

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Mgr. Bc. Darina Rosmannová

**Harmonizace nepřímých daní se zaměřením na daně
spotřební**

Diplomová práce

Olomouc 2021

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Harmonizace nepřímých daní se zaměřením na daně spotřební vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.“

V Hati dne 30. 6. 2021

.....

Mgr. Bc. Darina Rosmannová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala JUDr. et Mgr. Taťáně Zelenskéé, Ph.D., za cenné připomínky a rady ke zpracování a obsahu mé diplomové práce. Zároveň děkuji i své rodině za soustavnou podporu v průběhu celého mého studia.

Obsah

Úvod	6
1. Daně a daňová harmonizace v EU.....	8
1. 1 Daně.....	8
1. 1. 1 Právní vymezení daní	8
1. 1. 2 Funkce daní	9
1. 1. 3 Třídění daní	10
1. 2 Daňová politika EU	11
1. 3 Harmonizace daňových systémů v rámci EU	14
2. Harmonizace spotřebních daní	18
2. 1 Charakteristika nepřímých a spotřebních daní	18
2. 2 Harmonizace spotřebních daní v EU	20
2. 2. 1 Energetické produkty a elektřina.....	22
2. 2. 2 Alkohol a alkoholické nápoje	24
2. 2. 3 Tabákové výrobky a tabák.....	26
2. 3 Komparace harmonizace sazeb u jednotlivých produktů podléhajících spotřebním daním v členských státech Evropské unie	27
2. 3. 1 Energetické produkty a elektřina.....	28
2. 3. 2 Alkohol a alkoholické nápoje	35
2. 3. 3 Tabákové výrobky	42
2. 4 Česká právní úprava a jednotlivé produkty podléhající spotřební dani.....	47
2. 4. 1 Minerální oleje.....	48
2. 4. 2 Láh.....	49
2. 4. 3 Pivo.....	50
2. 4. 4 Víno a meziprodukty	51
2. 4. 5 Tabákové výrobky	52
2. 4. 6 Zahřívané tabákové výrobky a surový tabák.....	53
2. 4. 7 Dílčí závěr.....	53
3. Zhodnocení procesu harmonizace	55
Závěr	59
Seznam použitých zdrojů.....	61
Abstrakt	65

Seznam použitých zkratek

DPH	Daň z přidané hodnoty
EP	Evropský parlament
EU	Evropská unie
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZSD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Spotřební daně tvoří významnou část příjmů státního rozpočtu. Vláda může tento příjem přímo ovlivňovat tím, že u některých výrobků (zpravidla takových, které negativně působí na lidské zdraví) zvýší daňové sazby. V rámci Evropské unie je určení výše spotřebních daní ovšem stále výlučnou pravomocí jednotlivých členských států, přičemž na evropské úrovni pak probíhá proces harmonizace, který má sblížit jednotlivé dílčí úpravy legislativy týkající se spotřebních daní v členských zemích.

Charakteristickým znakem úpravy daní je to, že je dynamická, neustále se mění a přizpůsobuje se aktuálním podmínkám ve společnosti. Nejedná se o uzavřenou kapitolu, neboť vždy existuje prostor pro vylepšení a další úvahy. Vzhledem k tomu, že teprve relativně nedávno byla ke spotřebním daním přidána nová kategorie výrobků, je toto téma nepochybně otevřeno další diskuzi, co ještě by eventuálně mohlo podléhat spotřební dani. Taktéž to, že je Česká republika vázána závazky vyplývajícími z evropského práva pro účely harmonizace spotřebních daní a musí tak na podmínky v nich stanovené reagovat, činí tuto problematiku velmi zajímavou.

Obsahem této diplomové práce tedy bude harmonizace nepřímých daní, a to zejména se zaměřením na daně spotřební. V práci jsou použity tři výzkumné metody. Metoda popisná se prolíná více či méně celou prací, neboť k dalšímu postupu v práci potřebuji využít teoretický, případně právní základ. Metoda komparace je použita při srovnání dosažené harmonizace ve všech členských zemích Evropské unie. V rámci poslední části práce se uplatňuje metoda analytická, kde hodnotím harmonizační proces a jeho další možnosti. V rámci celé práce směřuji od obecného výkladu ke konkrétnímu a od vyšší úrovně (unijní) k úrovni nižší (národní).

