

**Děkuji doc. Ing. Slavomíře Svátkové, CSc. (VŠE v Praze) - odpovědné řešitelce výzkumného projektu - za možnost použít část studie pro výukové účely.**

**Robert Jahoda**

**Teoreticko-metodologická a legislativní východiska  
pro analýzu zatížení spotřebního koše  
daněmi ze spotřeby**

*Projekt byl realizován za finanční podpory ze státních prostředků prostřednictvím Grantové agentury České republiky.*

*Výzkumný projekt č. 402/04/1069*

*Analýza zatížení spotřebního koše daněmi ze spotřeby v České republice*

**Autoři studie:**

doc. Ing. Slavomíra Svátková, CSc. (VŠE v Praze) - odpovědná řešitelka výzkumného projektu

Ing. Barbora Slintáková, Ph.D. (VŠE v Praze)

Ing. Stanislav Klazar, Ph.D. (VŠE v Praze)

Ing. Martin Zelený (VŠE v Praze)

Praha, prosinec 2004

# Obsah

Úvod	5
<b>1. Teoretické přístupy k incidenci daní ze spotřeby</b>	<b>7</b>
1.1 Charakteristika daní ze spotřeby	7
1.2 Princip efektivnosti a spravedlnosti u daní ze spotřeby	11
1.2.1 Zdanění spotřeby a princip efektivnosti	11
1.2.1.1 <i>Administrativní náklady zdanění</i>	11
1.2.1.2 <i>Výše administrativních nákladů daní ze spotřeby a srovnání s ostatními daněmi</i>	13
1.2.1.3 <i>Absolutní ztráta přebytku ekonomiky způsobená zdaněním</i>	15
1.2.1.4 <i>Teoretické návrhy řešení neefektivnosti daňových systému</i>	18
1.2.2 Zdanění spotřeby a princip spravedlnosti	19
1.3 Analýza přesunu a dopadu daní ze spotřeby	21
1.3.1 Přesun a dopad daní ze spotřeby v modelu dílčí rovnováhy	22
1.3.1.1 <i>Vliv důchodu na poptávané množství statků</i>	22
1.3.1.2 <i>Vliv ceny na poptávané množství statků</i>	24
1.3.1.3 <i>Přesun a dopad daně v konkurenčním prostředí</i>	26
1.3.2 Analýza dopadů zdanění v modelu všeobecné rovnováhy	28
1.3.2.1 <i>Předpoklady modelu a jeho funkční vztahy</i>	29
1.3.2.2 <i>Interpretace implikací modelu</i>	31
1.3.2.3 <i>Empirické výsledky měření přesunu a dopadu daní</i>	32
1.3.3 Dopad daní ze spotřeby na důchody - redistribuční efekt daní	33
<b>2. Daňová politika v oblasti daní ze spotřeby</b>	<b>37</b>
2.1 Vybrané aspekty daňové politiky v členských zemích EU	37
2.1.1 Postavení daní ze spotřeby v daňových systémech členských zemí EU	38
<b>2.1.2 Proces sjednocování pravidel u daní ze spotřeby</b>	<b>49</b>
<b>2.1.2.1 Proces sjednocování pravidel u spotřebních daní (akcízů)</b>	<b>50</b>
<b>2.1.2.2 Proces sjednocování pravidel u daně z přidané hodnoty</b>	<b>62</b>
2.2 Vybrané aspekty daňové politiky v České republice	74
2.2.1 Postavení daní ze spotřeby v daňovém systému České republiky	75
2.2.2 Vývoj spotřebních daní (akcízů) v České republice od roku 1993	79
2.2.2.1 <i>Vývoj změn ve spotřebních daních s ohledem na zaměření studie</i>	79
2.2.2.2 <i>Postavení jednotlivých spotřebních daních v rámci celkového výnosu spotřebních daní</i>	89

2.2.2.3 <i>Vývoj počtu plátců spotřebních daních</i>	90
2.2.3 <i>Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice od roku 1993</i>	91
2.2.3.1 <i>Vývoj změn v dani z přidané hodnoty s ohledem na zaměření studie</i>	92
2.2.3.2 <i>Snížená sazba a osvobození od daně jako výjimky z aplikace základní sazby DPH</i>	99
2.2.3.3 <i>Vývoj počtu plátců daně z přidané hodnoty</i>	103
<b>3. Statistická data o spotřebě domácností a statistika rodinných účtů</b>	<b>105</b>
3.1 <i>Historie statistických šetření o spotřebě domácností na našem území</i>	105
3.2 <i>Šetření o spotřebě domácností v mezinárodním kontextu</i>	106
3.3 <i>Statistika rodinných účtů v České republice</i>	106
3.4 <i>Klasifikace CZ-COICOP</i>	109
3.5 <i>Možnosti analýzy zdanění spotřeby domácností</i>	112
3.5.1 <i>Daňové sazby a jejich struktura</i>	112
3.5.2 <i>Analýza agregovaných dat</i>	112
3.5.3 <i>Metoda založená na hypotetických typových domácnostech</i>	113
3.5.4 <i>Přístupy založené na mikrosimulačním modelování</i>	114
<b>Závěr</b>	<b>116</b>
<b>Seznam použité literatury</b>	<b>122</b>
<b>Přílohy</b>	<b>128</b>
Příloha č. 1 - <i>Daně ze spotřeby na veřejných příjmech (v %) pro 15 členských zemí EU</i>	129
Příloha č. 2 - <i>Daňové kvóty konstruované pro daně ze spotřeby pro 15 členských zemí EU</i>	134
Příloha č. 3 - <i>Daně ze spotřeby na celkovém zdanění (v %) pro 15 členských zemí EU</i>	139

### 2.1.2 Proces sjednocování pravidel u daní ze spotřeby

Hovoří-li se v souvislosti s Evropskou unií o daních ze spotřeby, bývá s nimi automaticky spojen proces harmonizace.

**Harmonizaci** daní se rozumí „proces přizpůsobování daňových soustav zemí, které patří k ekonomickému integračnímu seskupení, tak, aby se konstrukce daní řídila stejnými principy. Harmonizace nepředpokládá jednotnou konstrukci daní a stejné daňové sazby.“ (Svátková, 1994:229) Z této charakteristiky vyplývá, že v procesu harmonizace nejde o unifikaci daňových systémů, ale cíl je „skromnější“: sjednotit základní pravidla konstrukce daní a sblížit sazby, popř. osvobození od daně.

Orgány EU projevují svoji vůli právními akty patřícími do tzv. sekundárního práva<sup>38</sup>. Jsou právně závazné a jsou vydány na základě zřizovacích smluv. Patří k nim nařízení, směrnice a rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že základní právní akta v oblasti daní ze spotřeby upravující zejména druhy daní, jejich základy, sazby, osvobození a další náležitosti jsou vydána na základě směrnic, budeme se v následujícím textu věnovat pouze jim. Podívejme se nejprve na jejich charakteristické rysy.<sup>39</sup>

**Směrnice** (directives; Richtlinie) patří mezi akta, která zavazují pouze členské státy, nikoliv tedy například osoby těchto států jako tomu může být u nařízení. Určuje konečný výsledek, kterého má být dosaženo, zatímco formy a metody vedoucí k dosažení tohoto cíle ponechává na jednotlivých členských státech. Stanoví také zpravidla určité zásady, které musí dané země začlenit do svého právního řádu a lhůtu, dokdy tak musí učinit.

Z pohledu praxe tak např. první směrnice Rady zavázala šest západoevropských zemí nahradit svůj národní systém daně z obrátu daní z přidané hodnoty. Dala však zemím volnost v tom, zda-li tento systém uplatní i na maloobchodní stupeň či nikoliv. Lhůtu pro přijetí nového systému stanovila na začátek roku 1970.

O přijetí (nepřijetí) právních aktů rozhoduje Rada EU. Pro oblast harmonizace daní ze spotřeby<sup>40</sup> je typické, že rozhoduje **jednomyslně**, přičemž stanovisko Evropského parlamentu je pouze konzultováno. Tento postup byl zachován i ve smlouvě z Nice v roce 2000, přestože v ní došlo - s cílem zpružnit legislativní procesy v EU - k rozšíření oblastí, při nichž bude Rada rozhodovat kvalifikovanou většinou.

#### 2.1.2.1 Proces sjednocování pravidel u spotřebních daní (akcízů)

Proces harmonizace v oblasti spotřebních daní patřil (a stále patří) k těm složitým, a to přes to, že většina zemí tyto daně vybírala již před svým vstupem do EU. Problémem číslo jedna se ukázaly být zejména sazby těchto daní, v nichž se odrážela specifika (ekonomická, společenská, geografická) jak producentských a neproducentských zemí (víno), tak i severních a jižních zemí EU (alkohol, tabák). Zdá se, že hlavním tlakem na uspíšení harmonizačního procesu se stalo až přijetí maastrichtské smlouvy a v ní datovaný vznik EU

<sup>38</sup> Na rozdíl od práva primárního, což jsou akty jednotlivých států EU „jakožto subjektů mezinárodního práva, tedy subjektů, které se komukoliv podřizují pouze dobrovolně, na základě svého souhlasu.“ (Týč, 2004:60)

<sup>39</sup> Volně z (Týč, 2004:64).

<sup>40</sup> Ale také např. v oblasti sociálního pojištění (zabezpečení).

k 1. 1. 1993. Lze tudíž říci, že proces harmonizace se u spotřebních daní „rozeběhl“ až od konce roku 1992 a byl vyvolán faktem odstranění hranic mezi jednotlivými zeměmi doslova ze dne na den a potřebou zabránit škodlivé daňové konkurenci.

Jak již bylo řečeno výše, základním právním aktem, který harmonizuje právní úpravu spotřebních daní, jsou směrnice. Podívejme se nyní na rozhodující z nich.

**Směrnice z února 1992<sup>41</sup>**, která odstartovala následnou „smršť“ směrnic, vymezila teritorium působnosti spotřebních daní (dále také SD), základní principy zdaňování výrobků podléhajících této dani a technické podmínky pro řádné fungování daně. Základní přínos směrnice lze shrnout do těchto bodů:<sup>42</sup>

- vymezila území, která se musí řídit pravidly danými směrnicí (území členských států s výjimkami);
- vymezila okruh výrobků, které budou směrnicí upraveny (minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky);
- zavedla princip daňových skladů<sup>43</sup> a režim podmíněného osvobození od SD;
- při převážení výrobků z jedné země do druhé založila do zdanění obecný princip země spotřeby (včetně možnosti vrácení SD), a to s výjimkou osobní spotřeby jednotlivců, kde ponechala princip země původu;
- vymezila jednotný okamžik vzniku daňové povinnosti (den propuštění výrobků pro domácí spotřebu);
- vymezila okruh výrobků, které mohou jednotlivé země osvobodit od SD;
- zavedla pravidla pro oběh dokladů vč. zásad pro výběr SD při porušení předpisů; ponechala také zemím vůli při vnitrostátním daňovém značení výrobků (týká se např. tabákových nálepek).

Zajímavým úhlem pohledu na směrnice jsou **výjimky**, které poskytují jednotlivým zemím EU. Tyto výjimky totiž mohou mít dopad na řadu oblastí, např. na výnos daně, míru harmonizace i daňové konkurence v rámci EU, na intenzitu přeshraničních nákupů apod. Výjimky jsou dvojího druhu: za prvé se týkají všech zemí EU, za druhé pouze některých z nich.

Co se týče prvního typu výjimek, směrnice z února 1992 umožňuje **všem** státům EU osvobodovat od SD výrobky převážené uvnitř Společenství a prodávané v bezcelních prodejnách. Kromě toho mohou státy osvobodit drobné výrobce vín od administrativních požadavků (např. při přepravě vína).

Co se týče druhého typu výjimek, směrnice umožňuje **Dánsku** uplatnit výjimku, jež je v rozporu s obecnými zásadami unijních pravidel. Spočívá v zachování hraničních kontrol i v rámci EU a ve zdanění „turistického dovozu“ alkoholických a tabákových výrobků jednotlivců spotřebních daní, pokud přesahuje stanovený množství limit.

