalsko	75	20	75	20
Rumunsko	86,23	-	86,23	-
Švédsko	193,05	-	193	-
Slovinsko	40	35	40	-
Slovensko	71,11	-	71,1	-
Velká Británie	226,87	-	123,35	-
Průměr	**88,2**	**35,5**	**79,75**	**34**

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

4.4 Energetické produkty a elektřina

Pro skupinu energetických produktů a elektřiny a potřeby spotřebních daní je v současné době platná směrnice 2003/96/ES, jejímž cíle je stanovení pravidel zdanění elektřiny, všech pohonných hmot a většiny paliv. Účelem je zajištění funkčního jednotného trhu EU pro energetiku, zabránění jakéhokoliv narušování obchodu a hospodářské soutěže, což by mohlo vyústit v rozdíly mezi vnitrostátními daňovými systémy.

Energetické produkty jsou zdaněny pouze v případě jejich použití jako pohonné hmoty, paliva či k vytápění. Výše zmíněná směrnice je používána od 1. ledna roku 2004. Pro vytápění v zemědělství, stacionárních motorech a strojích používaných při stavbách a veřejných pracích může být použito snížené sazby. Plné osvobození od daně mohou jednotlivé daně využít pro obnovitelné zdroje energie, například biopaliva nebo paliva a elektřinu používanou ve veřejné dopravě (metra, tramvaje, trolejbusy atp.).

4.4.1 Benzín

Benzín pro potřeby zdanění je rozdělován na olovnatý a bezolovnatý. Olovnatý benzín je charakterizován obsahem olova větším jak 0,013 gramů na jeden litr. Bezolovnatý benzín obsahuje naopak maximálně 0,013 gramů olova na jeden litr.

V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé sazby, v některých zemích – Finsko, Maďarsko, Polsko – není olovnatý benzín vůbec k dostání. Nejvyššímu zdanění podléhá tato komodita v Nizozemsku, Itálii a Velké Británii. Nejpříznivějšími zeměmi jsou Polsko, Maďarsko a Bulharsko. Opět je vidět trend stanovování sazeb mnohem vyšších, než je stanovené minimum Evropské unie. Minimální sazbu využívá jen několik států.

Tabulka č. 13 – Sazby spotřební daně z benzínu k 1. 1. 2017

Země	olovnatý benzín	bezolovnatý benzín
Jednotky -->	euro/1000 l	euro/1000 l
Belgie	657	623,21
Bulharsko	424,38	363
ČR	507,38	475,18
Dánsko	675	563,37
Estonsko	465	465
Finsko	není na trhu	702,5
Francie	684,3	650,7
Chorvatsko	599,57	514,3
Irsko	587,71	587,71
Itálie	728,4	728,4
Kypr	421	479
Litva	579,24	434,43
Lotyšsko	455,32	436
Lucembursko	516,66	464,58
Maďarsko	není na trhu	389,38
Malta	678,18	549,38
Německo	721	654,5
Nizozemsko	857,4	769,9
Polsko	není na trhu	388,84
Rakousko	554	482
Rumunsko	437,76	372,17
Řecko	681	700
Slovensko	530,61	514,5
Slovinsko	421,61	507,8
Španělsko	457,8	455,92
Švédsko	492	404,46
Velká Británie	774,98	663,66

minimum	**421**	**359**
průměr	**579**	**531**

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

4.4.2 Motorová nafta

Motorovou naftu lze zařadit mezi střední oleje a těžké plynové oleje, pro potřeby zdanění se nafta rozděluje dle svého konečného použití, a to na pohonné hmoty, průmyslové a komerční účely a topení. Pro pohonné účely je nejvíce zdaňována nafta v Itálii, Velké Británii a Francii. Nejméně v Švédsku, Litvě a Bulharsku. Nafta za účely průmyslovými a komerčními je nejvíce daněna v Nizozemsku, Estonsku a Řecku, nejméně v Lucembursku, Belgii a Litvě. Zde je nutné podotknout, že rozdíl výše daně mezi prvním Nizozemskem a posledním Lucemburskem je 48,5násobek. Stejná situace je poté u nafty určené pro topení, jelikož až na Německo a Švédsko, všechny země používají stejnou sazbu pro tyto dva účely nafty.

Přitom cena nafty v členských zemích nemá takto markantní rozdíly, nejdražší je nafta ve Švédsku (130 euro/hektolitr), naopak nejlevnější v Lotyšsku (94 euro/hektolitr). Pokud srovnáme ceny nafty ve výše zmíněném Lucembursku a Nizozemsku, rozdíl je 32 euro (Nizozemsko 127 euro za hektolitr nafty a v Lucembursku je průměrně placeno 95 euro/hektolitr). (https://www.energy.eu/fuelprices/ [online]. [cit. 2017-08-05]).

Tabulka č. 14 – Sazby spotřební daně z motorové nafty k 1. 1. 2017

Země	pohonná hmota	průmyslové a komerční účely	topení
Jednotky -->	euro/1000 l	euro/1000 l	euro/1000 l
Belgie	507,65	17,25	17,25
Bulharsko	330,3	330,3	330,3
ČR	405,24	405,24	405,24
Dánsko	362,2	266,17	266,17
Estonsko	448	448	448
Finsko	530,2	228,7	228,7
Francie	530,7	118,9	118,9
Chorvatsko	407,7	56,36	56,36
Irsko	479,02	102,28	102,28
Itálie	617,4	403,21	403,21
Kypr	450	124,73	124,73
Litva	330,17	21,14	21,14
Lotyšsko	341	56,91	56,91

Lucembursko	335	10	10
Maďarsko	358,07	358,07	358,07
Malta	472,4	232,09	232,09
Německo	470,4	46,01	61,35
Nizozemsko	484,47	484,47	484,47
Polsko	339,84	54	54
Rakousko	397	98	98
Rumunsko	341	341	341
Řecko	410	410	410
Slovensko	368	368	368
Slovinsko	426,05	157,5	157,5
Španělsko	331	84,71	84,71
Švédsko	259,6	26,74	89
Velká Británie	579,5	111,4	111,4
Minimum	**330**	**21**	**21**
Průměr	**418,96**	**198,56**	**201,44**

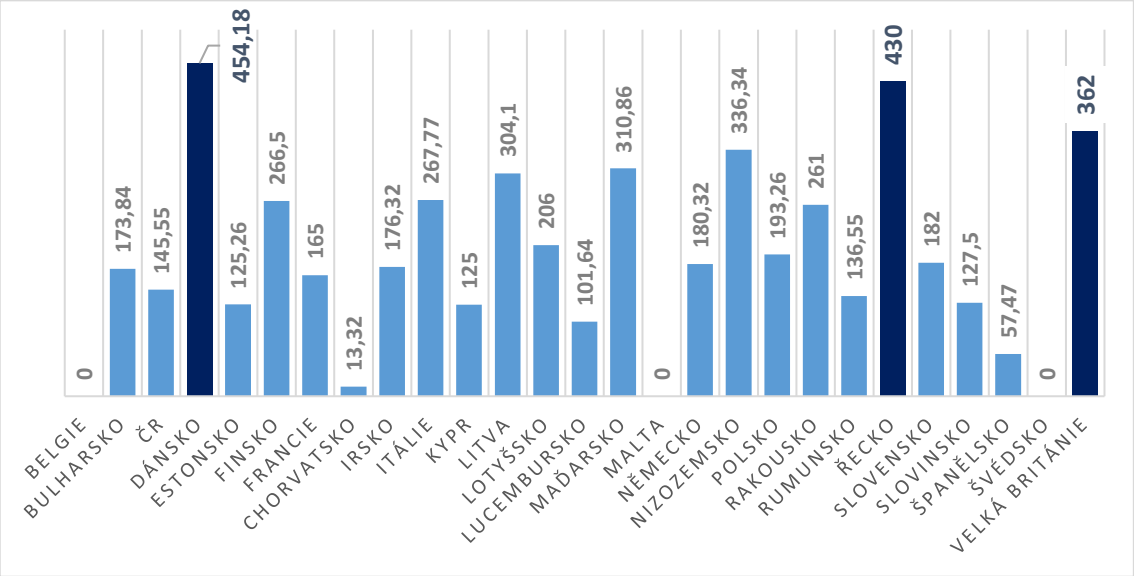
Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

4.4.3 Těžký topný olej, kapalný a ropný plyn (LPG) a petrolej

Těžký topný olej má pouze jednu základní sazbu, není možné použít snížené sazby. Minimální sazba daná směrnicí EU je 15 euro za 1 000 kg. Průměrná sazba jednotlivých členských států je 84,46 euro za 1 000 kg, tedy 5,5krát vyšší. Minimální sazbu využívají Polsko, Lucembursko, Španělsko, Kypr, Slovinsko, Litva a Lotyšsko. Naopak několikanásobně vyšší sazby využívá Maďarsko (376,4), Dánsko (301,6), Finsko (271,1) a Švédsko (256,5). I zde je tedy velký rozdíl mezi státem s nejmenší a největší sazbou.