Z hlediska obsahu se tato práce člení do tří kapitol. První kapitola se věnuje daním obecně, jejich právními vymezení, jsou zde uvedeny také funkce daní a daňová soustava České republiky. Kapitola dále pokračuje vymezením daňové harmonizace a daňové politiky Evropské unie. V další části práce, konkrétně v kapitole druhé, se přesunuji již konkrétně k harmonizaci nepřímých daní, přičemž naprostá většina práce bude věnována daním spotřebním. Zde bude rozebrána nejdříve harmonizace spotřebních daní obecně na teoretické úrovni, dále bude následovat hlavní cíl této práce, tedy komparace harmonizace sazeb u jednotlivých spotřebních daní v rámci všech členských států Evropské unie. Tato část je velmi významná pro získání odpovědí na výzkumné otázky, na které bude následně v práci odpovězeno, a které budou konkrétně vymezeny v následujícím odstavci. Druhá kapitola bude zakončena českou právní úpravou, jednotlivými komoditami

podléhajícími spotřební dani a porovnání stavu harmonizace s unijními požadavky. Třetí kapitola bude analyzovat a hodnotit celý proces harmonizace.

V souladu s výše uvedeným jsem si pro svou diplomovou práci stanovila následující čtyři výzkumné otázky, na které se pokusím odpovědět:

1. Jaký je stav harmonizace spotřebních daní v členských zemích EU?
2. Koresponduje stav harmonizace spotřebních daní v České republice s požadovaným stavem uváděným předpisy evropského práva?
3. Je proces harmonizace tou nejlepší cestou nebo lze nalézt lepší řešení?
4. Existuje v současném stavu prostor pro další harmonizaci?

Hlavním inspiračním knižním zdrojem pro tuto práci v oblasti daňového práva obecně je publikace Petry Janošíkové a Petra Mrkývky s názvem „*Finanční a daňové právo*“ a publikace Milana Bakeše a autorského kolektivu „*Finanční právo*“. Vzhledem k tomu, jak je finanční právo dynamické, ovšem tyto publikace slouží spíše jako teoretická opora, přičemž je vždy nutné vycházet z aktuálně platných právních předpisů. V rámci kapitol týkajících se harmonizace daní jsou mým hlavním inspiračním zdrojem především publikace Danuše Nerudové, konkrétně „*Daňová politika v Evropské unii*“ a „*Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*“, případně i knižní publikace Jana Širokého s názvem „*Daně v Evropské unii*“. Pro pochopení spotřebních daní v české právní úpravě jsem jako oporu využívala komentářovou literaturu, a to zejména nejnovější komentář k zákonu o spotřebních daních od Bohumily Kotenové a kol. K detailní komparaci harmonizace sazeb v jednotlivých členských státech Evropské unie jsem využívala oficiální databázi Evropské Komise, která umožňuje vyhledávat sazby spotřebních daní v jednotlivých členských státech podle výběru druhu daně.¹ Všechny tyto zmíněné publikace a databázi podrobně uvádím jako zdroje v průběhu a na konci této práce. Doplňkovými zdroji pro prohloubení získaných informací a k pochopení problematiky mi byly i internetové příspěvky na stránkách evropských institucí či odborné články, které rovněž uvádím jako zdroje. U všech těchto zdrojů samozřejmě platí, že je nutné na ně nazírat aktuální optikou.

Tato diplomová práce reflektuje právní úpravu účinnou v členských státech Evropské unie na základě informací k datu 1. 1. 2021, dostupných a aktualizovaných v souhrnné databázi v časovém období únor-duben 2021.

¹ EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>.

1. Daně a daňová harmonizace v EU

V rámci této kapitoly budou rozebrány daně, a to z hlediska jejich právního i odborného vymezení, dále se zaměřím na funkce daní a daňovou soustavu České republiky. Kapitola pokračuje tématem daňové politiky Evropské unie, neboť ta je důležitá z hlediska pochopení a návaznosti na samotnou harmonizaci v rámci Unie, přičemž dále navazují harmonizací daňových předpisů v obecném pojetí předtím, než bude v následujících kapitolách rozebrána harmonizace spotřebních daní. Z pohledu použitých metod práce je tato kapitola svou povahou spíše popisná, ovšem nezbytná k dalšímu pokračování ve zvoleném tématu práce.