---

<sup>41</sup> Směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Součástí směrnice je i Prohlášení do protokolu ze zasedání Rady; podle něho je - z pohledu zaměření naší studie - důležité konstatování faktu, že harmonizace šňupacího a žvýkacího tabáku je zbytečná a že malé nezávislé pivovary mohou být zdaněny sazbou daně sníženou až o 50 %. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1993.

<sup>42</sup> U této i dalších směrnic není cílem zachytit úplný výčet zavedených opatření.

<sup>43</sup> V terminologii českého zákona o spotřebních daních. Jednalo se o tzv. sklady s daňovým dozorem.

**Směrnice z října 1992<sup>44</sup>** se zabývá cigaretami, resp. harmonizací jejich minimální sazby SD. Základní pravidla lze shrnout do dvou bodů:

- celková minimální sazba SD, tj. součet specifické a valorické části spotřební daně bez DPH činí 57 % z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie;
- každé dva roky bude celkové zatížení cigaret vč. struktury SD přezkoumáno.

**Výjimku** v podobě dvouletého časového odkladu pro přijetí pravidel dostalo **Španělsko**. **Portugalsko** obdrželo výjimku týkající se velikosti minimální sazby daně; cigarety vyrobené malými výrobci a spotřebované ve vzdálených regionech Azory a Madeira tím mohou být zatíženy sazbou až o polovinu nižší.

Druhá **směrnice z října 1992<sup>45</sup>** doplnila předchozí směrnici a zaměřila pozornost na ostatní tabákové výrobky, resp. minimální sazbu SD z nich. Základní přijatá pravidla lze shrnout následovně:

- SD může být konstruována alternativně jako:
  - a) valorická (daň podle maximálních maloobchodních prodejních cen - dále MOC);
  - b) specifická (daň podle množství);
  - c) složená (daň jako kombinace valorické a specifické části daně);
- podmínkou ovšem je, aby celková SD splňovala minimální výši; ta je dána odlišně podle jednotlivých druhů tabákových výrobků:
  - 5 % MOC nebo 7 ECU z 1 000 kusů či za 1 kg (pro doutníky a doutníčky);
  - 30 % MOC nebo 20 ECU za 1 kg (pro tabák k ručnímu balení cigaret);
  - 20 % MOC nebo 15 ECU za 1 kg (pro ostatní tabák ke kouření);
- zavádí se mechanismus přepočtu ECU na národní měnovou jednotku: pro celý aktuální kalendářní rok se použije devizový kurz platný první pracovní den října předchozího roku; nebude-li nárůst SD po přepočtu vyšší než o 5 % nebo 5 ECU, mohou členské státy zachovat původní sazby SD;
- každé dva roky budou daňové sazby přezkoumány.

Šestiletou výjimku z uplatňování minimálních sazeb obdržela **Itálie** a **Španělsko**. Na tabákové svitky ze surového tabáku mohou obě země uplatňovat až o 50 % nižší sazbu SD než je běžná vnitrostátní sazba daně na doutníky a doutníčky a přitom tato sazba může být nižší než je minimální sazba SD stanovená na tyto komodity.

Třetí **směrnice z října 1992<sup>46</sup>** učinila „pořádek“ u minerálních olejů (dále i MO). K dobru ji lze připsat, že:

- vymezila předmět minerálních olejů s ohledem na kombinovanou nomenklaturu;
- vymezila základ SD, ze kterého se daň vypočítává (tj. 1 000 litrů nebo 1 000 kg), přičemž umožnila zemím použít u vybraných MO i jinou jednotku;
- umožnila osvobodit od daně MO používané pro jiné účely než jako pohonná hmota nebo palivo, MO pro létání (s výjimkou rekreačního) nebo MO pro plavbu po vodách Společenství (kromě rekreačního);
- dala zemím možnost plně či částečně osvobodit od spotřební daně MO využívané při přepravě cestujících a zboží po železnici, výrobě elektrické energie, u zemědělských a

<sup>44</sup> Směrnice Rady 92/79/EHS, o sblížení daní z cigaret. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

<sup>45</sup> Směrnice Rady 92/80/EHS, o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

<sup>46</sup> Směrnice Rady 92/81/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

zahradnických prací a v dalších vymezených oblastech, popř. je alternativně zatížit sníženou sazbou SD;

- umožnila zemím uplatnit sníženou sazbu SD u plynových olejů, petroleje a dalších MO, pokud jsou použity pro vozidla používaná mimo veřejné cesty, pro stavební stroje a obdobné účely;
- co se týče formy, stanovila, že osvobození MO od SD je možné dosáhnout i cestou jejich zdanění a následného vrácení zaplacené SD.

Uvedená směrnice neposkytuje přímo výjimky, ale umožňuje *všem* zemím zavést osvobození od SD na základě dalších titulů s podmínkou uvědomit o tom Komisi. Zároveň si ovšem vymíní pro Radu právo přezkoumat dopady tohoto osvobození, zejména na nekalou soutěž a fungování vnitřního trhu a rozhodnout o ponechání, zrušení či rozšíření této možnosti.

Čtvrtá **směrnice z října 1992**<sup>47</sup> doplnila předchozí a obrátila pozornost k sazbám minerálních olejů. Co se týče sazeb SD, lze je shrnout do následující tabulky č. 2.2.

### TABULKA č. 2.2

#### Minimální sazby spotřebních daní u minerálních olejů stanovené směrnicí Rady 92/82/EHS

Pořadové číslo	Druh minerálního oleje	Minimální sazba spotřební daně
1	olovnatý benzin	337 ECU/1 000 litrů
2	bezolovnatý benzin	287 ECU/1 000 litrů
3	nafta jako pohonná hmota	245 ECU/1 000 litrů
4	* pro stacionární motory, vozidla používaná mimo veřejné cesty atd.	18 ECU/1 000 litrů
5	topný plynový olej	18 ECU/1 000 litrů
6	těžký topný olej	13 ECU/1 000 kg
7	kapalný topný plyn (LPG) jako pohonná hmota	100 ECU/ 1 000 kg
8	* pro stacionární motory, vozidla používaná mimo veřejné cesty atd.	36 ECU/ 1 000 kg
9	* pro topné účely	0 ECU/1 000 kg
10	petrolej jako pohonná hmota	245 ECU/1 000 litrů
11	* pro stacionární motory, vozidla používaná mimo veřejné cesty atd.	18 ECU/1 000 litrů
12	* pro topné účely	0 ECU/1 000 litrů

Další přijatá pravidla směrnice lze shrnout do dvou bodů:

- zavádí stejný mechanismus přepočtu ECU na národní měnovou jednotku jako „tabáková“ směrnice: pro celý aktuální kalendářní rok se použije devizový kurz platný první pracovní den října předchozího roku; nebude-li nárůst SD po přepočtu vyšší než o 5 % nebo 5 ECU, mohou členské státy zachovat původní sazby SD;
- každé dva roky budou daňové sazby přezkoumány z pohledu fungování společného trhu, skutečné výše sazeb a obecných cílů Smlouvy o založení Evropského společenství.

<sup>47</sup> Směrnice Rady 92/82/EHS, o sblížení sazeb spotřebních daní z minerálních olejů. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

Analyzovaná směrnice přinesla řadu **zvýhodnění**. Nejprve o těch, které mohou uplatnit **všechny** členské země, které k 1. 1. 1991 neuplatňovaly SD u topného plynového oleje. Tyto země nemusí SD zavádět, místo toho ale musí zavést k 1. 1. 1993 tzv. sledovací poplatek ve výši 5 ECU/1 000 litrů s možností jeho zvýšení za dva roky na dvojnásobnou částku.

Co se týče jednotlivých zemí, výjimky z minimální sazby SD se týkají za prvé **Lucemburska**; minimální sazba SD je pro období dvou let pro oba druhy benzinů (č. 1 a č. 2 z výše uvedené tabulky 2.2) o 45 ECU a u plynového oleje (č. 5) potom o 50 ECU nižší než je obecná minimální sazba daně.

Výjimka pro **Řecko** se týká plynového oleje (č. 5), které má (shodně s Lucemburskem) možnost uplatnit sazbu daně v průběhu dvou let o 50 ECU nižší. Bez časového omezení pak může Řecko ve vymezených správních obvodech (např. Thasos, Kyklady aj.) stanovit sazby SD z plynového oleje (č. 5) a z benzínu (č. 1 a 2) nižší až o 22 ECU než jsou obecné minimální sazby daně směrnicí.

Výjimku uděluje směrnice i **Portugalsku**. Blíže neurčené nižší sazby SD (oproti směrnici) na MO spotřebované na Azorech mají vykompenzovat vyšší dopravní náklady v důsledku rozptýlené povahy regionu.

Pátá **směrnice z října 1992**<sup>48</sup> patří k těm rozsáhlejším; je to dáno zaměřením na alkoholické nápoje. Základní přijatá pravidla lze shrnout do následujících bodů:

- obsahově vymezuje pojem pivo, základ SD z piva (alternativně podle stupňů Plato nebo podle stupňů skutečného obsahu alkoholu), dále tzv. malý nezávislý pivovar, u něhož nesmí sazba daně klesnout pod 50 % sazby základní vnitrostátní daně a umožňuje osvobodit od SD pivo vyrobené a spotřebované soukromou osobou;
- obsahově vymezuje jednotlivé druhy vín (tiché, šumivé), základ SD z vína (hl), umožňuje stanovit stejnou sazbu SD na tiché i šumivé víno a osvobodit od SD víno vyrobené a spotřebované soukromou osobou;
- obsahově vymezuje kvašené šumivé a nešumivé nápoje, základ SD (hl), umožňuje stanovit stejnou sazbu SD na oba druhy nápojů a osvobodit od SD nápoje vyrobené a spotřebované soukromou osobou;
- obsahově vymezuje pojem meziproduct, určuje základ SD (hl) a mj. stanoví, že sazby SD nesmí být nižší než sazby SD pro tiché víno a nešumivé kvašené nápoje;
- obsahově vymezuje pojem líh, základ SD (hl čistého alkoholu), stanoví pravidlo o pouze jedné sazbě daně na všechny „lihové“ výrobky; dále vymezuje pojem malý lihovar, jehož produkce může být zdaňována nižší sazbou, která ovšem nesmí klesnout pod 50 % sazby základní vnitrostátní daně; stanoví i povinnost všem zemím oznamovat složení denaturačních prostředků u lihu;
- umožňuje osvobodit od SD plně denaturovaný líh, líh pro přípravu octa, léků, pro výrobu potravin, nealkoholických nápojů, čokolád aj. výrobků, dále i všechny alkoholické výrobky použité pro vědecký výzkum, lékařské účely, jako vzorky apod.;
- umožňuje uplatnit osvobození od SD i formou vrácení zaplacené SD.

Co se týče **výjimek**, směrnice umožňuje za prvé **všem** zemím použít i sazbu SD nižší než je stanovená minimální, pokud obsah alkoholu nepřesáhne stanovené množství výrobku; u piva

---

<sup>48</sup> Směrnice Rady 92/83/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.



2,8 %, u vína 8,5 %, kvašených nápojů 8,5 %, meziproduktů 15 %<sup>49</sup> a alkoholických výrobků 10 %.

Jednotlivé země dostaly za druhé výjimky na výrobky regionálního a tradičního charakteru; sazba daně nesmí ovšem poklesnout o více než 50 % pod základní vnitrostátní sazbu daně z lihu. **Francie** může tuto sníženou sazbu stanovit pro rum vyrobený z cukrové třtiny, **Řecko** potom na anýzem ochucené lihovinové nápoje a **Španělsko** nemusí považovat některou přípravu vín za výrobu meziproduktů. **V. Británie a Irsko** mohou i po roce 1993 osvobodit od SD sladové nápoje a aromatická hořká piva.

Poslední **směrnice z října 1992**<sup>50</sup> doplňuje předchozí a zaměřuje se na sazby SD z alkoholu a alkoholických nápojů. Co se týče sazeb SD, lze je shrnout do následující tabulky 2.3.