U kapalného ropného plynu (LPG) je minimální sazba stanovena pouze pro pohonné hmoty, a to ve výši 125 euro za 1000 kg, přesto má Malta, Belgie a Švédsko dočasnou výjimku. I další země obdobně využívají větší benevolentnost a sazby mají nižší. Většina zemí daní LPG i pro průmyslové a komerční účely i topení, sazby jsou však znatelně nižší. Nulovou sazbu pro tyto účely má pouze Kypr, Litva, Lotyšsko, Bulharsko a Česká republika.

Graf č. 6 –Sazby spotřební daně z LPG k 1. 1. 2017



Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

Po obsahové stránce se petrolej daní podobným způsobem jako motorová nafta. Minimální sazba je však stanovena pouze pro pohonné hmoty, pro průmyslové a komerční účely a topení je ponechána výše zdanění zcela do rukou jednotlivých států. Minimální sazba u pohonných hmot je stanovena na 330 euro za 1000 litrů, tuto minimální sazbu využívá hned několik států, Švédsko, Španělsko, Slovinsko, Lucembursko, Litva, Estonsko a Bulharsko. Naopak více než dvojnásobná sazba je uvalována ve Finsku, vysoké sazby jsou také u Velké Británie, Německa a Belgie. Nulové zdanění u dalších dvou využití petroleje jsou v Lucembursku, Německu, Maltě a Velké Británii. Tím, že bylo ponecháno rozhodnutí zcela na jednotlivých státech, daňové rozpětí je opět vysoké – od nuly ve zmíněných státech až po 763,5 eurové zdanění ve Finsku. Průměrné zdanění je také poměrně na vysoké úrovni. Irsko využívá vícero druhů sazeb, a to podle obsahu síry (do 50 mg a nad 50 mg). V Nizozemsku se navíc kromě spotřební daně u této skupiny odvádí ještě daň ekologická.

Tabulka č. 15 – Sazby spotřební daně z petroleje k 1. 1. 2017

Země	pohonná hmota	průmyslové a komerční účely	topení
Jednotky -->	euro/1000 l	euro/1000 l	euro/1000 l
Belgie	632,5	19,55	19,55
Bulharsko	330,3	330,3	330,3
ČR	405,24	405,24	405,24
Dánsko	408	266	266
Estonsko	330	330	330

Finsko	763,5	763,5	763,5
Francie	476,8	116,5	116,5
Chorvatsko	354,4	233,44	233,44
Irsko	479	50,73	50,73
Itálie	337,5	337,5	337,5
Kypr	450	124,73	124,73
Litva	330	330	330
Lotyšsko	341	57	57
Lucembursko	330	-	-
Maďarsko	403	403	403
Malta	472,4	-	-
Německo	654,5	-	-
Nizozemsko	484,47	484,47	484,47
Polsko	424,4	54	54
Rakousko	397	397	397
Rumunsko	474,7	400,2	400,2
Řecko	410	410	410
Slovensko	481,31	481,31	481,31
Slovinsko	330	21	21
Španělsko	330	78,71	78,71
Švédsko	259,56	26,73	89
Velká Británie	663,67	-	-
Minimum	**330**	**0**	**0**
Průměr	**435**	**266**	**269**

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

4.4.4 Zemní plyn

I zemní plyn má obdobný systém zdaňování jako petrolej či motorová nafta, alespoň co se týče účelové dělby skupin. Na tento produkt byly vyjednány výjimky a různá přechodná období pro nižší či dokonce nulové sazby. U zemního plynu navíc většina států volí zdanění blízké minimální sazbě stanovené Evropskou unií, pouze Dánsko a Německo má několikanásobně větší daň.

Zde je nutné zmínit takzvanou uhlíkovou daň, ta není v EU žádnou novinkou. Jako první země ji zavedlo již v roce 1990 Finsko, následovalo Nizozemsko, Švédsko a Dánsko. Naposledy v roce 2010 ji zavedlo Irsko a další státy EU o ní vážně uvažují. Jedním z hlavních důvodů jsou problémy s deficity veřejných rozpočtů. Odpůrci této daně se však bojí, že domácnosti budou zemní plyn substituovat jinými palivy, které zatěžují ovzduší více, především fosilními palivy.

Tabulka č. 16 – Sazby spotřební daně ze zemního plynu k 1. 1. 2017

Země	pohonná hmota	průmyslové a komerční účely	topení
Jednotky -->	euro/GJ	euro/GJ	euro/GJ
Rakousko	-	1,66	1,66
Belgie	-	0,15	0,3
Bulharsko	0,43	0,3	-
ČR	2,53	1,13	1,13
Dánsko	10,25	7,41	7,41
Estonsko	-	0,89	0,89
Finsko	5,17	5,17	5,17
Francie	1,53	1,63	1,63
Chorvatsko	-	0,15	0,3
Irsko	2,6	1,03	1,03
Itálie	-	-	-
Kypr	2,6	2,6	2,6
Litva	6,56	0,15	0,3
Lotyšsko	2,67	0,46	0,46
Lucembursko	0	0,54	1,08
Maďarsko	2,67	0,3	0,3
Malta	-	0,84	0,84
Německo	13,9	4,15	5,5
Nizozemsko	4,57	1,98	1,98
Polsko	2,455	1,28	1,28
Rumunsko	2,77	0,18	0,34
Řecko	-	1,5	0,3
Slovensko	2,6	0,37	0,37
Slovinsko	2,54	0,51	0,51
Španělsko	1,15	0,15	0,65
Švédsko	-	0,74	2,46
Velká Británie	6,5	0,6	0,6
Minimum	**2,6**	**0,15**	**0,15**
Průměr	**3,87**	**1,38**	**1,56**

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

4.4.5 Uhlí a koks a elektřina

Poslední analyzovanou skupinou je uhlí a koks a elektřina. Dělba těchto produktů je opět dle využití, tak jako u všech komodit této skupiny. Sazby jsou stanoveny na GJ u uhlí a koksu, na MWh u elektřiny. Velká Británie má nulovou sazbu pro tyto komodity, v Bulharsku se daní pouze elektřina určená pro průmyslové a komerční využití. Většina členských států se zde drží minimálních sazeb či hodnot těmto sazbám blízkým. Trendem severských států je pak uvalení vyšší daně. Přesto prvenství zaujímá Nizozemsko, to díky

vysoké sazbě (obdobně jako Dánsko), jak uvádí OECD, má zároveň mnohem vyšší příjmy z ekologických daní (přibližně 4,5 % ve vztahu k HDP). Což je skoro dvojnásobek oproti ostatním zemím EU a skoro trojnásobek oproti zemím mimo EU.