1. 1 Daně

1. 1. 1 Právní vymezení daní

Daně provází lidstvo od dávné minulosti. Jejich prvotní existenci spojujeme se vznikem prvních státních útvarů, neboť financování a peníze obecně souvisí s mocí. Již v pohádkách vyobrazujících dávné doby či v historických knihách jsou zmíněny osoby výběrčích daní, které vybíraly od obyvatel země určitou část příjmů, přičemž zřejmě v průběhu celých dějin jsou tyto osoby a obecně systém vybírání daní vnímány negativně. Na toto negativní vnímání daní i v dnešní době zajímavě navazuje se svou koncepcí S. Kouba, když uvádí, že daň lze vnímat jednak jako spravedlivý příspěvek na chod věcí veřejných, ale také jako loupež, konkrétněji legalizovanou loupež, když dochází k odejmutí majetku a jeho vymáhání pod pohrůžkou násilí či vynucením.² Byť je toto vnímání daní dle mého názoru poměrně drastické, pravdou je, že je ono „placení daní“ občas chápáno jako nutné zlo.

Autoři odborné literatury dále podávají různé definice toho, jak lze daň chápat, a co všechno spadá do jejího vymezení. P. Jánošíková uvádí, že daň *sensu stricto* lze chápat jako „*veřejný příjem vyznačující se určitou cykličností a neexistencí přímého ekvivalentního protiplnění. [...] Daní sensu largo se rozumí navíc i veřejné příjmy s ekvivalentem, zejména poplatky.*“³ K. Kubátová zase definuje daň jako „*povinná, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu. [...] Daně bezpochyby představují nejdůležitější neúvěrové příjmy veřejného rozpočtu.*“⁴ Dle M. Karfíkové jsou pak daně „*platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu*

² KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 13.

³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 295.

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. 1. vydání. Praha: Grada, 1994, s. 27.

*celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.*⁵ Ze všech těchto definic lze tedy zobecnit, že daní jsou určité platby, které jsou stanoveny zákonem, plynou do veřejného rozpočtu, a jejich plnění je státní mocí vynutitelné, přičemž záleží, zda definici vykládáme v užším či širším smyslu. V užším smyslu je daní ten příjem veřejného rozpočtu, který naplňuje znaky daně a je výslovně za daň označen. V širším smyslu daně chápeme jako jakékoliv daňové příjmy veřejných rozpočtů, tedy nejen daně, ale i poplatky, cla či odvody a úhrady z veřejného pojištění.⁶

Daně mají své charakteristické znaky, které musí být naplněny, aby mohla být peněžitá platba považována za daň. Musí se jednat o peněžité plnění ukládané na základě zákona⁷, přičemž charakteristická je jeho nenávratnost, nedobrovolnost, neúčelovost, neekvivalentnost a nesankční povaha, spravování státem či jinými veřejnoprávními korporacemi, a jsou příjmem veřejných rozpočtů. Důležitý je právě prvek nenávratnosti a neekvivalentnosti. Nenávratnost je chápána v tom smyslu, že není stanovena žádná povinnost státu již zaplacené daně vracet. Neekvivalentnost pak spočívá v tom, že samotné zaplacení daně nemá za následek žádné konkrétní protiplnění ze strany státu. Případné protiplnění však může být nekonkrétní, nepřímé a obecné.⁸

1. 1. 2 Funkce daní

Po tom, co byly vymezeny daně z hlediska charakteristických znaků a definic odborné literatury, je nepochybně nutné objasnit, jaké jsou základní funkce takto vybraných peněžních prostředků. Vymezení následujících funkcí se vztahuje k daním ve smyslu užšího pojetí, a jedná se zejména o:

- alokační funkci,
- redistribuční funkci,
- stabilizační funkci,
- a fiskální funkci.

⁵ KARFÍKOVÁ, Marie. In BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 154.

⁶ MINISTERSTVO FINANCÍ. *Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry*. 2. vydání. Praha: Ministerstvo financí, 2020, s. 7.

⁷ Což vyplývá i z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.

⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ: *Daně, poplatky...*, s. 7.

Alokační, neboli rozdělovací funkce daní, je využita ve chvíli, kdy samotné tržní mechanismy nejsou schopny efektivně přerozdělovat zdroje. Stát potom může přerozdělovat prostředky do oblastí, kde je nutná větší podpora.