### TABULKA č. 2.3

#### Minimální sazby spotřebních daní u alkoholu a alkoholických nápojů stanovené směrnicí Rady 92/84/EHS

Pořadové číslo	Druh výrobku	Sazba spotřební daně
1	alkohol vč. alkoholu v nápojích	550 ECU/hl
2	meziprodukty	45 ECU/hl
3	tiché víno	0 ECU/hl
4	šumivé víno	0 ECU/hl
5	pivo	0,748 ECU/hl/stupeň Plato nebo 1,87 ECU/hl/stupeň alkoholu

Další přijatá pravidla směrnice lze shrnout do dvou bodů:

- zavádí se obdobný mechanismus přepočtu ECU na národní měnovou jednotku jako u ostatních výrobků: pro celý aktuální kalendářní rok se použije devizový kurz platný první pracovní den října předchozího roku; nebude-li nárůst SD po přepočtu vyšší než o 5 % nebo 5 ECU, mohou členské státy zachovat původní sazby SD;
- každé dva roky budou daňové sazby přezkoumány z pohledu fungování společného trhu, soutěže mezi různými kategoriemi alkoholických nápojů a obecných cílů EU.

**Výjimky** u této daně patří k nejrozsáhlejším. Potvrzuje se tak skutečnost o odrazu tradic právě v oblasti alkoholických nápojů i nechtě jednotlivých zemí přijmout užší harmonizační pravidla.

**Dánsko i Itálie** si mohou po dalších tři a půl let ponechat stávající systém zdanění alkoholu a alkoholických nápojů za podmínky zachovat minimální sazbu SD. **Řecko** si může v určitých obvodech (Thasos, Lisbos aj.) zavést sníženou sazbu SD na líh, nesmí ovšem poklesnout pod 50 % základní vnitrostátní sazby daně. **Itálie** může uplatňovat osvobození od SD a snížené

<sup>49</sup> Zde ještě za dalších doplňujících podmínek, např., že tato sazba nebude nižší než 40 % základní vnitrostátní sazby SD.

<sup>50</sup> Směrnice Rady 92/84/EHS, o sbližování sazeb spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

sazby daně na alkoholické nápoje spotřebovávané ve dvou regionech (Gorizia a Valle d' Aosta). *Portugalsko* potom může v Madeiře a na Azorách uplatnit snížené sazby SD (nesmí ovšem poklesnout pod 50 % základní vnitrostátní sazby daně) na tradiční výrobky jako jsou např. likéry ze subtropického ovoce ochucené pálenkou, likéry vyráběné z mučenky a ananasu či vínovice nebo matolinová pálenka.

Dostáváme se k další **směrnici**, tentokrát již **z prosince 1992**<sup>51</sup>, která upravuje a doplňuje držení, pohyb a sledování výrobků podléhajících SD, a to jak na území ES, tak ve vztahu k třetím zemím a zemím ESVO. Každé zemi mj. stanoví povinnost zavést do 1. 4. 1993 elektronickou databázi skladovatelů a skladů s daňovým dozorem.

Po dvouleté přestávce přichází technická **směrnice z prosince 1994**<sup>52</sup>. Oblast působnosti je široká a cílem je zpřesnit stávající směrnice, upravit působnost dokladů a poskytnout vyšší právní jistotu zainteresovaným osobám. Z našeho pohledu stojí za zmínku osvobození od SD pro minerální oleje (např. v palivových nádržích vozidel, pro ozbrojené síly apod.) a možnost vrácení SD ze znečištěných výrobků, které se dostaly zpět do daňového skladu.

O necelý rok později přichází **směrnice z listopadu 1995**<sup>53</sup>, která jako první vymezuje dvě etapy harmonizace SD u tabákových výrobků (i když poněkud retroaktivně), přičemž stanoví, že přechod z jedné etapy do další lze odložit, pokud by členským státům vznikly nepřiměřené ztráty příjmů. Směrnice obsahuje jak obecné a tak i specifické zásady pro jednotlivé etapy.

**Obecné zásady** přijaté směrnicí lze shrnout následovně:

- podrobně a po novu vymezila a specifikovala tabákové výrobky, a to v podobě, jak jsme navyklí i z našeho současného zákona o SD (cigarety, doutníky a doutníčky, tabák ke kouření);
- celková spotřební daň pro cigarety se skládá ze dvou složek: poměrná (procentní) složka se vypočítává z nejvyšší MOC, specifická potom na jednotku výrobku (kus); přitom pro všechny cigarety musí být sazba daně i pevná částka daně stejná; cílem konečné etapy harmonizace struktury daně je určit poměr mezi specifickou složkou SD na jedné straně a součtem procentní složky SD a všeobecné obrátové daně na straně druhé;
- právo určit nejvyšší MOC každého výrobku má jeho výrobce, popř. jeho zástupce nebo zmocněnec, a dovozce;
- tabákové výrobky používané pro průmyslové nebo zahradnické účely, pro vědecké zkoušky a výrobky znovu zpracované či zničené pod úředním dozorem mohou být osvobozeny od SD, popř. může být daň vrácena.

**Pro 1. etapu harmonizace** (pět let od poloviny roku 1973<sup>54</sup>) se dále stanoví tato pravidla:

- velikost specifické SD z cigaret se poprvé určí podle cigaret nejžádanější cenové kategorie podle údajů k 1. 1. 1973;
- částka specifické SD nesmí být nižší než 5 % nebo vyšší než 75 % celkové SD na cigarety;
- státy mají možnost vyloučit u dovážených cigaret z MOC clo.

<sup>51</sup> Směrnice Rady 92/108/EHS, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani a směrnice 92/81/EHS. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

<sup>52</sup> Směrnice Rady 94/74/ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, směrnice 92/81/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů a směrnice 92/82/EHS o sblížování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 7. 1995.

<sup>53</sup> Směrnice Rady 95/59/ES o daních jiných než daních z obrátu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.

<sup>54</sup> Směrnice rekapituluje první etapu harmonizace a následně i druhou.

**Pro 2. etapu harmonizace** začínající 1. 7. 1978 jsou stanovena tato pravidla:

- výše specifické SD z cigaret se určí podle cigaret nejžádanější cenové kategorie podle údajů známých k 1. 1. každého roku;
- specifická SD nesmí být nižší než 5 % a vyšší než 55 % celkové SD a obrátové daně;
- obdobně jako v předchozí etapě i nyní mají státy možnost vyloučit u dovážených cigaret z MOC clo;
- na cigarety a jemně řezaný tabák k balení cigaret lze - za splnění podmínek - uplatnit minimální SD.

Směrnice přinesla pro *Německo* oprávnění zdaňovat do konce roku 1998 tabákové smotky alespoň ve výši sazby pro jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret, přestože jsou smotky považovány pro účely zdanění za cigarety.

**Směrnice z prosince 1996**<sup>55</sup> se jako první ze směrnic věnuje pouze třem zemím (Dánsku, Finsku a Švédsku), a to - jak jinak - než v souvislosti s udělením výjimek. *Dánsko* ji dostalo již směrnicí Rady 92/12/EHS a týkala se možnosti zdaňovat alkoholické a tabákové výrobky dovážené jednotlivci z jiných území EU, pokud přesáhne určité množství. Výjimka je Dánsku touto prosincovou směrnicí prodloužena do konce roku 2003 s tím, že bude postupně množstevní omezení snižovat. Zároveň musí omezovat i minimální dobu pobytu svých daňových rezidentů mimo Dánsko, která je nutná k tomu, aby tyto osoby mohly výrobky dovážet osvobozené od SD.

Obdobný postup zvolila směrnice i vůči *Finsku a Švédsku*, kterým byla výjimka dána aktem o přistoupení k EU. Zatímco Finsku byl výjimečný stav prodloužen do konce roku 2003 (jako Dánsku), Švédsku pouze do 30. 6. 2000. Specifický postup Rady byl zdůvodněn tím, že uvedené země uplatňovaly tradičně vysoké sazby SD na alkohol a tabák z důvodů zdravotních, sociálních a fiskálních a okamžité odstranění zdanění by vedlo k nepřijatelným výkyvům v příjmech, obchodu a k narušení hospodářské soutěže.

Další **směrnice z července 1999**<sup>56</sup> je směrnicí, která se vrací k tabákovým výrobkům a na základě vyhodnocení minulého období upravuje pravidla jejich zdanění. Hlavní zásady přijaté směrnicí lze shrnout následovně:

- řešila úpravu sazeb SD v souvislosti s úpravami sazeb daně z přidané hodnoty a změnami maloobchodní ceny cigaret;
- zvýšila minimální pevnou složku SD stanovenou pro jednotlivé druhy tabákových výrobků následovně:
  - ze 7 ECU/1 000 kusů nebo 1 kg na 9 EUR (pro doutníky a doutničky);
  - z 20 ECU/1 kg na 24 EUR (pro tabák k ručnímu balení cigaret);
  - z 15 ECU/1 kg na 18 EUR (pro ostatní tabák ke kouření);přičemž tyto sazby od 1. 1. 2001 dále zvýšila na 10, 25 a 19 EUR (při zachování zvoleného pořadí tabákových výrobků);
- rozšířila dvouleté období pro hodnocení účinků směrnice na tříleté.

---

<sup>55</sup> Směrnice Rady 96/99/ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Směrnice vstoupila v platnost 1. 1. 1997.

<sup>56</sup> Směrnice Rady 1999/81/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sblížování daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obrátu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Směrnice nabývá účinnost 1. 1. 1999.

Co se týče **výjimek**, směrnice prodloužila **Švédsku** do konce roku 2002 odchylku<sup>57</sup> od minimální 57% sazby celkové SD. **Francie** může používat u tabákových výrobků prodáváných na Korsice sazby SD z cigaret platné ke konci roku 1997.

Další **směrnice z června 2000**<sup>58</sup> řešila problém **Švédska**, který se dal očekávat po přijetí Směrnice Rady 96/99/ES. Švédsko žádalo o prodloužení doby, po kterou mohlo zdaňovat jednotlivci dovážené alkoholické a tabákové výrobky z jiného území EU, pokud přesahovaly množstevní limity. Rada prodloužila tuto výjimku do konce roku 2003 (jako předtím Dánsku a Finsku) s tím, že se jedná o konečný termín. Podmínkou také bylo, že v průběhu let 2000 až 2003 budou postupně zvyšovány množstevní limity, v rámci kterých nebudou výrobky při jejich dovážení do Švédska zdaňovány. Jen pro dokreslení situace uvedeme např. víno, u kterého se limit ve výši 20 litrů (pro rok 2000) zvýšil na 52 litrů (pro rok 2003).

Následující **směrnice z července 2000**<sup>59</sup> řeší pro změnu problémy **Finska** s pivem. Při „dovozu“ piva nad množstevní limit podléhá toto pivo spotřební dani. Vzhledem k tomu, že se jedná o výjimku porušující základní pravidlo EU nezdaňovat převozy zboží po území ES daněmi, zvýšila směrnice Finsku bezdaňový limit pro pivo ve třech krocích s tím, že zcela by měl být odstraněn do konce roku 2003. Druhým problémem byla skutečnost, že dovoz piva ze třetích zemí byl zvýhodňován oproti „dovozu“ piva z ostatních členských států EU. Směrnice proto Finsku umožnila zavést do konce roku 2005 omezení na dovoz piva ze třetích zemí.

Další nepřehlédnutelnou směrnicí je **směrnice z února 2002**<sup>60</sup>, která se vrací ke zdanění tabákových výrobků, neboť na základě rozboru cen a sazeb SD se došlo k závěru, že větší sblížení sazeb SD by napomohlo ke snížení výskytu podvodů a pašování uvnitř ES. Hlavní zásady směrnice, reagující mj. i na přijetí eura, lze shrnout do těchto bodů:

- celková minimální SD z cigaret ve výši 57 % z MOC nesmí být od 1. 7. 2002 nižší než 60 EUR/1 000 kusů cigaret nejžádanější cenové kategorie; od 1. 7. 2006 se tato částka zvyšuje na 64 EUR;
- pokud celková minimální SD činí alespoň 95 EUR/1 000 cigaret, nemusí být splněn požadavek 57 % z MOC; od 1. 7. 2006 se tato částka zvyšuje na 101 EUR;
- celková SD z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret se zvyšuje od 1. 7. 2002 na 32 % z MOC nebo na 27 EUR/kg, o dva roky později na nejméně 36 % z MOC nebo 32 EUR/kg;
- od 1. 7. 2003 se celková minimální SD stanoví následovně:
  - 5 % MOC nebo 11 EUR/1 000 kusů nebo 1 kg (pro doutníky a doutníčky);
  - 33 % MOC nebo 29 EUR/1 kg (pro tabák k ručnímu balení cigaret);
  - 20 % MOC nebo 20 EUR/1 kg (pro ostatní tabák ke kouření);
- zpřesňuje se definice doutníčků a doutníků;
- prodlužuje se lhůta pro přezkoumání dopadů směrnice ze dvou na čtyři roky.