Spotřební daň u elektřiny se dotýká téměř všech domácností, na rozdíl od zdanění cigaret nebo alkoholu. Bez elektřiny se většina lidí i podniků neumí obejít. Nutné vyzdvihnout, že „ekologické země" však umí s energií dobře hospodařit a využívat jí. Velmi dobře umí energii využívat země Skandinávie, Německo nebo Rakousko, což je také jeden z hlavních důvodů velmi vysokého zdanění elektřiny.

Tyto země se orientují na nové technologie s energetickou úsporou, a to se jim vyplácí. Korporace vyspělých zemí tedy logicky investující do výzkumu a vývoje, jelikož ví, že nižší spotřeba energie a s ní spojená úspora domácností je pro většinu cílových odběratelů důležitější než cena samotná. Odborníci vědí, že povědomí v oblasti ekologie u většiny občanů ve všech členských zemích EU roste a produkování energeticky šetrnějších výrobků je nejenom činnost velmi záslužná, ale také je to cestou k prosperitě a vyšším ziskům.

Tabulka č. 17 – Sazby spotřební daně z uhlí a koksu a elektřiny k 1. 1. 2017

Země	Uhlí a koks		Elektřina	
	průmyslové a komerční účely	topení	průmyslové a komerční účely	topení
Jednotky -->	euro/GJ	euro/GJ	euro/MWh	euro/MWh
Belgie	0,41	0,41	1,9	1,9
Bulharsko	0	0	1,02	0
ČR	0,32	0,32	1,05	1,05
Dánsko	7,42	7,42	0,54	122,2
Estonsko	0,93	0,93	4,47	4,47
Finsko	7,5	7,5	7,03	22,53
Francie	2,78	2,78	22,5	22,5
Chorvatsko	0,3	0,3	0,5	1
Irsko	1,89	1,89	0,5	1
Itálie	0,16	0,32	7,5	22,7
Kypr	0	0,31	5	5
Litva	0,15	0,3	0,52	1,01
Lotyšsko	0,35	0,35	1,01	1,01
Lucembursko	5	0,3	0,5	1
Maďarsko	0,3	0,3	1	1
Malta	0,3	0,3	1,5	1,5
Německo	0,17	0,33	15,37	20,5
Nizozemsko	0,54	0,54	0,53	116,5
Polsko	0,3	0,3	4,65	4,65

Rakousko	1,7	1,7	15	15
Rumunsko	0,71	0,3	0,53	1,07
Řecko	0,3	0,3	5	5
Slovensko	0,31	0	1,32	0
Slovinsko	0,29	0,29	3,05	3,05
Španělsko	0,15	0,65	5,11	5,11
Švédsko	0,7	2,38	0,52	30,75
Velká Británie	0	0	0	0
Minimum	**0,15**	**0,3**	**0,5**	**1**
Průměr	**1,22**	**1,13**	**3,99**	**10,97**

Zdroj: Excise duty tables (vlastní zpracování)

4.5 Celková komparace a daňové zatížení

Na rozdíl od minulých kapitol, kde byly rozebrány jednotlivé produkty podléhající spotřebním daním, minimální sazby výše zmíněných produktů a jednotlivé trendy a specifika spotřebních daní, v této kapitole bude řešena kompletní sumarizace a pořadí jednotlivých států s ohledem na výši sazeb jednotlivých spotřebních daní.

Srovnání je prováděno za pomoci obecného pořadí výše spotřebního zdanění. Metodicky bylo postupováno tak, že ke každému produktu byla přiřazena stupnice od 1 do 28, vzestupně podle výše používané sazby, pokud byl produkt v minulých kapitolách rozdělen do více skupin zdanění, byl nejprve vytvořen průměr těchto sazeb. Aritmetickým průměrem bylo poté vypočítáno celkové pořadí pro jednotlivé skupiny, a poté pro celkové pořadí.

Jak je z následující tabulky znatelné, nejvyšší zdanění z alkoholických nápojů má Finsko následované Irskem a Švédskem, vysokému zdanění také podléhá Velká Británie, tedy další ostrovní stát. Vysoké daně z alkoholu má i Dánsko. V konečném hledisku se tedy dá konstatovat, že severské státy podléhají mnohem vyššímu zdanění alkoholických nápojů než státy jižní.

Irsko a Finsko využívají vysoké zdanění i u tabákových výrobků, a to nejvyšší z celé Evropské unie, zátěž je téměř o čtvrtinu vyšší než u států s nejnižším zdaněním, které používá Lucembursko, Maďarsko a Německo.

Finsko je zároveň na první místě ve využití vysokých sazeb energetických produktů a elektřiny, vysoké sazby používá v této skupině také Dánsko a Francie. Naopak nejmenší sazby, tak jako u předchozích skupin, má Lucembursko.

Tabulka č. 18 – Pořadí států dle velikosti sazeb spotřebních daní k 1. 1. 2017

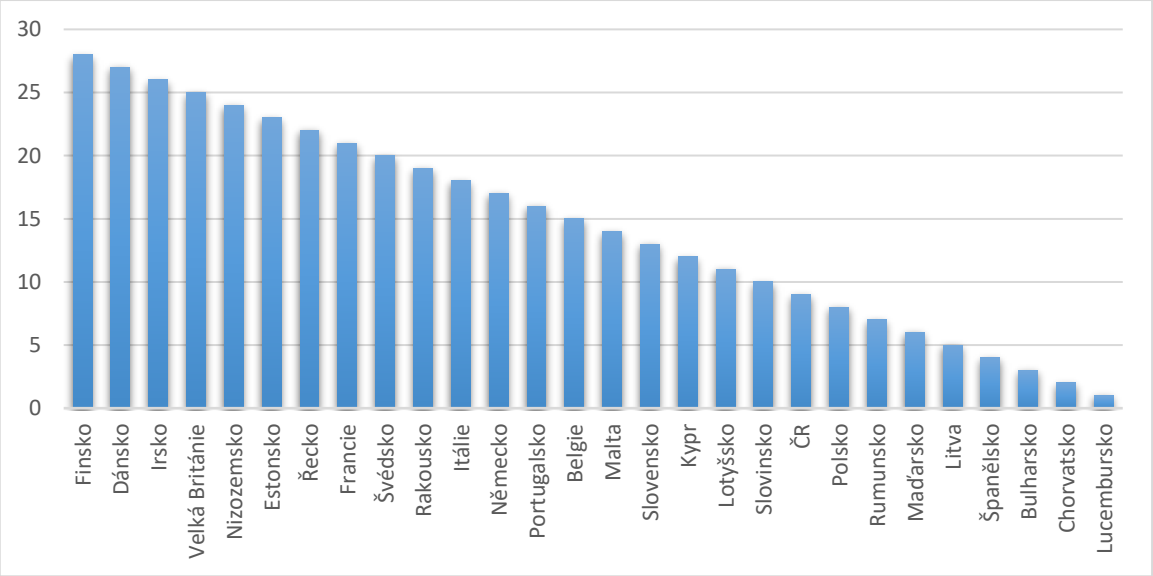
Země	Alkoholické nápoje	Tabákové výrobky	Ener. produkty a elektřina
Belgie	22	8	8
Bulharsko	2	18	5
ČR	9	4	15
Dánsko	24	17	27
Estonsko	23	22	18
Finsko	28	20	28
Francie	17	15	26
Chorvatsko	6	11	2
Irsko	27	28	16
Itálie	7	24	21
Kypr	3	13	17
Litva	20	6	3
Lotyšsko	18	7	6
Lucembursko	1	1	1
Maďarsko	12	2	13
Malta	15	19	12
Německo	16	3	25
Nizozemsko	21	23	24
Polsko	11	5	10
Portugalsko	10	14	19
Rakousko	14	25	23
Rumunsko	5	10	11
Řecko	19	26	22
Slovensko	8	12	14
Slovinsko	13	9	7
Španělsko	4	21	4
Švédsko	26	16	9
Velká Británie	25	27	20

Zdroj: vlastní zpracování

Pro větší transparentnost bylo dále sečteno bodové hodnocení všech tří skupin a za pomoci aritmetického průměru bylo sestaveno celkové pořadí pro výši daňového zatížení produktů spotřebními daněmi v EU. Mezi prvními státy se nachází především skandinávské státy, ostrovní státy a Estonsko s Nizozemskem, jsou to státy, které mají u všech výrobků nastaveny několikanásobně vyšší sazby než požaduje právo EU.