Významem funkce redistribuční, neboli přerozdělovací, je to, že umožňuje zmírnit rozdíly mezi bohatými a chudými, přičemž stát může tyto rozdíly zmenšovat tak, že prostřednictvím transferů zvýší příjem chudší skupiny obyvatelstva, a to například prostřednictvím progresivní sazby daně.⁹

Stabilizační funkce má své opodstatnění při zmírňování výkyvů v cyklech ekonomiky, kdy je potřeba stabilizovat zaměstnanost a cenovou stabilitu. Typickým příkladem může být uvalení progresivního zdanění na vyšší příjmy subjektů v období ekonomického růstu, aby se předešlo rychlému růstu a následujícímu „přehřátí“ ekonomiky.¹⁰

Poslední z nejdůležitějších funkcí daní je funkce fiskální, která bývá označována za nejdůležitější, přičemž spočívá v samotném získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z kterých jsou následně financovány veřejné výdaje.¹¹

Někteří autoři mezi funkce daní zařezují i funkci stimulační. Její význam spočívá v tom, že má motivovat k subjektu k placení daní, přičemž stát jim na oplátku poskytne různé formy daňových úspor. Příkladem jedné z daňových podpor, které stát poskytuje, jsou tzv. daňové prázdniny, kdy může dojít ke snížení daní konkrétnímu subjektu, pokud splní stanovené podmínky v podobě objemu investic, nových technologií či tvorbou dalších pracovních míst. Stimulace ovšem může být i negativní, která se projevuje v případě, kdy se subjekty chovají nezodpovědně či se je stát snaží od nějakého chování odradit. Příkladem může být vysoké zdanění tabákových výrobků a alkoholických nápojů, čímž je podpořena snaha omezit jejich spotřebu, která má negativní vliv na zdraví.¹²

1. 1. 3 Třídění daní

Daně můžeme třídit z několika hledisek. Pro účely této práce jsem vybrala nejzákladnějších dělení daní, a to na daně přímé a nepřímé, přičemž rozlišujícím kritériem je zde vazba daně na důchod poplatníka. V případě přímých daní je platí poplatník sám ze svého příjmu či důchodu

⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ: *Daně, poplatky...*, s. 8.

¹⁰ Tamtéž.

¹¹ JÁNOŠÍKOVÁ, MRKÝVKA: *Finanční a daňové právo...*, s. 301.

¹² VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: Vox, 2018, s.12-13.

a nemůže jejich placení převést na jiný subjekt, přičemž postihují příjem již při jeho vzniku. Můžeme je dále dělit na přímé daně důchodového typu, které představují daně z příjmů, a to buď fyzických či právnických osob, a dále na přímé daně majetkového typu, kterými jsou daň z nemovitosti a daň z nabytí nemovitosti. Na druhou stranu u nepřímých daní se očekává, že subjekt, který daň odvádí, ji neplatí z vlastního příjmu či důchodu, ale přenáší ji na někoho jiného, typicky prostřednictvím vyšší ceny, ve které je již daň započítána.¹³ V rámci nepřímých daní můžeme rozlišovat nepřímé daně univerzální, které se vztahují na téměř veškeré zboží, služby a jiná plnění, s výjimkou těch, která jsou osvobozená. Typickým příkladem je daň z přidané hodnoty. Druhou podskupinou nepřímých daní jsou nepřímé daně selektivní, které se vztahují jen na některé zboží či služby. V tomto případě se jedná o spotřební daně a daně ekologické (energetické).¹⁴ Toto základní členění daní se používá i v rámci daňového systému České republiky.

1. 2 Daňová politika EU

Historicky byla úprava daňové politiky v právu tehdejších Evropských společenství spíše opatrná, jelikož daně představují pro každý stát poměrně citlivé téma. Tehdejší čl. 93 Smlouvy o Evropských společenstvích z roku 1957 se proto pouze opatrně týkal jen nepřímých daní tak, aby bylo možné přistoupit k realizaci jednotného vnitřního trhu.

V současnosti jsou jednotlivé politiky, které spadají do výlučných, sdílených či podpůrných pravomocí Unie, vymezeny v čl. 3-6 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále v textu jen jako „SFEU“).¹⁵ Daňová politika zde výslovně zmíněná není, byť někteří autoři dovozují, že ji lze řadit pod čl. 5 SFEU, tedy mezi koordinované politiky, neboť ten směřuje ke koordinaci hospodářské politiky, a tudíž i daňových politik členských států.¹⁶ Zmínky o daňové politice můžeme nalézt i na jiných místech SFEU. Konkrétně harmonizaci nepřímých daní se věnuje čl. 113 SFEU, který uvádí, že „*Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace*

¹³ JÁNOŠÍKOVÁ, MRKÝVKA: *Finanční a daňové právo...*, s. 302.