Odklad opatření směrnice na zavedení pevné minimální sazby SD ve výši 60 EUR o dva roky se týká **všech** zemí, které k 1. 7. 2001 uplatňovaly celkovou minimální SD nižší.

<sup>57</sup> Švédsku byla dána aktem o přistoupení k EU.

<sup>58</sup> Směrnice Rady 2000/44/ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS, pokud jde o dočasná množstevní omezení u výrobků podléhajících spotřební dani, které se dovážejí do Švédska z jiných členských států.

<sup>59</sup> Směrnice Rady 2000/47/ES, kterou se mění směrnice 69/169/EHS, pokud jde o dočasná množstevní omezení při dovozu piva do Finska.

<sup>60</sup> Směrnice Rady 2002/10/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků. Pravidla směrnice musí být uvedena v platnost do 1. 7. 2002, pokud není uvedeno jinak.

Individuální výjimku potom dostalo *Španělsko a Řecko* v podobě dvouletého odkladu pro zavedení pevné minimální sazby SD ve výši 64 EUR/1 000 kusů cigaret a *Německo* v podobě šestiletého odkladu nové definice doutníků a doutníčků s dopadem na odklad zvýšení zdanění.

**Směrnice z října 2003<sup>61</sup>** je známá také jako „energetická“ směrnice, a to díky tomu, že obrací pozornost na sazby SD z minerálních olejů (MO). U minerálních olejů využívaných jako pohonná hmota stanoví sazby SD výhledově i pro období roku 2010. Zdanění svojí výší rozlišuje komerční a nekomerční použití zemního plynu a uhlí včetně koksu, kdy nekomerční účel podléhá dvojnásobnému daňovému zatížení. Kromě „tradičních“ minerálních olejů se zaměřuje i na elektřinu, uhlí a koks a od roku 2004 zavádí i jejich zdanění. Změny sazeb SD dokumentují následující tabulky 2.4 - 2.6.

#### **TABULKA č. 2.4**

#### **Sazby SD u minerálních olejů používané jako pohonná hmota dané „energetickou“ směrnicí 2003/96/ES**

Pořadí	Druh MO jako pohonná hmota - základ SD	Minimální sazba SD daná směrnicí 92/82/EHS	Minimální sazba SD od 1. 1. 2004	Minimální sazba SD od 1. 1. 2010
1.	benzin olovnatý - EUR/1000 l	337	421	421
2.	benzin bezolvnatý - EUR/1 000 l	287	359	359
3.	nafta - EUR/1 000 l	245	302	330
4.	kerosen, petrolej - EUR/1 000 l	245	302	330
5.	LPG - EUR/1 000 kg	100	125	125
6.	zemní plyn	100 - EUR/1 000 kg	2,6 - EUR/gigajoule	2,6 - EUR/gigajoule

#### **Legenda:**

MO ... minerální oleje (obdobně i pro tabulky 2.5 a 2.6)

<sup>61</sup> Směrnice Rady 2003/96/ES k restrukturalizaci společných rámcových předpisů týkajících se zdanění energetických výrobků a elektřiny.

### TABULKA č. 2.5

Sazby SD u minerálních olejů používané pro průmyslové a obchodní využití dané „energetickou“ směrnicí 2003/96/ES

Pořadí	Druh MO pro průmyslové a obchodní využití - základ SD	Minimální sazba SD daná směrnicí 92/82/EHS	Minimální sazba SD od 1. 1. 2004
1.	nafta - EUR/1 000 l	18	21
2.	petrolej - EUR/1 000 l	18	21
3.	LPG - EUR/1 000 kg	36	41
4.	zemní plyn	36 - EUR/1 000 kg	0,3 - EUR/gigajoule

### TABULKA č. 2.6

Sazby SD u minerálních olejů a elektřiny dané „energetickou“ směrnicí 2003/96/ES

Pořadí	Druh MO, popř. jiných energet. zdrojů - základ SD	Minimální sazba SD daná směrnicí 92/82/EHS	Minimální sazba SD od 1. 1. 2004 pro obchodní užití	Minimální sazba SD od 1. 1. 2004 pro neobchodní užití
1.	nafta - EUR/1 000 l	18	21	21
2.	těžké topné oleje - EUR/1000 kg	13	15	15
3.	petrolej - EUR/1 000 l	0	0	0
4.	LPG - EUR/1 000 kg	0	0	0
5.	zemní plyn - EUR/gigajoule		0,15	0,3
6.	uhlí a koks - EUR/gigajoule		0,15	0,3
7.	elektřina - EUR/MWh		0,5	1,0

„Energetická“ směrnice vytváří prostor pro **výjimky** z pravidel všem členským zemím EU. Cíl je zřejmý: omezit na minimum dopady jejich poměrně razantních opatření do ekonomik jednotlivých zemí a umožnit rozložení této zátěže na časově delší období.

Vzhledem k tomu, že daňová zvýhodnění jsou rozsáhlá, shrneme je do pěti skupin. Zvýhodnění mají v zásadě formu snížení daní (resp. odstupňované daňové sazby) nebo osvobození od daně.

#### 1. Zvýhodnění pro minerální oleje využívané v dopravě

Všechny země mohou využívat zvýhodnění pohonných hmot pro vozidla veřejné osobní dopravy. Obdobně, i když již s menší frekvencí, je využíváno zvýhodnění minerálních olejů pro soukromou nepodnikatelskou lodní (vodní) dopravu (Belgie, Francie, Finsko, Irsko, Velká Británie a Irsko), pro leteckou dopravu (Dánsko, Itálie, Velká Británie a Irsko) a pro podniky provozující silniční dopravu (Itálie). Zvýhodnění se dále týká plynu pro sběrná nebo zametací vozidla (Francie, Nizozemí) a LPG jako pohonné hmoty pro taxíky (Španělsko, Francie).

## **2. Zvýhodnění pro minerální oleje mající příznivý dopad na životní prostředí**

Daňové zvýhodnění se týká např. těžkého topného oleje, kdy snížení sazby spotřební daně je vázáno na obsah síry (Belgie, Francie, Lucembursko). Obdobný přístup je zvolen u plynných olejů s nízkým obsahem síry (Irsko, Nizozemí). Zvýhodnění požívají také pohonné hmoty s určitým podílem bionafty (Itálie, V. Británie a Irsko). Tradiční zvýhodnění má i bezolovnatý benzin oproti olovnatému (Belgie, Portugalsko, Švédsko, Velká Británie a Irsko).

## **3. Zvýhodnění pro minerální oleje sloužící jako palivo**

Mezi ně patří např. použitý olej (Belgie, Německo, Španělsko, Irsko, Rakousko, Portugalsko, Finsko, Velká Británie a Irsko) nebo těžký a lehký topný olej pro výrobu tepla a teplé vody (Dánsko).

## **4. Zvýhodnění nesoucí společenský, sociální a vědecký prvek**

Do této skupiny lze zahrnout minerální oleje sloužící pro analýzy, vědecké účely a testování (Německo, Nizozemí), dále osvobození od daně pro služební vozidla policie nebo úřad předsedy vlády (Řecko), pro spotřebu v armádě (Řecko), sanitní vozidla (Itálie) nebo vozidla pro tělesně postižené osoby (Irsko).

## **5. Zvýhodnění pro určité regiony a provincie**

Možnost zvýhodnit minerální oleje spotřebované ve vybraných oblastech se týkají Itálie a Portugalska.

Poslední směrnici, které věnujeme pozornost, je **směrnice z prosince 2003**<sup>62</sup> řešící specifické problémy *Francie*, resp. jejího území Korsiky. S cílem nepoškodit hospodářskou a sociální rovnováhu na tomto ostrově, je možné používat u tabákových výrobků do konce roku 2009 nižší než směrníční sazby, přičemž jsou stanoveny etapy pro zvyšování sazeb následovně:

- u cigaret musí sazba SD činit do konce roku 2007 minimálně 35 % ceny a do konce roku 2009 potom 44 % ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie;
- u ostatních tabákových výrobků musí sazba SD činit do konce roku 2009 minimálně 10 % maloobchodní prodejní ceny (u doutníků a doutníčků), minimálně 25 % (u jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret) a minimálně 22 % (u ostatního tabáku).

Na základě analýzy směrnic, které upravují pravidla zdanění vybraných výrobků spotřebními daněmi, lze učinit následující **dílčí závěry**:

---

<sup>62</sup> Směrnice Rady 2003/117/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS a 92/80/EHS, s cílem povolit Francouzské republice prodloužené uplatňování nižších sazeb spotřební daně na tabákové výrobky uvolněné ke spotřebě na Korsice.

1. Pro vývoj spotřebních daní, resp. harmonizaci jejich struktur a sazeb, hrály největší roli směrnice přijímané od roku 1992 jako roku předcházejícího založení Evropské unie a roku předcházejícího odstranění hraničních kontrol pohybu zboží a osob.
2. Necelou dvacítku analyzovaných směrnic lze rozdělit na tři skupiny, tj. na ty, které za prvé vymezily předmět spotřebních daní, za druhé na ty, jež upravovaly sazby daní a za třetí na ty, které se zabývaly sledováním, pohybem a držením výrobků.
3. Pro řadu z nás může být překvapující, že ještě směrnice z února 2002 definuje vybrané tabákové výrobky (doutničky a doutníky). Je to odraz toho, že v směrnicích bývá rekapitulován i dopad předchozích pravidel na aktuální praxi všech členských zemí a přijímají se pravidla mající zabránit škodlivé daňové konkurenci, pašování a daňovým únikům. Přesto lze konstatovat, že společnému postupu v boji proti nekalým praktikám včetně správní problematiky je ve směrnicích věnována menší pozornost.
4. Z 15 původních členských zemí přiřkly sledované směrnice určitou formou zvýhodnění celkem 12 zemím<sup>63</sup>, a to alespoň jednou. Nejvíce pozornosti pak věnovaly směrnice Řecku a Španělsku, dále Dánsku, Portugalsku a Švédsku, nejméně naopak Lucembursku a V. Británii s Irskem. Žádnou výjimku<sup>64</sup> neobdržely Belgie, Nizozemí a Rakousko.
5. Udělené výjimky se vztahují ke všem výrobkům podléhajícím spotřební dani a respektují zpravidla výrobní, fiskální, společenská a teritoriální specifika jednotlivých zemí, resp. jejich regionů. Některé z nich jsou trvalé povahy (to se týká např. teritoriálních specifík, která umožňují vyrovnávat např. zvýšené dopravní náklady), některé jsou přiděleny pouze na přechodné období (zejména jde o výjimky narušující základní svobody nebo tlumící dopady do sociální a hospodářské oblasti při nárazovém zavedení zvýšených daní).
6. Analýza ukázala, že co se týče sazeb spotřebních daní, ty se v průběhu sledovaných let - pokud docházelo k jejich úpravě - zvyšovaly. Zároveň se však (a to se týká zejména tabákových výrobků a přijetí dvousložkové spotřební daně) s přijatým mechanismem jejich výpočtu poněkud zastíral skutečný daňový dopad, přestože změny byly mj. zdůvodněny posílením daňové spravedlnosti.
7. Je svým způsobem na škodu, že přímo ze směrnic se nedozvíme míru neplnění směrnicemi stanovených pravidel ze strany jednotlivých zemí. Závěry tohoto druhu tak lze učinit až na základě poněkud zdlouhavého a časově náročného porovnání národních právních norem a předpisů se směrníčními. Hříšníci a „permanentní ignoranti“, pokud ovšem vůbec existují, tak bývají skryti a mohou využívat konkurenčních výhod.