Lucembursko zdaňuje naopak valnou většinu výrobků minimálními sazbami, není tedy nijak překvapivé, že ve všech kategoriích získalo minimum bodů. Velmi nízké sazby používá také nejnovější člen EU, Chorvatsko. Bulharsko a Španělsko používají také velmi nízké sazby, ale pouze u alkoholických nápojů, energetických produktů a elektřiny. Naopak tabákové výrobky jsou v těchto zemích zatěžovány poměrně vysokými sazbami.

Graf č. 7 –Celkové pořadí států dle výše sazeb spotřebních daní 1. 1. 2017



Zdroj: vlastní zpracování

Aby bylo možné spotřební daně ohodnotit i v rámci efektivnosti, je v následující tabulce uveden podíl spotřebních daní na celkové výši daňových příjmů v jednotlivých členských státech, také je uveden podíl spotřebních daní na hrubém domácím produktu (HDP) země. Jak lze vidět, v některých státech tvoří dané příjmy téměř pětinu celkových daňových příjmů (Bulharsko, Maďarsko). Průměr je 10,6 %, nad tuto hranici se v roce 2015 dostalo 15 států EU. Naopak nejnižšími podíly na celkových daňových příjmech v roce 2015 disponovalo Estonsko, Lucembursko a Nizozemsko. U Estonska a Nizozemska je to poměrně překvapivý údaj, jelikož disponují poměrně vysokými sazbami spotřebních daní, což je jen důkazem, že samotné vysoké sazby daní nezabezpečí zároveň vysoké daňové příjmy. Ty byly v roce 2015 největší ve Velké Británii, Francii, Itálii a Německu. To však není překvapením díky vysokému počtu obyvatel, spoustě světových korporací sídlících na území daných států a silných ekonomik, kterými lze nepochybně dané státy charakterizovat.

Ač se může tabulka jevit v mnoha ohledech nevypovídající, jeden důležitý aspekt zahrnuje, spotřební daně se podílí poměrně vysokou měrou na příjmech jednotlivých členských států, nesmíme zapomenout, že dále navyšují základ daně pro výpočet DPH, tudíž z těchto a i mnoha dalších ohledů nebyly zavedeny zbytečně.

Tabulka č. 19 – Procentuální vyjádření příjmů v roce 2015

Země	Spotřební daně/Celkové daně	Spotřební daně/HDP	Příjmy v mil. eur	Příjmy v eurech na 1 obyvatele[5]
Belgie	8,1	3,7	15 075	1334
Bulharsko	18,8	5,5	2 473	343
ČR	8,6	3,0	4 950	471
Dánsko	9,8	4,6	12 368	2209
Estonsko	0,4	0,1	834	642
Finsko	11,4	5,0	10 485	1906
Francie	9,6	4,4	96 055	1447
Chorvatsko	14,6	5,5	2 407	573
Irsko	6,6	1,6	4 013	872
Itálie	12,4	5,4	87 895	1446
Kypr	11,6	3,8	678	848
Litva	11,6	3,4	1 255	433
Lotyšsko	13,1	3,8	928	464
Lucembursko	2,4	0,9	459	765
Maďarsko	18,4	7,2	7 875	804
Malta	15,3	5,2	454	1135
Německo	6,4	2,5	75 343	928
Nizozemsko	5,6	2,1	14 274	845
Polsko	11,6	3,8	16 224	427
Portugalsko	11,3	3,9	6 975	671
Rakousko	7,5	3,3	11 177	1300
Rumunsko	14,3	4,0	6 417	324
Řecko	14,0	5,1	8 975	831
Slovensko	9,1	2,9	2 310	428
Slovinsko	14,2	5,2	2 018	961
Španělsko	10,1	3,4	36 761	791
Švédsko	6,4	2,8	12 330	1271
Velká Británie	12,9	4,3	110 367	1703
Průměr	**10,6**	**3,8**	**19 663**	**935**

Zdroj: Evropská komise (vlastní zpracování)

[5] Přepočteno počtem obyvatel k 31. prosinci roku 2015 – dostupné z http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=demo_gind&lang=en

4.6 Detailnější pohled na daň z cigaret

Doposud byla v celé práci primárně řešena pouze otázka stanovování sazeb a jejich výše v jednotlivých členských státech. Daně všeobecně se počítají z určitého základu, ať už kusy, hektolitry či kilogramy, vždy je tento údaj potřebný ke stanovení výše daně. Z toho vyplývá, že vysoká sazba nutně neznamená vysoké daňové příjmy. Pokud by cena komodity byla dražší v zemi A, tak ani vyšší sazba v zemi B by neznamenala vyšší příjem státu. Tento fakt lze ukázat na následující tabulce, kde je vypočítána finální cena cigaret. Jak lze vidět, do výpočtu vstupuje několik faktorů. Začíná se na průměrné maloobchodní ceně, která slouží jako základ pro výpočet spotřební daně. Po přičtení valorické a specifické daně je vytvořen základ daně pro výpočet DPH, při sumarizaci výše zmíněného vyjde konečná cena pro spotřebitele. V procentuálním vyjádření lze vidět, že na spotřební dani a dani z přidané hodnoty (tedy nepřímých daních), zaplatí konečný spotřebitel většinu ceny.

V tabulce jde opět velmi dobře vidět, že rozdíly mezi jednotlivými státy jsou markantní, pokud začneme cenou bez daňové zátěže, nejlevnější krabička cigaret je v Bulharsku za 0,3 euro, nejdražší cigarety jsou ve Švédsku – za 1,19 euro. Částečně jsou rozdíly vyrovnány různými systémy využití specifické a valorické daně, kdy logicky země s levnějšími cigaretami využívají spíše specifickou daň a země s vyšší základnou pro výpočet daně, využívají valorické daně. Velkým paradoxem je třeba procentuální zdanění zmíněného Švédska, které má v závěru jednu z nejnižších spotřebních daní i přes nejdražší počáteční cenu. Dalším aspektem ovlivňující konečnou cenu a celkovou daň je další z nepřímých daní, tedy daň z přidané hodnoty. Ta se v členských zemích pohybuje od 18 do 25 procent. Celkové zatížení cigaret je v EU průměrně 83,5 % z konečné ceny. Z toho průměrná spotřební daň placena konečnými spotřebiteli je 62 %.

Za zmínku určitě stojí velmi vysoké zdanění ve Finsku, Irsku a Řecku, daně dosahují více jak 9/10 z konečné ceny.

Tabulka č. 20 – Daňové zatížení 20 ks cigaret k 1. 1. 2017

Země	Cena bez daní	specifická daň	valorická daň	Procento spotřební daně	DPH	Celková daň
Jednotky →	euro	euro	euro	-	euro	-
Belgie	1,05	0,854	2,6273	61 %	1,204	81,7 %