¹⁴ KARFÍKOVÁ, Marie. In BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 165.

¹⁵ Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie. Úř. věst. C 326, 26. října 2012, s. 47-390.

¹⁶ TOMÁŠEK, Michal, TÝČ, Vladimír a kol. *Právo Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2019, s. 254.

*nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu [...]*¹⁷ Zmínku o daňové politice v oblasti přímých daní pak můžeme dovodit z čl. 115 SFEU, který hovoří o přijetí směrnice o sblížení právních předpisů, které mají „*přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.*“¹⁸

Členské státy si ovšem tvoří daňovou politiku samy a Unie nekoriguje národní daňové právní předpisy. Pravomoc členských států vydávat vlastní právní předpisy v oblasti daní je ovšem omezena dvěma pravidly plynoucími z evropského práva, a to zákazem daňového omezení volného pohybu a daňovou harmonizací.¹⁹

Z obecných ustanovení SFEU, konkrétně z čl. 28-66 týkajících se volného pohybu v rámci jednotného vnitřního trhu, vyplývá, že je zakázána daňová diskriminace zboží, služeb, osob a kapitálu. V rámci volného pohybu zboží ovšem není možnost zdanění vyloučena vždy, nýbrž musíme rozlišovat, na základě jakého důvodu je daň či poplatek za zboží ukládána. Čl. 30 SFEU kategoricky zakazuje ukládat daně či poplatky jen z toho důvodu, že zboží bylo převezeno přes hranici státu, tudíž dovozní a vývozní cla a jiné obdobné poplatky mezi členskými státy jsou výslovně zakázány.²⁰ Jinou situaci předpokládá čl. 110 SFEU. Stát může ukládat daně či poplatky na dovážené zboží za předpokladu, že takovému zdanění podléhají i domácí výrobky, a nejedná se o zvýhodňování domácího zboží. Dle odborné literatury je smyslem tohoto článku právě to, aby „*státy nemohly obcházet zákaz cel či dávek s obdobným účinkem klasifikací těchto dávek jakožto součásti obecného systému daní a poplatků s tím, že by ve vztahu k domácím výrobkům byly vybírány dávky diskriminační (tedy nižší), popř. ochranné (tedy neúměrně vysoké).*“²¹ Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, čl. 110 je přímo účinný, a tedy vynutitelný před národními soudy.²² Z jiného rozhodnutí Soudního dvora dále můžeme dovodit, že byť čl. 110 výslovně hovoří o „*výrobcích jiných členských států*“, vztahuje se i na výrobky, které již byly do EU dovezené a dostaly se do volného oběhu na vnitřním trhu.²³

¹⁷ Čl. 113 SFEU

¹⁸ NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 6.

¹⁹ Tamtéž.

²⁰ Čl. 30 SFEU

²¹ STEHLÍK, Václav, HAMULÁK, Ondřej, PETR, Michal. *Právo Evropské unie: Ústavní základy a vnitřní trh*. 1. vydání. Praha: Leges, 2017, s. 186.

²² Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. července 1966, *Alfons Lütticke GmbH v Hauptzollamt Saarlouis*, věc 57/65, ECLI:EU:C:1966:34.

²³ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. května 1987, *Cooperativa Co-Frutta Srl v Amministrazione delle finanze dello Stato*, věc 193/85, ECLI:EU:C:1987:210.

V souvislosti se zmíněným čl. 110 SFEU je nezbytné dodat, že tento rozlišuje mezi diskriminačním zdaněním a ochranářským zdaněním, přičemž oba dva typy jsou zakázány. Rozlišujícím kritériem pro to, abychom poznali, o které zdanění se jedná, je podobnost výrobků. Zákaz diskriminačního zdanění se totiž vztahuje na podobné výrobky, zákaz ochranářského zdanění pak na výrobky, které nejsou podobné, ale jsou konkurencí k výrobkům domácím. Posouzení, zda se jedná o podobné výrobky či nikoliv, je uskutečňováno případ od případu.²⁴ V tomto ohledu je velmi zajímavý rozsudek Soudního dvora EU v případě *Komise v Itálie*, kde Soud řešil, zda jsou banány podobné k jiným druhům ovoce. V tomto případě právě Itálie uvalila vysokou spotřební daň na banány, na ostatní ovoce ovšem nikoliv. Soud využil článku 110 SFEU a při posouzení z různých hledisek zjistil, že banány jsou konkurencí k jinému ovoci, tudíž se ze strany Itálie jednalo o zakázanou ochranářskou spotřební daň. Ve vztahu k sušeným a jinak upravovaným banánům ovšem Soudní dvůr řekl, že se o konkurenci jinému ovoci nejedná, a proto závěry platily jen vůči banánům čerstvým.²⁵