### 2.1.2.2 Proces sjednocování pravidel u daně z přidané hodnoty

Na rozdíl od spotřebních daní je situace u daně z přidané hodnoty (dále DPH) ve dvou směrech naprosto odlišná.

Zatímco jednotlivé země i před založením, resp. vstupem do EU aplikovaly ve své národní praxi systém spotřebních daní, který se ovšem v dalším období v řadě oblastí měnil,

<sup>63</sup> Nepočítáme-li poslední energetickou směrnici, která oslovuje všechny státy. Řada výjimek je také dána jednotlivým zemím přímo přístupovými smlouvami k EU.

<sup>64</sup> Viz předchozí poznámku pod čarou.



upřesňoval a doplňoval, v oblasti univerzálního typu zdanění tomu bylo jinak. Země aplikovaly tzv. kaskádovitou daň z obratu patřící mezi vícefázové kumulativní daně. Tento systém, v mnoha směrech neodpovídající principu neutrality z pohledu počtu článků zpracování, zdaňování zboží verzus služby apod., byl **nahrazen zcela novým systémem daně z přidané hodnoty**. Vzhledem k tomu, že se jednalo o daň, která jako univerzální typ zdanění postihovala veškeré zboží a služby, hrála rozhodující roli v celkovém daňovém zatížení produktu, významnou roli v rozdělení daňového břemene ve společnosti<sup>65</sup> a určovala v neposlední řadě podmínky hospodářské soutěže, bylo její zavedení do daňových systémů původní „čtyřky“ v průběhu necelých čtyř let vskutku „husarským kouskem“.<sup>66</sup>

Zatímco pravidla spotřebních daní upravovaly v průběhu doby nové směrnice, jež zpravidla po čase zrušily platnost těch předchozích, rozhodující směrnicí pro proces harmonizace DPH je **šestá směrnice, která zároveň vytváří právní základ pro tvorbu unijního práva DPH**. Tím je způsobeno, že další směrnice, přestože mnohé z nich pravidla této „šesté“ podstatně doplňují a rozšiřují, již zůstávají poněkud v jejím „stínu“.

Vzhledem k tomu, že do současnosti bylo přijato necelých 30 směrnic, vybereme z nich ty, které jsou podstatné pro proces harmonizace DPH i pro účely naší studie. To na druhé straně ale nebrání zachytit i další významné změny.

První **směrnice z dubna 1967<sup>67</sup>** je historickou směrnicí v tom smyslu, že zavádí DPH jako všeobecnou univerzální daň konstruovanou nepřímou rozdílovou metodou. Zároveň stanoví krajní termín jejího zavedení na 1. 1. 1970. Za výhody této daně se považuje zejména jednoduchost, neutralita, zdanění na všech stupních výroby a distribuce včetně zdaňování služeb. S cílem zmírnit reálně očekávané problémy, je možné aplikovat systém DPH pouze do velkoobchodního stupně a zavést na maloobchodní stupeň doplňkovou daň. Směrnice si neklade za cíl harmonizaci dalších oblastí jakými jsou např. sazby a osvobození od daně.

**Směrnice z prosince 1969<sup>68</sup>** reagovala na problémy *Itálie a Belgie* se zavedením DPH a prodloužila oběma zemím termín do 1. 1. 1972, tj. o dva roky. Belgie uváděla konjunkturální a rozpočtové důvody, Itálie v té době projednávala všeobecnou daňovou reformu. Belgii se nakonec podařilo zavést systém DPH o rok dříve.

**Směrnice z prosince 1971<sup>69</sup>** se vrací podruhé k *Itálii* a prodlužuje jí termín pro přijetí DPH na nejzazší datum k 1. 7. 1972. O rok později je však **směrnicí z července 1972<sup>70</sup>** této zemi termín prodloužen potřetí, a to do 1. 1. 1973. Tento termín se nakonec podařilo splnit.

Zcela jistě mediálně i prakticky nejznámější směrnicí je šestá **směrnice z května 1977<sup>71</sup>**, neboť - jak jsme již připomněli v úvodu této části - je základem pro tvorbu evropského práva

---

<sup>65</sup> Viz také předchozí část 2.1.1.

<sup>66</sup> Zatímco ovšem původní „šestka“ zemí přijímala nové principy DPH postupně v průběhu několika desetiletí a měla tak možnost si na ně postupně zvykat, země přistupující k EHS, resp. později k EU vstupovaly již do existujícího systému a jeho pravidla (s výjimkami) musely zpravidla přijmout okamžitě ke dni vstupu.

<sup>67</sup> Směrnice Rady 67/227/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

<sup>68</sup> Směrnice Rady 69/463/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - zavedení daně z přidané hodnoty v členských státech.

<sup>69</sup> Směrnice Rady 71/401/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii.

<sup>70</sup> Směrnice Rady 72/250/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii.

o DPH a tím i „páteří“ všech národních zákonů o DPH včetně České republiky. Základní přínos směrnice lze shrnout do těchto okruhů:<sup>72</sup>

- zavedla základní pojmy zákona (osoby povinné k dani, dodání zboží, poskytování služeb a řadu dalších);
- vymezila místo plnění jako rozhodující faktor pro určení země, ve které dojde ke zdanění a zároveň vymezila i den uskutečnění zdanitelného plnění;
- stanovila základ DPH, okruh plnění osvobozených od DPH a pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně;
- zavedla možnost použít daňový paušál, pokud by aplikace běžného režimu DPH vedla k obtížím;
- dává podnět ke zřízení poradního výboru pro DPH pro řešení problémů, které se vyskytnou v souvislosti se zaváděním této daně.

Klíčovou pro vyloučení dvojího zdanění byla **směrnice z prosince 1979**<sup>73</sup>. Nástrojem k tomu byl zvolen režim vrácení DPH z nakoupených movitých věcí nebo služeb v tuzemsku, pokud slouží osobě povinné k dani se sídlem (bydlištěm) v jiném členském státě k výkonu ekonomických činností. V dalších ustanoveních směrnice precizovala technickou a správní stránku vrácení, tj. zejména lhůty, minimální částku pro vrácení DPH, náležitosti žádosti o vrácení daně apod.

Jedinou výjimku (do 1. 1. 1982) dostala **Itálie**; spočívala v prodloužení termínu, ve kterém správci daně vydávají rozhodnutí svým daňovým subjektům, a to z šesti měsíců na devět od podání žádosti.

V našem pořadí sedmá **směrnice z března 1980**<sup>74</sup> vyloučila z oblasti působnosti společného systému daně z přidané hodnoty francouzské zámořské departementy, a to retroaktivně o jeden rok. Svůj postup zdůvodnila Rada zeměpisnou, hospodářskou a sociální situací těchto území.

S cílem usilovat o co nejvyšší stupeň jednotnosti systému cel se systémem daně z přidané hodnoty, věnuje se **směrnice z března 1983**<sup>75</sup> osvobození dováženého zboží od DPH, a to pokud se na ně vztahuje osvobození od cla jiné, než jaké stanoví společný celní sazebník. Osvobození je rozsáhlé; zasahuje jak obchodní tak i především neobchodní zboží, přičemž ještě mnohem pestřejší je vymezení podmínek, za kterých k osvobození dochází. Z nich jmenujme např.:

- osobní majetek fyzických osob dovážený z jejich obvyklého místa pobytu v třetí zemi do ES;
- zboží dovážené při příležitosti sňatku nebo osobní majetek nabytý děděním;
- vybavu, studijní potřeby a vybavení domácností žáků nebo studentů;

---

<sup>71</sup> Směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

<sup>72</sup> U této i dalších směrnic není naším cílem zachytit všechna zavedená opatření, a to ani ta, která souvisejí s naším tématem.

<sup>73</sup> Směrnice Rady 79/1072/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - úprava vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku. Pravidla směrnice musí nabýt účinnosti do 1. 1. 1981.

<sup>74</sup> Směrnice Rady 80/368/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - vynětí francouzských zámořských departementů z působnosti směrnice. Směrnice je „použitelná“ od 1. 1. 1979.

<sup>75</sup> Směrnice Rady 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu. Pravidla směrnice musí nabýt účinnosti do 1. 7. 1984.

- zboží nepatrné hodnoty, čímž se rozumí zboží s úhrnnou hodnotou nepřesahující 22 ECU;
- některé zemědělské produkty určené k využití v zemědělství (hnojiva, semena apod.);
- léčebné látky a léčiva, laboratorní zvířata, biologické a chemické látky;
- zboží určené charitativním nebo dobročinným organizacím;
- zboží dovážené ve prospěch zdravotně postižených osob;
- pohonné hmoty v běžných palivových nádržích užitkových motorových vozidel ve výši 200 litrů na vozidlo a cestu;
- zboží dovážené k podpoře obchodní činnosti (vzorky zboží nepatrné hodnoty, katalogy aj.);
- turistický propagační materiál;
- aj. zboží.

**Směrnice z prosince 1983<sup>76</sup>** byla důležitou pro **Řecko**, které - přestože přistoupilo k EU v roce 1981 - nemělo ještě svůj systém všeobecné daně přizpůsobený systému DPH. Termín k napravení stávajícího stavu byl stanoven do 1. 1. 1986.

Další **směrnice z července 1984<sup>77</sup>** reagovala na ohlasy z praxe a upravila šestou směrnici v oblasti místa plnění u pronájmu hmotného majetku. Ukázalo se, že nájem movitého hmotného majetku může vést k podstatnému narušení hospodářské soutěže v případě, kdy pronajímatel a nájemce jsou z různých členských států a daňové sazby těchto států se liší. Místo poskytnutí služby (nájmu) se tudíž z místa podnikání poskytovatele služeb změnilo na místo, kde má zákazník sídlo nebo stálou provozovnu, popř. místo, kde má trvalé bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. Výjimkou zůstal nájem dopravních prostředků, kde zůstalo u původního znění šesté směrnice.

Další **směrnice z července 1985<sup>78</sup>** se vrátila k - od daně osvobozenému - limitu pohonných hmot v palivových nádržích užitkových motorových vozidel stanovených směrnicí 83/181/EHS. S cílem usnadnit průjezd přes vnitřní hranice ES rozhodla Rada zvýšit tyto limity pro vozidla určená k přepravě osob (na 600 litrů). Výhledově, tj. do 1. 7. 1986 pak stanovila obdobný postup pro vozidla určená k přepravě zboží.

**Směrnice z července 1986<sup>79</sup>** je druhou v pořadí, která se věnuje **Řecku** a jeho obtížím při zavedení systému DPH do praxe. Tentokrát je lhůta prodloužena do 1. 1. 1987, což se nakonec ukázalo jako splnitelné.

Tak jako se směrnice 79/1072/EHS věnovala vracení DPH osobám z členských států ES, řešila **směrnice z listopadu 1986<sup>80</sup>** obdobný problém vůči osobám z třetích zemí, neboť - jak uvádí - „je třeba zajistit harmonický rozvoj obchodních vztahů mezi Společenstvím a třetími

<sup>76</sup> Směrnice Rady 83/648/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - prodloužení lhůty pro zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v Řecku.

<sup>77</sup> Směrnice Rady 84/386/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterou se mění směrnice 77/388/EHS - Uplatnění daně z přidané hodnoty na nájem movitého hmotného majetku. Pravidla směrnice musí nabýt účinnosti do 1. 7. 1985.

<sup>78</sup> Směrnice Rady 85/346/EHS, kterou se mění směrnice Rady 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 10. 1985.

<sup>79</sup> Směrnice Rady 86/247/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - prodloužení lhůty pro zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v Řecku.

<sup>80</sup> Směrnice Rady 86/560/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1988.

zeměmi“<sup>81</sup>. DPH se vrací ze služeb a movitých věcí, pokud byly použity pro ekonomické činnosti, a to na žádost osoby ze třetích zemí. Směrnice dává členským státům volnost v otázce vyloučení některých výdajů ze systému vrácení nebo možnost vázat vrácení daně na splnění dalších podmínek. Jako kontrolní opatření je do směrnice zavedena povinnost Komise předložit do tří let Radě a Evropskému parlamentu zprávu o naplňování směrnice.