Bulharsko	0,3	1,0328	0,6791	68 %	0,503	88,0 %
ČR	0,5	1,051	0,8007	62 %	0,623	83,4 %
Dánsko	0,83	3,176	0,0541	60 %	1,352	84,7 %
Estonsko	0,35	1,2708	0,9726	69 %	0,648	89,2 %
Finsko	0,45	0,91	2,9520	68 %	1,362	92,0 %
Francie	1,07	0,975	3,3581	64 %	1,351	84,1 %
Chorvatsko	0,64	0,7328	0,9154	54 %	0,762	79,0 %
Irsko	0,77	5,7644	0,9196	69 %	2,226	92,0 %
Itálie	0,9	0,3576	2,3792	59 %	1,026	80,7 %
Kypr	0,84	1,1	1,4621	60 %	0,903	80,5 %
Litva	0,48	1,0136	0,6925	62 %	0,582	82,5 %
Lotyšsko	0,44	1,124	0,7224	64 %	0,607	84,9 %
Lucembursko	1,27	0,368	2,1064	55 %	0,768	71,8 %
Maďarsko	0,49	1,0514	1,0514	59 %	0,959	86,1 %
Malta	0,94	2,14	1,2292	64 %	0,946	82,1 %
Německo	1,2	1,964	1,1582	58 %	1,015	77,4 %
Nizozemsko	1,15	3,3292	0,3025	60 %	1,270	81,0 %
Polsko	0,48	0,9632	0,9949	62 %	0,728	84,8 %
Portugalsko	0,72	1,764	0,7028	60 %	0,951	82,6 %
Rakousko	0,79	1	1,7489	61 %	0,942	82,3 %
Rumunsko	0,68	1,502	0,4557	60 %	0,619	79,1 %
Řecko	0,22	1,65	0,9739	70 %	0,899	94,0 %
Slovensko	0,56	1,19	0,7045	62 %	0,613	81,8 %
Slovinsko	0,62	1,376	0,7431	60 %	0,772	82,4 %
Španělsko	0,75	0,494	2,2636	62 %	0,932	83,1 %
Švédsko	1,19	3,17	0,0590	55 %	1,474	79,7 %
Velká Británie	1,12	4,499	1,4613	67 %	1,771	87,3 %
Průměr	**0,74**	**1,6**	**1,23**	**62 %**	**0,99**	**83,5 %**

Zdroj: Evropská komise (vlastní zpracování)

Vlády členských států se obvykle snaží najít určitou rovnováhu mezi ochranou veřejného zdraví a zvyšováním rozpočtových příjmů. Zároveň by ale měly dbát na to, aby daňová opatření neměla dopad na zvýšení nelegálního obchodu s tabákem. Ideální stav je takový, aby se podařilo dosáhnout zlepšení ve všech zmíněných oblastech.

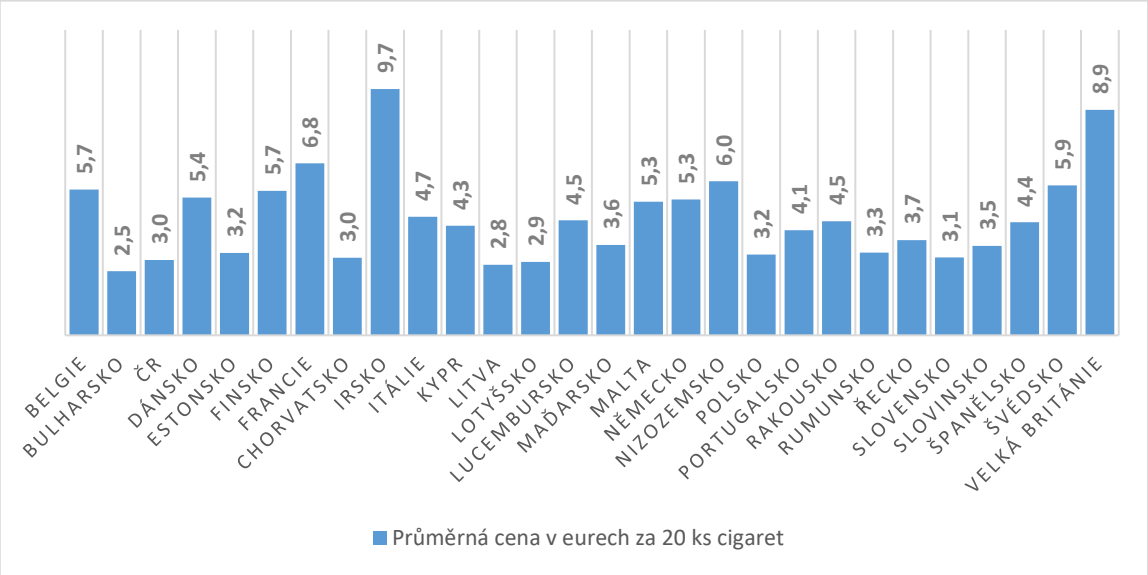
V návaznosti na minulou tabulku byla dopočtena průměrná cena krabičky cigaret v jednotlivých členských státech EU. Vysoké daňové zatížení cigaret a vysoké konečné ceny jsou jedním z hlavních trendů v boji proti kouření. V Irsku, Švédsku, Velké Británii a Nizozemsku stojí krabička cigaret nejvíc.

V případě spotřební daně, jak už bylo několikrát zmíněno, neplatí, že vyšší zdanění vede k vyšším příjmům pro státní kasu. Při zvýšení daně dojde ke zvýšení příjmu z cigaret. Vyšší daně však některé spotřebitele od kouření cigaret odradí nebo je motivují k nákupu

levnějších výrobků (typicky tabák pro ruční balení, který podléhá nižšímu zdanění) či dokonce nákup nelegálního zboží.

Do určitého bodu (v ekonomii známém jako tzv. Lafferův bod) se daňový výnos s rostoucím zdaněním zvyšuje, po dosažení zmíněného bodu výnos začíná klesat. Státy se proto snaží najít optimální vyvážení. Špatné zkušenosti s touto problematikou má z minulosti například Dánsko, Irsko, Kypr, Lotyšsko, Řecko nebo Velká Británie, jejichž příjmy z tabákových daní v prvním desetiletí po roce 2000 po několik let klesaly. V reakci na to řada zemí přistoupila k různým formám restrukturalizací spotřební daně z tabákových výrobků. Snažily se hlavně o posílení vlivu pevné sazby spotřební daně, který může zvyšovat daňové výnosy (European Commission - Directorate General Taxation and Customs Union and Eurostat, 2015)

Graf č. 8 – Průměrná cena krabičky cigaret za rok 2016



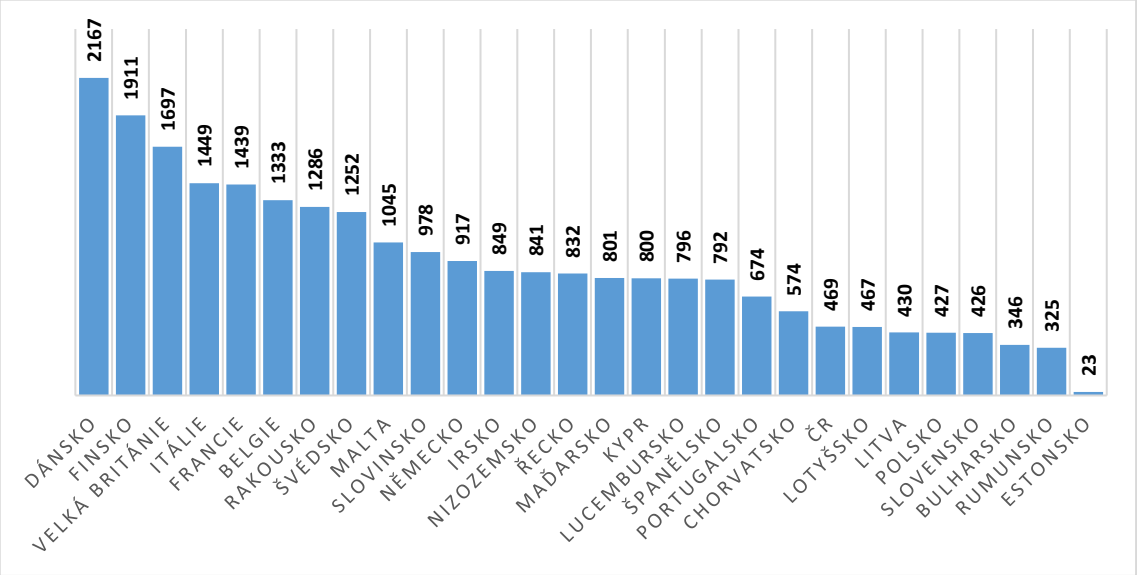
Zdroj: Evropská komise (vlastní zpracování)

Pokud se na celý obrázek podíváme ze strany státního rozpočtu, nezbyde než konstatovat, že daňové příjmy z cigaret jsou vysoké a tvoří mnohdy velké procento z celkových spotřebních daní vybraných na územní státu. Největší příjmy ze spotřební daně z cigaret jsou v Německu, Velké Británii, Itálii a Francii. Zde je tedy odpověď na otázku, zda vyšší zdanění a cena způsobí omezení kouření v dané zemi, u Velké Británie tomu tak není. I

přes nejvyšší cenu plynou Velké Británii největší zisky (European Commission - Directorate General Taxation and Customs Union and Eurostat, 2015).