V rámci zákazu diskriminačního zdanění je pak zakázána jak přímá, tak nepřímá diskriminace. Přímá diskriminace je poměrně snadno poznatelná, neboť stát veřejně upřednostňuje domácí výrobu. U nepřímé diskriminace je situace složitější, neboť na první pohled se zdají předpisy nezaujaté, dokonce neutrální, ale při bližším zkoumání lze zjistit, že více postihují a znevýhodňují výrobky dovezené, než výrobky domácí. V rámci judikatury Soudního dvora EU můžeme najít několik rozhodnutí, ve kterých Soud řešil nepřímou diskriminaci ze strany členských států vůči dováženému zboží. Typickým příkladem může být rozsudek ve věci *Humblot*, kde se řešilo stanovení ročního poplatku z automobilů ve Francii, přičemž platil předpoklad, že čím větší obsah motoru, tím vyšší poplatek. Na této přímé úměře není na první pohled nic diskriminujícího, ovšem v kontextu tehdejší doby je nutné si uvědomit, že Francie v té době nevyráběla velká auta. Poplatek za větší vozy navíc převyšoval částku, která byla stanovena za malá auta a vynásobena do příslušného obsahu motoru většího vozu. Soudní dvůr v této věci konstatoval, že se jednalo o nepřímou diskriminaci, kde malé domácí vozy měly prospěch z nižší sazby.²⁶ V jiných rozsudcích ovšem Soudní dvůr s argumentem nepřímé diskriminace nesouhlasil. Státy mohou

²⁴ TOMÁŠEK, TÝČ: *Právo Evropské unie...*, s. 255.

²⁵ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. května 1987, *Komise v Itálie*, věc 184/85, ECLI:EU:C:1987:207. Závěry z judikátu také zde: STEHLÍK: *Právo Evropské unie...*, s. 189-190.

²⁶ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. května 1985, *Humblot v Directeur des services fiscaux*, věc 112/84, ECLI:EU:C:1985:185.

uspět s objektivním zdůvodněním, ochranou životního prostředí či sociální motivací, která vedla k přijetí určitého opatření. V tomto ohledu je důležité specifikum každého jednotlivého případu.

1. 3 Harmonizace daňových systémů v rámci EU

V souvislosti s tím, jak docházelo v průběhu 20. století k otevírání nových trhů, mezinárodní spolupráci, mezinárodnímu obchodu a nástupu globalizace jako takové, bylo nutné tomu přizpůsobovat i daňové systémy jednotlivých zemí, které se dosud vyvíjely a fungovaly samostatně. Tyto celosvětové globalizační vlivy a mezinárodní spolupráce pak iniciovaly to, že vlády začaly spolupracovat v otázkách týkajících se daňové oblasti. J. Široký v tomto kontextu uvádí tři stupně mezinárodní spolupráce v oblasti daní, a to podle míry sladění daňových systémů:

- daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci,
- a daňovou harmonizaci.²⁷

V následujícím textu budou postupně rozebrány jednotlivé stupně spolupráce.

Daňová koordinace bývá označována za první krok k přibližování daňových systémů jednotlivých zemí. Jedná se o uzavírání dohod na bilaterální či multilaterální úrovni, a to zejména s cílem zamezit daňovým únikům a praní špinavých peněz. Na základě těchto dohod může docházet i k výměně informací a dat v rámci daňové oblasti. Nejčastějším výsledkem daňové koordinace je uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění.²⁸ Obecně je daňová koordinace širším pojmem než daňová harmonizace, přičemž nemá za cíl sjednotit daňové systémy, nýbrž pouze je přizpůsobit. Daňová koordinace tak může probíhat v různých mezinárodních organizacích, například v OSN, OECD či Mezinárodním měnovém fondu.²⁹

Daňová aproximace představuje určitý směr daňové spolupráce v podobě přiblížení daňových systémů. Taktéž bývá označována za předstupeň či nižší stupeň daňové harmonizace.³⁰

Daňová harmonizace je určitý proces, kdy postupně dochází ke sblížení daňových soustav jednotlivých států, a to na základě společných pravidel. Dle K. Kubátové můžeme v tomto procesu nalézt tři obecné fáze, a to vybrání daně, kterou chceme harmonizovat, dále harmonizaci

²⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 35.