V našem pořadí již třetí směrnici, která se zabývá osvobozením zboží od DPH v souvislosti s osvobozením od cla je **směrnice z června 1988**<sup>81</sup>. Zpřesňuje podmínky, resp. limity, za kterých je zboží osvobozeno od daně, doplňuje nové tituly pro osvobození (např. referenční látky pro kontrolu jakosti léčivých přípravků) a zcela osvobozuje pohonné hmoty v běžných nádržích osobních a užitkových motorových vozidel a motocyklů včetně pohonných hmot v přenosných nádržích (max. 10 litrů na vozidlo).

S cílem přispět mj. k větší neutralitě systému DPH, byla přijata **směrnice z července 1989**<sup>82</sup>. Základní šestá směrnice umožňovala členským zemím během pětiletého přechodného období uplatňovat opatření odchylovající se od běžných pravidel společného systému daně z přidané hodnoty. U vybraných plnění to za prvé znamenalo pokračovat ve zdaňování, přestože směrnice požadovala osvobození a u dalších plnění bylo za druhé možné pokračovat v osvobození. To se nyní mění. Pokračovat ve zdaňování již *není* možné od 1. 1. 1990 zejména u:

- poštovních balíkových služeb;
- „neziskových“ osob angažujících se v oblasti sportu a tělovýchovy;
- veřejnoprávních subjektů angažujících se v oblasti kultury;
- dopravních služeb poskytovaných nemocným a raněným osobám oprávněnými osobami;
- zprostředkovatelů vybraných finančních činností;
- a v některých dalších případech.

Naopak pokračovat v osvobození již *není* možné:

- od 1. 1. 1990 u vybírání dluhů; dále u dodání, oprav, údržby a nájmu obchodních lodí pro vnitrozemskou vodní dopravu; u dodání druhotných surovin; u zboží pro zásobování soukromých plavidel nebo letadel palivem a potravinami mimo vnitrostátní území;
- od 1. 1. 1991 u úschovy a správy akcií aj. cenných papírů nebo nástrojů trhu; dále u přepravy zboží po Rýnu a Mosele a u dodávek chrtů a plnokrevných koní;
- od 1. 1. 1992 u léčby zvířat veterinárními lékaři;
- od 1. 1. 1993 u oceňovacích služeb v souvislosti s pojišťovacími nároky.

Zcela zásadní význam pro další vývoj DPH má **směrnice z prosince 1991**<sup>83</sup>, která již reaguje na blížící se vznik Evropské unie a odstranění kontrol na vnitřních hranicích mezi členskými státy. Je pro ní ale také ještě příznačné, že navrhovaná ustanovení považuje za přechodnou úpravu, která vstoupí v platnost 1. 1. 1993 na dobu čtyř let a poté (od 1. 1. 1997) bude nahrazena konečným systémem zdanění založeným na zásadě zdaňování ve státě *původu* tak, jak to stanoví první směrnice Rady z dubna 1967. Vzhledem k rozsáhlosti směrnice

<sup>81</sup> Směrnice Rady 88/331/EHS, kterou se mění směrnice 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1989.

<sup>82</sup> Směrnice Rady 89/465/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Zrušení některých odchylek stanovených v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice 77/388/EHS.

<sup>83</sup> Směrnice Rady 91/680/EHS, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1993 s výjimkou vybraných ustanovení. Směrnice ruší posledním dnem roku 1992 řadu předchozích směrnic, v tom zejména směrnici: 69/169/EHS, 83/181/EHS, 85/362/EHS, 83/182/EHS a 83/183/EHS.

zdůrazníme jen níže uvedené základní oblasti úpravy; při čtení nás nesmí překvapit, že se jedná o úpravy, se kterými se již setkáváme v našem dnešním zákoně o DPH a považujeme je za běžné:

- podrobnější specifikace oblastí, které patří za základní prvky DPH, tj. zejména bližší vymezení předmětu daně a vynětí ze zdanění, vymezení pojmu pořízení zboží uvnitř ES, dodání zboží, místa zdanitelného plnění a uskutečnění zdanitelného plnění;
- vymezení limitu pro změnu místa plnění při dodáních zboží mezi jednotlivými členskými zeměmi na částku 100 000 ECU, přičemž je umožněno snížit uvedený limit na ekvivalent 35 000 ECU v národní měně, pokud se členský stát obává vážného narušení hospodářské soutěže;
- vymezení pojmu dopravní prostředek;
- stanovení pravidel pro osvobození od daně při dodání a pořízení zboží uvnitř ES;
- stanovení pravidel pro tvorbu osobního identifikačního čísla a vystavování faktur a daňových dokladů a náležitostí daňových přiznání a souhrmných výkazů;
- možnost osvobodit od daně dodání zboží uskutečněné v bezcelních prodejnách, které jsou převáženy cestujícími do jiného členského státu v osobních zavazadlech při letu nebo námořní cestě uvnitř ES (do 30. 6. 1999);
- a některá další.

Přelomovou směrnicí z pohledu sblížování sazeb DPH je **směrnice z října 1992<sup>84</sup>**. Jak se uvádí v jejím úvodu, nejen jednotný základ daně, ale i počet sazeb a úroveň sazeb, které jsou mezi členskými státy dostatečně blízké, brání narušení hospodářské soutěže. Základní pravidla stanovená členskými státy lze shrnout do následujících bodů:

- od 1. 1. 1993 se uplatňuje základní sazba DPH, která do 31. 12. 1996 nesmí být nižší než 15 %;
- možnost uplatňovat jednu či dvě snížené sazby daně, které nesmí být nižší než 5 %, se vztahuje pouze na zboží a služby uvedené v příloze H;
- v **příloze H** jsou mj. uvedeny tyto druhy zboží a služeb: potraviny, voda, farmaceutické výrobky, lékařské vybavení a pomůcky, přeprava cestujících, knihy, vstupné do divadel, muzeí, kin, ZOO, na koncerty, výstavy, sportovní utkání, dále služby spisovatelů, skladatelů, výstavba a renovace bytů v rámci sociální politiky, veřejné ubytování, úklid ulic vč. odvozu odpadu, služby pohřebních ústavů a další;
- pokud členský stát uplatňuje k 1. lednu 1991 na zboží a služby, které nejsou uvedeny v příloze H, sníženou sazbu nebo jednu ze dvou supersnížených, může ji uplatňovat i nadále s podmínkou, že sazba není nižší než 12 %;
- nedojde-li k narušení hospodářské soutěže, je možné uplatnit sníženou sazbu na dodání zemního plynu a elektřiny;
- pokud členský stát uplatňuje k 1. lednu 1991 na zemědělské produkty sníženou sazbu, může tak postupovat do konce roku 1994; přechod ze základní sazby na sníženou je zakázán;
- pokud členský stát uplatňuje k 1. lednu 1991 sníženou sazbu na restaurační služby, dětské ošacení, dětskou obuv a bydlení, může ji ponechat;
- pokud je členský stát povinen zvýšit svou základní sazbu o více než 2 %, může v oblasti snížených sazeb uplatnit sazbu nižší než je sazba minimální; navíc ji může uplatnit i na restaurační služby, dětské ošacení, dětskou obuv a bydlení;
- působnost snížených sazeb bude přezkoumávána každé dva roky a Rada může na návrh Komise rozhodnout o změnách v seznamu zboží a služeb uvedených v příloze H.

---

<sup>84</sup> Směrnice Rady 92/77/EHS, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH). Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

Co se týče speciálních výjimek, může **Řecko** ve vybraných správních obvodech (např. Kyklady, Chios) nebo ostrovech (např. Thasos či Severní Sporady) uplatňovat sazby DPH až o 30 % nižší než jsou v pevninské části Řecka. **Irsko** naopak může uplatňovat sníženou sazbu u energetických zdrojů pro ohřev a osvětlení, pokud nedojde k narušení hospodářské soutěže.

Další zpřesnění řady pojmů nacházejících se v podstatě po celé šíři šesté směrnice přináší **směrnice z prosince 1992**<sup>85</sup>. Základní přínos lze shrnout do těchto bodů:

- doplňuje pojem třetího území a definice dovozu; Monacké knížectví a ostrov Man se nepovažují za třetí území;
- vyjasňuje definici místa plnění, která se uskutečňují na palubě lodí či letadel nebo ve vlcích přepravujících cestující uvnitř ES;
- základní sazba daně je stanovena jako procentní podíl ze základu daně a je stejná pro zboží i služby;
- základem daně při dovozech zboží je celní hodnota;
- doplňuje vznik daňové povinnosti (na den vystavení faktury nebo jiného dokladu, pokud jsou vystaveny před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž došlo ke zdanitelnému plnění) a způsoby určení základu daně u určitých plnění uvnitř ES;
- trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu je vymezeno jako místo, které je uvedeno v cestovním pasu, v průkazu totožnosti, popř. v jiném dokladu totožnosti, který uznává za platný členský stát, na jehož území je uskutečněno dodání;
- doplňuje pravidla při zdaňování vybraných výrobků podléhajících spotřební dani;
- zpřesňuje náležitosti, které musí být uvedeny v souhrnném výkazu;
- stanoví přechodná opatření při dovozech a vývozech zboží vůči třetím zemím na přelomu let 1992 - 1993.

Co se týče speciální výjimky pro jednotlivé země, lze připomenout **Španělsko a Itálii**, které ji obdržely na dva roky v oblasti zásady, resp. práva na okamžitý odpočet daně na vstupu od daně na výstupu.

Následující **směrnice z února 1994**<sup>86</sup> přinesla téměř čtyřnásobné zvýšení bezdaňových limitů pro osoby cestující ze třetích zemí za podmínky, že se nejedná o dovoz zboží obchodní povahy. Nová pravidla, resp. limity, lze shrnout do jednoho bodu následovně:

- úhrnná hodnota zboží, na něž lze vztáhnout osvobození od DPH i od spotřební daně se pro cestující starší patnácti let zvyšuje z 45 ECU na 175 ECU; pro nižší věkovou kategorii potom z 23 ECU na 90 ECU.

Dočasnou **výjimku** do konce roku 1997 může využívat jednak **Německo**, a to pro zboží dovážené cestujícími, kteří vstupují na německé území přes pozemní hranici spojující Německo s jinými zeměmi než členskými státy a členy ESVO nebo prostředky pobřežní lodní dopravy z těchto zemí.

**Španělsko** může využívat do konce roku 2000 osvobození od daní ve výši 600 ECU, pokud je zboží dováжено cestujícími z Kanárských ostrovů, Ceuty a Melilly. Pro cestující mladší patnácti let může být zvýšena hranice pro osvobození na 150 ECU.

---

<sup>85</sup> Směrnice Rady 92/111, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí zjednodušení pro daň z přidané hodnoty. Účinnost pravidel směrnice je 1. 1. 1993 s tím, že vybraná ustanovení musí být přijata nejpozději do 1. 1. 1994.

<sup>86</sup> Směrnice Rady 94/4/ES, kterou se mění směrnice 69/169/EHS a 77/388/EHS a zvyšuje úroveň úlev pro cestující ze třetích zemí a limity nezdaněných nákupů při cestování uvnitř Společenství. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 4. 1994.

Následující **směrnice z února 1994**<sup>87</sup> se zabývá specifickou oblastí, a to pravidly zdaňování použitého zboží (vč. dopravních prostředků), uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností. Pozornost k této oblasti je vyvolána používáním rozdílných režimů, což způsobuje - jak uvádí směrnice - narušení hospodářské soutěže, popř. vede ke dvojímu zdanění v obchodu uvnitř ES. Za základ DPH je v tomto případě stanoveno ziskové rozpětí dosažené obchodníkem v úrovni bez DPH, přičemž ziskové rozpětí se rovná rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem za zboží a kupní cenou.