V grafu číslo 9 jsou znázorněny příjmy ze spotřební daně z cigaret za rok 2016 přepočtené na jednoho obyvatele (počet obyvatel k poslednímu prosinci daného roku)[6]. I tento graf potvrzuje, že vysoká cena cigaret ani vysoké zdanění nevede k výběru vysokých daní. Například Irsko, které má nejdražší cigarety v celé EU, má příjmy na jednoho obyvatele průměrné. Naopak Itálie a Francie, kde jsou cigarety jedny z nejlevnějších, dosahují vysokých příjmů ze spotřební daně z cigaret.

Graf č. 9 – Příjmy ze spotřební daně z cigaret za rok 2016 na 1 obyvatele



Zdroj: Evropská komise (vlastní zpracování)

Na závěr lze konstatovat, že pokud má pevná daň v systému zásadnější roli, příjmy státního rozpočtu nezávisí na tom, jak drahé značky cigaret si spotřebitelé vybírají. Nedá se ovšem jednoznačně říci, jestli zaručení vyšších příjmů bude dosaženo právě posunem směrem k pevnějšímu zdanění, protože v jednotlivých zemích to záleží na více různých faktorech.

Valorickou složku, která zvyšuje závislost zdanění na ceně výrobku, některé státy v průběhu posledních pěti let snížily, a přesto zaznamenaly vyšší výnosy z daní. Je to případ Francie, Dánska, Slovinska nebo Rakouska. V některých zemích ale snížení procentní

[6] Přepočteno počtem obyvatel k 31. prosinci roku 2015 – dostupné z: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=demo_gind&lang=en

části daně s vyššími příjmy nekorespondovalo. Jmenovitě se jednalo například o Irsko, Kypr, Litvu, Portugalsko nebo Řecko (European Commission - Directorate General Taxation and Customs Union and Eurostat, 2015).

4.7 SWOT analýza komparace spotřebních daní

Výběr komodit pro spotřební daně, jejich harmonizace na úrovni Evropské unie, systém výběru a další prvky v sobě skrývají mnoho možností, pozitiv a výhod. Na straně druhé s sebou nesou spoustu rizik a nad samotnou harmonizací se stále vznáší spoustu nevyřešených otázek. Důležité poznatky, na které bylo poukázáno v rámci praktické části práce jsou shrnuty do následujícího schématu. Pro celkovou komparaci, zjištění výhod a nevýhod harmonizace spotřebních daní a způsobu výběru daní, byla použita metodika SWOT analýzy, tedy vytvoření matice se silnými a slabými stránkami, příležitostmi a ohroženími.

Schéma č. 5 – SWOT analýza

SILNÉ STRÁNKY	**SLABÉ STRÁNKY**
- Jednotné základny pro výpočet daně. - Stanovení minimálních sazeb. - Vysoké příjmy jednotlivých států. - Kontrola přes daňové sklady a celní správu.	- Vysoké náklady implementace. - Stanovení minimálních sazeb není dostačující. - Povolování výjimek pro nižší daně. - Způsob výběru daně principem země spotřeby je nákladný. - Různé ceny komodit nezamezí konkurenci.
PŘÍLEŽITOSTI	**OHROŽENÍ**
- Stanovení i maximální hranice zdanění. - Výběr daní systémem země původu. - Harmonizace nejen sazeb, ale i cen.	- Šedá ekonomika. - Vysoké daně. - Konkurenční boje mezi státy. - Pokračující trend v udělování výjimek jednotlivým státům.

Zdroj: Vlastní zpracování

Velkým přínosem harmonizace spotřebních daní v EU je samotná myšlenka, tedy zamezení přeshraničního konkurenčního boje. Nápomocné v tomto ohledu jsou jednotné základny a výběr komodit, které zdaňovány budou. Po harmonizačním procesu, který

s sebou přinesl stanovení minimálních sazeb pro zdaňované komodity a především sjednocení základen pro výpočet spotřební daně, je stále mnoho nevyřešených otázek a oblastí, na kterých je potřeba zapracovat, pokud má být zamezeno konkurenčním bojům.

Celý harmonizační proces byl časově i finančně velmi náročný, přesto prozatím nepřinesl potřebné výsledky. Státům jsou povolovány výjimky u určitých komodit, mohou tedy stanovovat sazby jiné, než jim ukládají směrnice, což narušuje samotnou myšlenku harmonizace. Tím že jsou harmonizovány pouze minimální sazby, mohou státy stanovovat sazby mnohonásobně vyšší, což je dalším z nedostatkových prvků, díky kterému mohou vznikat konkurenční boje.

Především různé ceny komodit, které nejsou nijak harmonizovány, silně narušují jednotný trh. Jelikož spotřební daně jsou počítány na procentuální bázi, je v podstatě jedno, jak vysoké budou sazby pro zdanění, protože prioritní je ve výsledku cena výrobku, ze které se daň počítá.

Z výše zmíněných nedostatků se nabízejí možná řešení, nápomocné by bylo určité pásmo, v rámci, kterého by mohly být stanovovány sazby, poté by opravdu došlo ke sjednocení sazeb, které doposud stále chybí. Druhou možností je zajištění přibližných cen, tedy základen pro výpočet spotřební daně a dále daně z přidané hodnoty.

Ohrožujícími prvky jsou výše zmíněná, za vyzdvihnutí stojí šedá ekonomika. Pokud budou výrobky drahé, spotřebitelé je budou substituovat levnějšími, což povede ke zvýšení nelegálních obchodů, zároveň dojde ke snížení příjmů státních rozpočtů.

Diskuse

Daňové systémy členských států Evropské unie prošly náročným a zdlouhavým obdobím vývoje, který neustále pokračuje. Ruku v ruce s rozvojem světového obchodu a světové ekonomiky došlo také k určitému posunu v oblasti harmonizace daní či dokonce celých daňových systémů. Lze konstatovat, že Evropská unie je nejvíce harmonizovaným systémem na světě.

Zároveň je nutné podotknout, že přes nejlépe rozšířený harmonizační systém, je daňová politika EU jednou z nejvíce citlivých oblastí. V současné době se nad situací jednotného trhu objevuje stále více a více otázek a nabízí se mnoho variant řešení pro další postup a cestu.

Z pohledu míry harmonizace jednoznačně převládají daně nepřímé. Daň z přidané hodnoty a její harmonizace je v současné době vnímána jako nezbytnost, jen málokdo by si bez harmonizace DPH dokázal představit jednotný trh. Oblast druhé poloviny nepřímých daní, spotřebních daní, je už poměrně komplikovanější. Opět probíhá harmonizace pomocí stanovování minimálních sazeb, tak jak je tomu u DPH. Nastává však problém u různých produktů, především různých druhů alkoholických nápojů, které mají pro daný stát určitou tradici. Země nechtějí u takových produktů měnit sazby, a tak většinou žádají o snížené sazby, či různé přechodné změny.

Harmonizace spotřebních daní byla prováděna na bázi sjednocování základen pro výpočet daně, což bylo velkým přínosem především u energetických produktů a elektřiny. Druhým velmi podstatným pilířem pro sjednocování jednotlivých daňových systémů členských států EU, bylo stanovení minimálních sazeb, které musely členské státy během určité doby implementovat do svých právních řádů.