²⁸ Tamtéž, s. 36.

²⁹ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 21.

³⁰ VYBÍHAL, Václav. *Mezinárodní zdanění* [online]. is.muni.cz [cit. 28. května 2021]. Dostupné na <https://is.muni.cz/el/1456/podzim2009/MPV_MEZD/um/MZ-7.pdf>.

základu této daně, a konečně harmonizaci daňové sazby této daně.³¹ D. Nerudová k tomu doplňuje, že samotnou harmonizaci můžeme rozdělit do třech základních úrovní, a to právě v souvislosti s tím, jak moc mezi jednotlivými zeměmi probíhá spolupráce v oblasti daní, případně zda existuje alespoň částečná harmonizace některých daní.³² Jako první úroveň je stanovena situace, kdy ve všech státech máme rozdílné daně, a to jak z hlediska sazeb, tak druhů. Tuto úroveň můžeme dále rozdělit podle toho, zda mezi státy harmonizace neexistuje vůbec, tedy nejsou uzavřeny např. ani žádné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo jiná spolupráce, či naopak mezi státy existuje alespoň mírná harmonizace, například jsou uzavřeny alespoň ony smlouvy o zamezení dvojího zdanění či je jinak rozvinuta spolupráce v oblasti administrativy. Druhou úrovní je situace, kdy jsou některé daně upraveny státy společně, některé jsou pak ponechány úpravě národní. Tuto úroveň označujeme jako tzv. dílčí harmonizaci. Třetí úrovní je poté stav, kdy jsou daně stejné ve všech zemích. Tento případ můžeme ještě dále rozdělovat podle toho, zda jsou stanoveny stejné daňové základy či nikoliv, a pokud ano, zda jsou stanoveny i stejné daňové sazby. Až v případě, kdy máme určeny stejné daňové základy i stanoveny stejné daňové sazby, můžeme mluvit o celkové harmonizaci. Celková harmonizace je výsledkem harmonizace strukturální a harmonizace daňových sazeb. V rámci Evropské unie je pak strukturální harmonizace zavedena v oblasti spotřebních daní, kdy všechny členské země zavedly spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů, z energie, z tabáku a tabákových výrobků.³³

Harmonizaci můžeme dále dělit podle různých kritérií na pozitivní a negativní, přímou a nepřímou, vertikální a horizontální či celkovou a dílčí. Z těchto dělení vyberu ta, která jsou relevantní pro harmonizaci, která probíhá v Evropské unii.

Dle prvního dělení můžeme rozlišovat harmonizaci pozitivní a negativní. Pozitivní daňová harmonizace znamená, že dochází ke sbližování daňových systémů jednotlivých států, v kontextu Evropské unie pak členských států, za pomoci implementace sekundárních právních aktů, tedy nejčastěji směrnic, neboť nařízení jsou přímo účinná bez nutnosti jejich další implementace. V ideálním stavu by výsledkem mělo být to, že ve všech členských státech budou platit stejná pravidla a bude v tomto směru zdokonalen jednotný vnitřní trh. Jedná se ovšem spíše o toužený stav, neboť vzhledem k tomu, že je v těchto otázkách nutná jednomyslnost, tedy souhlas všech

³¹ KUBÁTOVÁ, Květa. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně*, 1998, č. 7-8, s. 27.

³² NERUDOVÁ: *Harmonizace daňových systémů...*, s. 17.

³³ NERUDOVÁ: *Harmonizace daňových systémů...*, s. 18-19.

zemí, je dosažení tohoto stavu obtížné.³⁴ Na tomto místě je nutné zmínit klíčovou roli Evropské komise, která má v daňové oblasti výhradní právo k předkládání návrhů sekundárních právních předpisů.³⁵ Negativní harmonizace je potom spojena s činností Soudního dvora EU, který harmonizaci ovlivňuje svou judikaturou. D. Nerudová k tomuto typu harmonizace uvádí, že se nejedná o harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť se rozhodnutími nevytváří stejná pravidla, která by platila pro všechny členské státy, nýbrž směřují pouze vůči členskému státu, který je účastníkem řízení před Soudním dvorem.³⁶