Výjimku z obecných pravidel stanovených směrnicí obdržela do konce června 1999 **Velká Británie a Irsko** pro dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností a **Německo** pro obchodníky s uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi. **Dánsku** je umožněno přejít na zvláštní mechanismus zdanění u obchodníků s použitými dopravními prostředky až v průběhu let 1993 - 1996.

Další **směrnice z prosince 1994**<sup>88</sup> reagovala na žádost **Rakouska**, které - po vzoru Německa a směrnice 94/4/ES - usilovalo o obdobné výjimky týkající se bezdaňových limitů pro osoby cestující ze třetích zemí v souvislosti s neobchodním stykem. Jednalo se o logický požadavek, neboť používání rozdílných limitů u Německa a Rakouska vedlo k narušení hospodářské soutěže. Směrnice stanovila pro obě země na dovozy cestujících ze třetích zemí dolní bezdaňový limit ve výši 75 ECU s tím, že její pravidla musí být zavedena do praxe nejpozději do 1. 1. 1998.

**Směrnice z prosince 1994**<sup>89</sup> reagovala na přistoupení Rakouska, Finska a Švédska k EU a upravovala postavení (status) zboží, které bylo umístěno na území těchto nových členských států a přechodný režim pro zboží nacházející se v celních režimech zahájených, ale před vstupem do EU neukončených.

Opět k těm rozsáhlejšími patřila **směrnice z dubna 1995**<sup>90</sup> upravující a doplňující řadu původních ustanovení. Základní změny, které přinesla, lze zachytit do těchto bodů:

- doplnila pravidla (lhůty a hodnotové limity) pro osvobození zboží, které je přepravováno v osobních zavazadlech cestujících-nerezidentů EU do třetích zemí; osvobození může být nahrazeno formou vrácení DPH;
- prodloužila období pro úpravy nároku na odpočet daně u nemovitého majetku z 10 až na dvacet let;
- doplnila základ daně při dovozu zboží; měl by zahrnovat všechny příležitostné výdaje související s přepravou zboží do jakéhokoli místa určení v ES;
- vymezila, které činnosti nelze považovat za práce na základě smlouvy o dílo; to se týká zejména některých prací na movitém majetku, což bylo zdrojem praktických obtíží.

---

<sup>87</sup> Směrnice Rady 94/5/ES, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS - Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1995.

<sup>88</sup> Směrnice Rady 94/75/ES, kterou se mění směrnice 94/4/ES a zavádějí dočasná odchylná opatření pro Rakousko a Německo. Platnost směrnice je vázána na den, kterým vstoupí v platnost smlouva o přistoupení z roku 1994.

<sup>89</sup> Směrnice Rady 94/76/ES, kterou se v souvislosti s rozšířením Evropské unie k 1. lednu 1995 mění směrnice 77/388/EHS zavedením přechodných opatření v oblasti daně z přidané hodnoty. Platnost směrnice je vázána na den, kterým vstoupí v platnost smlouva o přistoupení z roku 1994.

<sup>90</sup> Směrnice Rady 95/7/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty - oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1996.

**Výjimky** z odložení pravidel směrnice do 1. 1. 1996, které se vztahují na *všechny* členské země, souvisejí za prvé se zbožím, které je vyváženo v osobních zavazadlech cestujících ze třetích zemí a vzniká u něho nárok na vrácení DPH (celková hodnota zboží vč. DPH musí být vyšší než 175 EUR), za druhé s úpravami odpočtů DPH (opravné období u nemovitostí může být prodlouženo až na 20 let) a za třetí s osvobozením zboží umístěného do skladů, svobodných celních skladů a celních skladů. *Německo a Lucembursko* získává odklad pro zavedení pravidel souvisejících s posledně uváděnou oblastí výjimek do 1. 1. 1997.

Následující **směrnice z června 1996**<sup>91</sup> reagovala na praktické problémy v oboru květinářství a zahradnictví a rozhodla o použití snížené sazby DPH na dodání živých rostlin a palivové dřevu.

Jednou z oblastí, kterou neupravovala šestá směrnice, bylo investiční zlato. Praxe ukázala, že použití běžného daňového režimu představovalo zásadní překážku k použití zlata k finančnímu investování. Proto **směrnice z října 1998**<sup>92</sup> tento nedostatek napravila komplexní úpravou této oblasti, a to mj. definicí investičního zlata, pravidlem osvobození od DPH, resp. možností zdanit dodání zlata od výrobce jiné osobě povinné k dani, vymezením povinností obchodníků s investičním zlatem vč. pravidel pro uplatnění nároku na odpočet.

Následující **směrnice z prosince 1998**<sup>93</sup> se vrátila k problémům *Německa a Rakouska* v souvislosti s dovozy neobchodního zboží cestujícími vstupujícími na německé nebo rakouské území přes pozemní hranici spojující obě země s jinými zeměmi než členskými státy a členy ESVO nebo prostředky pobřežní lodní dopravy z těchto zemí. Bylo stanoveno, že obě země budou od 1. 1. 1999 používat úlevu nejméně 100 ECU a tuto částku budou postupně zvyšovat tak, aby dosáhly souladu s obecnými unijními pravidly k 1. 1. 2003.

**Směrnice z května 1999**<sup>94</sup> se vrátila k sazbám DPH. Konstatovala, že přechodný systém fungoval uspokojivě, a proto je vhodné zachovat stávající výši minimální základní sazby i pro další období, resp. do zavedení společné měnové jednotky. Co se tedy týče základní sazby DPH, nesmí být od 1. 1. 1999 do 31. 12. 2000 nižší než 15 %. Co se týče snížených sazeb, lze zavést jednu či dvě snížené sazby a nesmí být nižší než 5 %; vztahují se pouze na dodání zboží a služeb uvedených v příloze H.

Další **směrnice z června 1999**<sup>95</sup> mění místo plnění u telekomunikačních služeb. Kromě jejich obsahového vymezení přináší zásadu, že ke zdanění bude v zásadě docházet v místě přijetí služeb.

První směrnici, která přímo reaguje na palčivý problém nezaměstnanosti v členských zemích je **směrnice z října 1999**<sup>96</sup> a jak se v ní uvádí, má „pokusný charakter“. Smyslem je umožnit

---

<sup>91</sup> Směrnice Rady 96/42/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty. Pravidla směrnice vstupují v účinnost 1. 1. 1995.

<sup>92</sup> Směrnice Rady 98/80/ES, kterou se doplňuje systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS - Zvláštní režim pro investiční zlato. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 2000.

<sup>93</sup> Směrnice Rady 98/94/ES, kterou se mění směrnice 94/4/ES a prodlužují dočasná odchylná opatření pro Německo a Rakousko.

<sup>94</sup> Směrnice Rady 1999/49/ES, kterou se mění, pokud jde o výši základní sazby, směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1999.

<sup>95</sup> Směrnice Rady 1999/59/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o úpravu daně z přidané hodnoty pro telekomunikační služby. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 2000.



zemím zavést od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2002 sníženou sazbu DPH na služby s vysokým podílem lidské práce, které nejsou uvedeny v příloze H. K tomuto účelu byla vytvořena příloha K, kde jsou uvedeny služby, kterých se zmíněné opatření týká, přičemž platí zásada, že země může uplatnit sníženou sazbu nejvýše na dvě, ve výjimečných případech na tři kategorie služeb uvedených v **příloze K**. Mezi podmínky, které musí služby splňovat, patří zejména tyto:

- zahrnovat vysoký podíl lidské práce;
- jejich poskytování z velké části přímo konečným spotřebitelům;
- místní povaha služeb vč. zákazu narušovat hospodářskou soutěž;
- musí existovat úzká vazba mezi snížením cen v důsledku snížení sazby a předvídatelným zvýšením poptávky a zaměstnanosti.

Co se týče druhů služeb, směrnice uvádí:

- drobné opravy (jízdnic kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového textilu);
- renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů;
- čištění oken a úklid v domácnostech;
- domácí pečovatelské služby;
- holičství a kadeřnictví.

Nedílnou povinností zemí, které opatření využijí, je vypracovat do 1. 10. 2002 podrobnou zprávu, ve které bude zhodnocena účinnost opatření, zejména z pohledu tvorby pracovních příležitostí a efektivnosti.

A dostáváme se k další směrnici, která řeší specifické problémy dvou zemí, a to ke **směrnici z března 2000<sup>97</sup>**. **Rakousku a Portugalsku** je umožněno vrátit pravidla zdanění k původnímu stavu, tj. před přijetím harmonizovaných unijních pravidel. Konkrétně jde o to, že do konce roku 1996 může:

- Rakousko přejít u pronájmu nemovitostí za účelem bydlení z režimu osvobození od DPH na jeho zdaňování sníženou sazbou DPH, a to za podmínky, že tato sazba nebude nižší než 10 %;

Zvolený postup Rakousko zdůvodňuje zvýšením cen za nájem nemovitostí pro konečného spotřebitele v případě ponechání osvobození od daně.

- Portugalsko přejít u restauračních služeb ze základní sazby DPH na sníženou sazbu za podmínky, že tato sazba nebude nižší než 12 %.

Zvolený postup Portugalsko zdůvodňuje ztrátou pracovních míst, rozvojem zaměstnávání načerno a růstem cen restauračních služeb pro konečného spotřebitele v případě ponechání základní sazby daně.

**Směrnice z října 2000<sup>98</sup>** zpřesňuje šestou směrnici v oblasti definice daňového dlužníka jako osoby povinné odvádět DPH finančnímu úřadu. Úpravy jsou nutné z pohledu jednoznačného stanovení a vymáhání DPH.

---

<sup>96</sup> Směrnice Rady 1999/85/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o možnost pokusného uplatnění snížené sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce.

<sup>97</sup> Směrnice Rady 2000/17/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty - přechodná ustanovení pro Rakouskou republiku a Portugalskou republiku.

<sup>98</sup> Směrnice Rady 2000/65/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 2001.

Potvrzením dosavadní minimální základní sazby DPH byla **směrnice z ledna 2001**<sup>99</sup>, která prodloužila období jejího fungování až do konce roku 2005.

Další **směrnice z prosince 2001**<sup>100</sup> se zabývá fakturací. Jde o oblast, ve které je - jak Rada konstatuje - doposud velká pravomoc v rukou jednotlivých členských států a existující podmínky již neodpovídají rozvoji nových fakturačních metod a technologií. Směrnice proto upravuje tyto oblasti:

- údaje, které je nezbytné uvádět při vystavování faktury pro účely DPH a které na druhé straně nebudou vyžadovány (např. podpis);
- osoby, které jsou povinny vystavit faktury vč. pravidel pro uchovávání faktur;
- jazyk a měnu, ve které je DPH uvedena; částka daně musí být uvedena v měně členského státu, kam je zboží dodáváno; jednotlivé státy mají možnost vyžadovat překlad faktur do vnitrostátních jazyků;
- pravidla pro faktury zasílané elektronicky.

Směrnice uděluje **Řecku** výjimku z normy ISO v tom směru, že může v osobním identifikačním čísle používat i nadále předčíslí EL namísto předčíslí GR.

Další pravidla přijatá zkušebně na dobu tří let obsahuje **směrnice z května 2002**<sup>101</sup>. Lze je zachytit do následujících bodů:

- zkušebně do 1. 7. 2006 lze:
  - zdaňovat služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb v místě příjemce (užití) služeb, pokud jsou poskytovány osobami z třetích zemí osobám nepovinným k dani (tj. zejména soukromým fyzickým osobám);
  - zavést pro provozovatele elektronických služeb ze třetích zemí možnost využít zvláštní režim zdaňování spočívající v registraci k DPH pouze v jedné vybrané členské zemi a odvádění daně v této zemi ze všech plnění uskutečněných po území ES;
- natrvalo od 1. 7. 2003 by měla být přijata opatření týkající se možnosti podávat elektronickou cestou daňová přiznání vč. souhrnného výkazu a dalších prohlášení (např. pro oznámení zahájení, změny nebo ukončení činnosti); národní správy by také měly mít možnost elektronickou komunikaci vyžadovat;
- členské státy mohou stanovit zdaňovací období jako měsíční, dvouměsíční nebo čtvrtletní, popř. i jinou délku období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.