Argumentem pro výběr spotřebních daní je škodlivost komodit, ze kterých je daň vybírána. Komodity škodí na jedné straně člověku, na druhé straně životnímu prostředí. Výběrem těchto daní by se mělo zamezit spotřebě škodlivých komodit, zároveň by měly být použity na obnovu zničeného životního prostředí nebo například pro léčbu závislosti na alkoholu či cigaretách. Je zde ale nutné podotknout, že konečný spotřebitel, který v závěru ani nemusí být spotřebitelem zatěžovaných komodit, může nést určitou část daně také. Většina výrobků vzniká za pomoci elektřiny a pohonných hmot, ty podléhají spotřební dani, což firmám a podnikatelským subjektům navýší náklady na výrobu

jakéhokoliv výrobku. Tento fakt promítnou do konečné ceny produktů, ze které je následně počítáno DPH, kterým je zatížen téměř každý výrobek či služba.

Struktura spotřebních daní a jejich sazby se v jednotlivých členských státech liší, což ústí ke konkurenčním bojům v rámci hospodářské soutěže. Velké rozdíly v míře zdanění mohou vést k menším ziskům, či dokonce k podvodům. Od sedmdesátých let 20. století jsou vyvíjeny snahy o harmonizaci daňových sazeb i struktur, bohužel, zatím bylo dosaženo pouze velmi malého pokroku.

Jedním z nedostatků spotřebních daní a kvalitního fungování vnitřního trhu lze považovat výjimky, které některé státy mají od EU povoleny u některých produktů. Ty mohou znevýhodňovat dovozce z ostatních členských zemí. Jako další velkou nevýhodu lze zmínit celkové osvobození některého z produktů, dále je také stále problém u netradičních daní, které jsou specifické pouze pro některé země. S jistotou lze očekávat v budoucnu pokračující tendence harmonizace akcíz doprovázenou zvyšováním sazeb. Na druhou stranu jde i očekávat nárůst výjimek a netradičních daní. Cestou by mohl být maximální tlak na harmonizaci v oblasti akcíz, který však s ohledem na dané tradice ve vybraných státech nemusí sklidit úspěchy.

Nabízí se tedy otázka, jestli je harmonizace v takovéto výši (stanovení minimálních sazeb a jednotných základen) vůbec smysluplná. S implementací do jednotlivých právních úprav souvisely vysoké náklady, mnohdy byly výklady nejasné a jejich implementace trvala několik let. I po desítkách let snahy je tento proces stále v podstatě na začátku, pokud má dojít k zamezení konkurenčního boje, bude potřeba udělat více než pouze stanovit minimální sazby. Jedním z řešení by bylo stanovit i maximální možnou sazbu na jednotlivé komodity. I tento aspekt by ale nemusel být dostačující, jak už bylo mnohokrát v práci zmíněno, daně se počítají z určitého základu (ceny), tudíž by stačilo navýšit počáteční cenu a daně by opět byly i mnohonásobně odlišné pro jednotlivé členské státy.

Pokud opustíme otázku smysluplnosti minimálních sazeb v EU, je určitě nezbytné konstatovat, že spotřební daně jsou nedílnou součástí fungování ekonomiky, především slouží jako důležitý fiskální nástroj a velkou měrou se podílí na výši státních příjmů. Jen je nutné, aby si jednotlivé státy uvědomily, že sazby nelze zvyšovat do nekonečna, vysoké sazby by mohly způsobit pokles příjmů, a to z důvodu substituce jinými výrobky nebo ve zvýšení obchodu na černém trhu, tedy navýšení šedé ekonomiky.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo zhodnotit dopady unijních aktů v harmonizačním procesu spotřebních daní na jednotlivé členské státy. Evropská unie stanovuje za pomoci směrnic okruh komodit, které podléhají spotřebním daním a stanovuje jejich minimální sazby. Cílem tohoto procesu mělo být zamezení konkurenčních bojů v rámci EU.

Po provedení komparační analýzy v praktické části práci, bylo zjištěno, že daný proces nebyl doposud tak efektivní, jak se očekávalo. Celý proces byl navíc časově a finančně velmi náročný. Minimální sazby byly zapracovány, některé státy však dostávaly a stále dostávají výjimky pro určité komodity, především takové, které mají historickou hodnotu pro stát, například různé druhy vín v jižních státech EU, likéry a rumy ve Francii či Irsku a další. Tento element narušuje celou podstatu harmonizačního procesu.

Pro ověření částečné nefunkčnosti harmonizace spotřebních daní, byla rozebrána vybraná spotřební daň – daň z cigaret. Spotřební daň z cigaret se skládá z valorické a specifické daně, kdy podmínka Evropské unie je, aby celková výše zatížení byla 60 %. Ačkoliv státy tuto podmínku splňují, stále nedochází k jednotnému trhu v tom smyslu, aby i konečné ceny pro spotřebitele byly cenově srovnatelné, či alespoň podobné. Hlavním důvodem je rozdílnost v cenách výrobců, které zapříčiní rozdílné ceny pro konečné spotřebitele. Rozdíly jsou až několikanásobné a tím není splněna myšlenka jednotnosti trhu v rámci EU.

Po přepočtech daňových příjmů jednotlivých členských států, a to s ohledem na všechny komodity podléhající spotřebním daním a v oblasti daně z cigaret, na jednoho obyvatele, bylo zjištěno, že ani vysoké daně nezaručí vysoké daňové příjmy. Příjmy samotné jsou pak ve velké míře a podílí se velkým poměrem na daňových příjmech členských států.

Dílčím cílem práce bylo zhodnocení pozitiv a negativ harmonizačního procesu akcíz. Byla vytvořena SWOT analýza, která veškeré výsledky potvrdila. Harmonizační proces je na dobré cestě, s dobrými myšlenkami, stále je ale potřeba se zamyslet nad nedostatky, které se týkají zamezení konkurence na jednotném trhu EU. Ač radikálním řešením, tak zároveň nejefektivnějším se jeví harmonizace v cenové oblasti, která by docílila minimální konkurence napříč jednotlivými státy.

I Summary + keywords

Harmonization of excise duties was done on the basis of unification of tax bases, which was a major asset for energy products and electricity. A second very important pillar for the unification of the individual tax systems of the EU Member States was the setting of minimum rates that Member States had to implement in their legal systems over a period of time.

Excise taxes are levied because of their harmfulness. The choice of these taxes should avoid consumption of the commodities. However, it is important to note that the final consumer, who at the end does not even have to be a consumer of those commodities, can also carry a certain part of the tax. Most products are produced with the help of electricity and fuel, and they are subject to excise duty, which will increase the cost of manufacturing any product for businesses and businesses. This fact will be reflected in the final price, which is then calculated by the VAT burden on almost every product or service.

The structure of excise duties and their rates were different in particular member states of EU, which leading to competition on market. Big differences in the level of taxation can lead to lower profits or even to fraud. Since the 1970s, efforts have been made to harmonize tax rates and structures, but unfortunately, only very little progress has been made.

If we abandon the question of the meaningfulness of minimum rates in the EU, it is certainly necessary to state that excise duties are an integral part of the functioning of the economy, in particular serving as an important fiscal instrument and largely contributing to the level of government revenue. It is only necessary for individual states to realize that rates can not be increased indefinitely, high rates could lead to a decrease in revenues due to substitution by other products or to increased black market trade, ie the increase in the gray economy.

Keywords:

Tax, indirect taxes, excise duty, consumption, European Union, selected products.

II Seznam použité literatury

Alm, J., & El-Ganainy, A. (2013). Value-added taxation and consumption. *International Tax and Public Finance*, *20*(1), 105–128. https://doi.org/10.1007/s10797-012-9217-0

Boněk, V. (Ed.). (2001). *Lexikon daňové pojmy* (Vyd. 1). Ostrava: Sagit.

Cihelková, E., & Vysoká škola ekonomická v Praze. (2011). *Evropská ekonomická integrace: procesy, politiky, governance*. V Praze: Oeconomica.