S ohledem na potřebu delšího časového období pro zhodnocení dopadu ze zavedení snížených sazeb DPH na vybrané služby s vysokým podílem lidské práce než se původně předpokládalo, prodlužuje **směrnice z prosince 2002**<sup>102</sup> období působnosti těchto snížených sazeb DPH o jeden rok, a to do konce roku 2003.

---

<sup>99</sup> Směrnice Rady 2001/4/ES, kterou se mění, pokud jde o dobu uplatňování minimální základní sazby, šestá směrnice (77/388/EHS) o společném systému daně z přidané hodnoty.

<sup>100</sup> Směrnice Rady 2001/115/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 2004.

<sup>101</sup> Směrnice 2002/38/ES, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 7. 2003.

<sup>102</sup> Směrnice Rady 2002/93/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a prodlužuje se možnost členských států uplatňovat snížené sazby DPH na určité služby s vysokým podílem lidské práce.

Další směrnicí, která přehodnocuje dosavadní stav, je **směrnice z října 2003**<sup>103</sup>. V centru její pozornosti je místo plnění při dodání plynu a elektřiny jako zvláštního druhu zboží, které - jak uvádí - se podle současných předpisů nanejvýš obtížně určuje. A přitom jde o oblasti, které procházejí procesem liberalizace, jejímž cílem je dotvoření vnitřního trhu s elektrickou energií a zemním plynem. Základní přijatá pravidla lze shrnout do třech následujících bodů:

- místem dodání plynu dodávaného prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu a místem dodání elektřiny předtím, než dosáhne konečné fáze spotřeby, je místo, kde má zákazník sídlo nebo stálou provozovnu, popř. trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje;
- místem plnění při dodání elektřiny a plynu konečnému spotřebiteli (od obchodníků a distributorů) je místo skutečné spotřeby; obvykle se jedná o místo, kde je umístěn elektroměr nebo plynoměr odběratele; zboží, které nebylo spotřebováno, se považuje za spotřebované v místě, kde má spotřebitel sídlo nebo stálou provozovnu, popř. trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje;
- dovoz plynu prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu nebo dovoz elektřiny je osvobozen od DPH.

Na základě analýzy směrnic upravujících pravidla zdaňování daní z přidané hodnoty, lze učinit následující **dílčí závěry**:

1. Pro zavedení a rozvoj pravidel daně z přidané hodnoty hrály stěžejní roli dvě směrnice; první z roku 1967, která zavedla do jednotlivých národních daňových systémů daň z přidané hodnoty a šestá z roku 1977, která vytvořila základy pro vznik unijního práva DPH.
2. Při analýze směrnic se ukázalo, že v EU není zavedeno pravidlo, které známe z naší legislativní praxe, a to vydávání úplného znění právních předpisů po jejich, zejména rozsáhlých novelizacích. Absence tohoto pravidla je, zdá se, u směrnic týkajících se DPH (a zde máme na mysli především šestou směrnici) mnohem citelnější než u směrnic upravujících spotřební daně. Zavedená praxe znepréhledňuje aktuální právní stav jak při jeho studiu, tak i ztěžuje jeho aplikaci v praxi.
3. Přijaté směrnice lze v zásadě rozdělit do dvou skupin. Za první na ty, které průběžně upravovaly, zpřesňovaly a doplňovaly šestou směrnici a za druhé na ty, které řešily relativně izolované a mnohdy časově omezené problémové oblasti (např. výjimky pro jednotlivé země, pokusné zavádění určitých pravidel apod.).
4. Obsahově směrnice řešily jak otázky nutné pro obecné fungování DPH (základní terminologii, místo plnění, pravidla nároku na odpočet, vyloučení dvojího zdanění, náležitosti dokladů a řadu dalších), tak na základě signálů z praxe o negativním působení unijních pravidel na hospodářskou soutěž stanovily zásady pro určité, mnohdy i specifické činnosti (použité zboží, sběratelské předměty, investiční zlato aj.).
5. Od roku 1993 jakožto roku vzniku EU se dostává zvýšené pozornosti i harmonizaci sazeb DPH. Byly to také ony, resp. snížená sazba daně, která byla od roku 2000 nasazena jako jeden z nástrojů v boji proti nezaměstnanosti. Obdobně byl vytvořen seznam zboží a služeb, které mohou být od daně osvobozeny.

---

<sup>103</sup> Směrnice Rady 2003/92/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o pravidla týkající se místa dodání u plynu a elektrické energie. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 2005.

6. Mnohé ze směrnic se věnovaly pouze problémům vybraných zemí (Belgie, Itálie, Německo, Portugalsko, Rakousko a Řecko); šlo zde především o prodlužování termínů pro zavedení mechanismu DPH do národní legislativy či o respektování specifík daných území.
7. Další směrnice poskytovaly vybraným zemím výjimky z obecných unijních pravidel. Jednalo se zejména o časové odklady pro zavádění harmonizovaných sazeb daně a výši bezdaňových limitů pro osoby cestující ze třetích zemí, a to pokud země prokázaly, že přijetí unijních pravidel by vedlo (nebo již vedlo) k citelnému narušení hospodářské soutěže, popř. mělo negativní dopad na zaměstnanost či cenovou hladinu.
8. Problémy se samotným zaváděním systému DPH do praxe měly tři země, a to Itálie, Belgie a Řecko. Všechny obdržely od Rady odklad termínu, z toho nejvíce Itálie - třikrát.
9. Z 15 členských zemí alespoň jednu výjimku obdrželo 12 zemí<sup>104</sup>, z toho nejčastěji Itálie, následovaná Německem a Rakouskem. Ze směrnic vyplývá, že pouze tři země nepožádaly o výjimku z pravidel, a to Finsko, Nizozemí a Švédsko. Řada výjimek z unijního práva trvalého i přechodného charakteru však byla zemím dána přímo přístupovými smlouvami k EU. Ve směrnících se tyto objevují pouze tehdy, pokud je daná země nesplnila např. ve stanovené lhůtě nebo žádá o prodloužení existujícího stavu.

## 2.2 Vybrané aspekty daňové politiky v České republice

Začátky novodobé, „západoevropsky“ orientované daňové politiky se v České republice začínají datovat teprve počátkem 90. let minulého století. S ohledem na podstatu, rozsáhlou a významnou změnu je oprávněné hovořit o daňové reformě. „Rozpad socialistického bloku a přijetí tržního mechanismu jako „leitmotiv“ znamenal prudký obrat v pohledu na daně. Daňové systémy západního a východního „bloku“ se začínají sbližovat v základních bodech.“ Svátková (1994), str. 79 Jedním z aspektů tohoto sbližování byla i změna systému zdaňování spotřeby a jeho podílu na celkovém zdanění ve společnosti.

Před daňovou reformou aplikovala Česká republika (resp. ČSFR) v oblasti všeobecného zdanění **daň z obratu**. Jednalo se o univerzální jednofázovou neduplicitní daň, které - s jistou dávkou zjednodušení - podléhaly předměty určené ke konečné spotřebě, zatímco předměty vstupující dále do výrobního procesu obíhaly v ekonomice bez daně. Tím byl vytvořen tzv. dvouhladinový systém cen nedovolující tyto dvě sféry vzájemně poměřovat pomocí klasických ekonomických nástrojů. Sít sazeb (a prameny uvádějí jejich počet až na neuvěřitelných 1 700) vytvářela výrazně diferencovaný přístup ke spotřebě dotažený až na jednotlivé výrobky, resp. skupiny výrobků. Kromě procentních sazeb obsahoval systém daně z obratu i tzv. rozdílové sazby na vybrané komodity mající postavení celospolečenské priority (potravin, uhlí, teplo, léčiva aj.). Konstrukce tohoto typu sazby umožňovala dosáhnout jak kladného výnosu, tak i záporného v podobě záporné daně z obratu<sup>105</sup>; ta v roce 1989 dosáhla necelých 50 mld Kč a stala se velkou zátěží pro tehdejší státní rozpočet. Služby, až na výjimky, dani nepodléhaly. Samostatné **spotřební daně** (akcízy) v daňovém systému zcela

<sup>104</sup> Jedná se samozřejmě o výjimky, které poskytovaly námi vybrané směrnice.

<sup>105</sup> Ve své podstatě se jednalo o dotace státu k cenám těchto komodit.

chyběly. Do roku 1993 je simulovaly pevné sazby daně z obratu na skupiny výrobků, které dnes podléhají spotřebním daním.<sup>106</sup>

Co se týče významu daní ze spotřeby, patřily společně s podnikovými daněmi a příspěvky na sociální zabezpečení k třem rozhodujícím zdrojům socialistického státu. Např. v roce 1989 činil podíl daní ze spotřeby<sup>107</sup> zhruba 29 % na celkovém daňovém výnosu ČSFR a byl zcela srovnatelný s výnosem důchodových daní podniků.

S cílem vyvarovat se „daňového šoku“ při přijetí systému DPH „ze dne na den“, přijala ČSFR ještě před rokem 1993 opatření, která rozložila zátěž z tohoto dopadu na období dvou a půl roku (červen 1990 - 1992). K významným z nich patřilo odstranění rozdílové sazby daně z obratu, zrušení rozvětvené sítě sazeb a její nahrazení čtyřmi základními sazbami včetně nulové, zavedení dovozní daně, poplatku z prodeje alkoholických nápojů a tabákových výrobků a dovozní přírážky.

Leden 1993 znamenal pro zdanění spotřeby **první přelomový okamžik**. Byl přijat **systém daně z přidané hodnoty** a vedle něho i **systém pěti relativně samostatných spotřebních daní** legislativně sloučených do jednoho zákona. V průběhu následujících necelých 12 let doznaly obě daňové normy více i méně podstatné změny; zákon o DPH 24 novelizací, zákon o spotřebních daních potom 15 novelizací. Obecné cíle novel lze shrnout do následujících pěti bodů:

- a) zpřesnit znění zákonů tak, aby vytvářelo spolehlivou právní jistotu pro plátce daní;
- b) reagovat na signály z praxe a „zacementovat“ místa vytvářející nezáměrné daňové výhody pro určité skupiny plátců;
- c) obdobně tomu napravovat původně záměrné stimulační opatření, pokud se vymkly kontrole, popř. došlo k jejich zneužívání;
- d) začleňovat do českých norem evropská pravidla jako nutnou podmínku pro vstup do EU;
- e) odstraňovat legislativně-technické nedostatky zákonů.

Za **druhý přelomový okamžik** pro zdanění spotřeby v ČR lze považovat 1. květen 2004 jako den vstupu do EU. V tento den nabývá účinnost zcela nový zákon o DPH kompatibilní se směrnicemi EU a tím i s obdobnými zákony ostatních členských států. V oblasti spotřebních daní byl zvolen poněkud odlišný postup. Nový zákon rušící původní z roku 1993 byl přijat již v lednu 2004 s tím, že dnem vstupu do EU nabyla účinnost „čtyři měsíce spící“ ustanovení, která upravovala aplikaci daní vůči ostatním členským státům EU. Zároveň další ustanovení k těmto dnem účinnosti pozbyla.

Krátká historie obou nových daňových zákonů v délce sedmi měsíců jednoznačně ukazuje, že tak jako předešlé zákony, tak i tyto budou v průběhu dalších let dotvářeny a lze předvídat, že i ze stejných<sup>108</sup> důvodů, jako ty předchozí.

## 2.2.1 Postavení daní ze spotřeby v daňovém systému České republiky

Následující část je krátkou sondou do postavení daní ze spotřeby v ČR od roku 1993 do roku 2002, resp. 2003. V souladu s předchozí částí 2.1.1 bude toto postavení zkoumáno na třech

<sup>106</sup> Zvýšeným sazbám daně z obratu navíc podléhaly i předměty, které se předmětem nových spotřebních daní nestaly, jako např. káva, čaj, zlatnické výrobky, hedvábní, hrací karty a další.

<sup>107</sup> Včetně tzv. záporné daně z obratu. Viz (Svátková, 1994), str. 82.

<sup>108</sup> Samozřejmě kromě důvodu vstupu do EU. Zákony však budou muset na druhé straně průběžně reagovat na nová pravidla přijímaná EU.