European Commission - Directorate General Taxation and Customs Union and Eurostat. (2015). *Taxation trends in the European Union: data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

European Commission, & Directorate-General Communication. (2014a). *Jak funguje Evropská unie: průvodce institucionálním rámcem EU.* Luxembourg: Publications Office.

European Commission, & Directorate-General Communication. (2014b). *Vnitřní trh: z krize k novým příležitostem : prosperita pro občany a podniky.* Luxembourg: Publications Office.

European Commission, & Directorate-General Communication. (2015a). *Daně: podporovat vnitřní trh a hospodářský růst.* Luxembourg: Publications Office.

European Commission, & Directorate-General Communication. (2015b). *Hospodářská a měnová unie a euro: stabilita, růst a blahobyt v celé Evropě.* Lucemburk: Úřad pro úřední tisky.

European Commission, Directorate-General for Taxation and the Customs Union, & Statistical Office of the European Communities. (2014). *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway*.

European Commission, & European Commission (Eds.). (2000). *Tax policy in the European Union*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.

Hortová, Z. (2010). *Správa daní: [podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika : CEVRO Institut.

Hrubý, R., & Krásnická, M. (2012). *Introduction to the EU law = Úvod do práva EU*. Praha: Alfa Nakladatelství.

Jordana, J., & Levi-Faur, D. (Eds.). (2004). *The politics of regulation: institutions and regulatory reforms for the age of governance*. Cheltenham, UK ; Northampton, MA, USA: E. Elgar.

Kratochvíl, P. (2008). *Teorie evropské integrace* (Vyd. 1). Praha: Portál.

Kubátová, K., & Institut svazu účetních. (2009). *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI.

Láchová, L. (2007). *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI.

Mutti, J. H. (2003). *Foreign direct investment and tax competition*. Washington, D.C: Institute for International Economics.

Nerudová, D. (2014). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Wolters Kluwer.

Říha, L., & Hůrková, D. (2001). *Průvodce daňovou správou před vstupem České republiky do Evropské unie*. V Praze: Ministerstvo zahraničních věcí České republiky v edičním oddělení Ústavu mezinárodních vztahů.

Schammo, P. (2011). *EU prospectus law: new perspectives on regulatory competition in securities markets*. Cambaridge ; New York: Cambridge University Press.

Schmidt-Faber, C. (2004). *An implicit tax rate for non-financial corporations: definition and comparison with other tax indicators*. Luxembourg: Office for Official Publ. of the Europ. Communities.

Široký, J. (2012a). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. Praha: Linde.

Široký, J. (2012b). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. Praha: Linde.

Šlosarčík, I., & Kasáková, Z. (2013). *Instituce Evropské unie a Lisabonská smlouva*. Praha: Grada.

Šulc, I., & Česko. (2007). *Zákon o spotřebních daních s komentářem: k 1.1.2007 : správa spotřební daně, plátci daně, vznik daňové povinnosti, vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, změny v předmětu daně u tabákových výrobků*. Olomouc: ANAG.

Svátková, S. (2015). *Česká daňová soustava 2015: cvičebnice*.

Syllová, J., Pitrová, L., & Paldusová, H. (2010). *Lisabonská smlouva: komentář*. Praha: C.H. Beck.

Terra, B. J. M., & Wattèl, P. J. (2008). *European tax law* (5th ed., abridged student ed). Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International.

Vančurová, A., & Láchová, L. (Eds.). (2014). *Daňový systém ČR 2014* (12. aktualizované vydání). Praha: VOX.

Vančurová, A., & Láchová, L. (2016). *Daňový systém ČR 2016*.

III Seznam Grafů

GRAF Č. 1 – CENA V EURECH/HL/°PLATO 44
GRAF Č. 2 – PRŮMĚRNÁ VÝŠE ZDANĚNÍ V JEDNOTLIVÝCH STÁTECH 47
GRAF Č. 3 – MINIMÁLNÍ SAZBY ZDANĚNÍ V JEDNOTLIVÝCH STÁTECH 49
GRAF Č. 4 –SAZBY ZDANĚNÍ LIHU V JEDNOTLIVÝCH STÁTECH PRO 0,7 L 40% ALKOHOLU 51
GRAF Č. 5 – VZTAH VÝŠE ZDANĚNÍ CIGARET K VPMC 54
GRAF Č. 6 –SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z LPG K 1. 1. 2017 60
GRAF Č. 7 –CELKOVÉ POŘADÍ STÁTŮ DLE VÝŠE SAZEB SPOTŘEBNÍCH DANÍ 1. 1. 2017 66
GRAF Č. 8 – PRŮMĚRNÁ CENA KRABIČKY CIGARET ZA ROK 2016 70
GRAF Č. 9 – PŘÍJMY ZE SPOTŘEBNÍ DANĚ Z CIGARET ZA ROK 2016 NA 1 OBYVATELE 71

IV Seznam tabulek

TABULKA Č. 1 – ČLENĚNÍ DANÍ DLE OECD 16
TABULKA Č. 2 – VÝHODY A NEVÝHODY DAŇOVÉ KONKURENCE 22
TABULKA Č. 3 – MINIMÁLNÍ SAZBY POHONNÝCH HMOT 29
TABULKA Č. 4 – MINIMÁLNÍ SAZBY PALIV PRO TOPNÉ ÚČELY A ELEKTRICKÉ ENERGIE 29
TABULKA Č. 5 – MINIMÁLNÍ SAZBY Z PALIV PRO PRŮMYSLOVÉ A KOMERČNÍ ÚČELY 30
TABULKA Č. 6 – MINIMÁLNÍ SAZBY PRO ALKOHOLICKÉ NÁPOJE 31
TABULKA Č. 6 – KURZ PŘEPOČTU NÁRODNÍCH MĚN NA EURA K 1. 1. 2017 40
TABULKA Č. 7 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z FINÁLNÍHO PRODUKTU PIVA K 1. 1. 2017 42
TABULKA Č. 8 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z FINÁLNÍHO PRODUKTU VÍNA K 1. 1. 2017 45
TABULKA Č. 9 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z KVAŠENÝCH NÁPOJŮ K 1. 1. 2017 47
TABULKA Č. 10 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z ETHANOLU K 1. 1. 2017 50
TABULKA Č. 11 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z CIGARET K 1. 1. 2017 53
TABULKA Č. 12 – DAŇ Z ŘEZANÉHO TABÁKU A OSTATNÍHO TABÁKU K 1. 1. 2017 55
TABULKA Č. 13 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z BENZÍNU K 1. 1. 2017 57
TABULKA Č. 14 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z MOTOROVÉ NAFTY K 1. 1. 2017 58

TABULKA Č. 15 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z PETROLEJE K 1. 1. 2017 60
TABULKA Č. 16 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ ZE ZEMNÍHO PLYNU K 1. 1. 2017 62
TABULKA Č. 17 – SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z UHLÍ A KOKSU A ELEKTŘINY K 1. 1. 2017 ... 63
TABULKA Č. 18 – POŘADÍ STÁTŮ DLE VELIKOSTI SAZEB SPOTŘEBNÍCH DANÍ K 1. 1. 2017 65
TABULKA Č. 19 – PROCENTUÁLNÍ VYJÁDŘENÍ PŘÍJMŮ V ROCE 2015 67
TABULKA Č. 20 – DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ 20 KS CIGARET K 1. 1. 2017 68

V Seznam schémat

SCHÉMA Č. 1 – HARMONIZAČNÍ ÚROVNĚ 19
SCHÉMA Č. 2 – STEJNÉ DANĚ VE VŠECH ZEMÍCH 20
SCHÉMA Č. 3 – VÝPOČET SPOTŘEBNÍ DANĚ A NÁSLEDNÁ VAZBA NA DPH 26
SCHÉMA Č. 4 – PRIMÁRNÍ PRÁVO EU 34
SCHÉMA Č. 5 – SWOT ANALÝZA 72