Dále můžeme harmonizaci dělit na přímou a nepřímou. Přímá harmonizace je jen jiným označením pro harmonizační proces prostřednictvím sekundárního práva, především směrnic. Nepřímá harmonizace je označení pro harmonizaci prostřednictvím jiných právních odvětví, kdy např. změnou obchodního práva můžeme harmonizovat i daňová ustanovení. V rámci nepřímých a spotřebních daní tento způsob využíván příliš není, ale lze jej pozorovat v oblasti daní přímých, kupříkladu co se týče zdaňování obchodních korporací.³⁷

Předposledním dělením je rozlišení harmonizace na vertikální a horizontální. Vertikální harmonizace se v Evropské unii příliš nevyužívá, přičemž spočívá v tom, že se harmonizují jednotlivé daňové systémy, které jsou realizovány prostřednictvím různých stupňů státní správy. Jednodušeji řečeno si tento způsob lze představit na modelu federace, kde se národní daňové systémy harmonizují s daňovým systémem federálním. Na druhou stranu klasickým příkladem harmonizace horizontální je Evropská unie. Probíhá zde harmonizace jednotlivých národních daňových systémů tak, aby se mezi ustanoveními odstraňovaly rozdíly, které narušují jednotný vnitřní trh.

Posledním rozdělením způsobů harmonizace může být rozlišení mezi harmonizací celkovou a dílčí, přičemž, jak už název napovídá, celková harmonizace se snaží o sladění celého daňového systému, naopak dílčí harmonizace představuje sblížení pouze vybraných částí či vybraných ustanovení v daňové oblasti.³⁸

Jak již bylo zmíněno v předcházející podkapitole, SFEU částečně upravuje právní základ pro harmonizaci daní v rámci Unie, a to konkrétně v podobě čl. 113 týkajícího se nepřímých daní,

³⁴ Tamtéž.

³⁵ ŠIROKÝ: *Daně v Evropské unii* ..., s. 56.

³⁶ NERUDOVÁ: *Harmonizace daňových systémů* ..., s. 19.

³⁷ NERUDOVÁ: *Harmonizace daňových systémů* ..., s. 20.

³⁸ Tamtéž.

čl. 115 pak představuje základ pro harmonizaci přímých daní. Oblast harmonizace nepřímých daní a zejména daní spotřebních bude náplní dalších kapitol této práce.

2. Harmonizace spotřebních daní

V rámci této kapitoly budou nejdříve podrobněji charakterizovány nepřímé a spotřební daně, přičemž následně je pojednáno o harmonizaci spotřebních daní na úrovni Evropské unie. Velkou část této kapitoly tvoří komparace jednotlivých sazeb daní z produktů podléhajících spotřebním daním stanoveným na unijní úrovni, přičemž pro objektivnost srovnání jsou využity sazby všech členských zemí. Po vymezení každého z produktů následuje analýza získaných dat. Data byla získána ze souhrnné databáze vedené Evropskou Komisí, kde jsou uvedeny jednotlivé sazby u konkrétních členských zemí. Data byla zpracována do přehledových tabulek autorkou práce. Na závěr této kapitoly je rozpracována česká právní úprava týkající se spotřebních daní, přičemž je akcentováno srovnání a plnění podmínek stanovených unijní úpravou. Kapitola směřuje od obecného výkladu ke konkrétnímu a v rámci hierarchie právních předpisů od právní úpravy v podobě sekundárních aktů Evropské unie k právním předpisům národním.

2. 1 Charakteristika nepřímých a spotřebních daní

Jak již bylo uvedeno v minulé kapitole, spotřební daně náleží do kategorie nepřímých daní, tedy těch, u kterých je plátcem jiná osoba, než ta, která je ve skutečnosti dani podrobena a na kterou dopadá. Bývají uvalovány na spotřebu, přičemž výrobce či prodejce tuto částku započítává do ceny zboží, a takto ji přenáší na osobu spotřebitele (kupujícího).³⁹

V rámci nepřímých daní rozlišujeme dvě podkategorie, a to univerzální nepřímé daně, které se vztahují na veškeré zboží, služby a jiná plnění, kromě osvobozených, přičemž zde řadíme daň z přidané hodnoty (dále v textu jen jako „DPH“), a selektivní nepřímé daně, které se vztahují jen na některé zboží a služby. V rámci selektivních daní v daňovém systému České republiky rozlišujeme daně spotřební a daně energetické. Mezi daně spotřební pak řadíme daň z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproductů, z tabákových výrobků, ze surového tabáku a zahříváných tabákových výrobků. V kategorii energetických daní rozlišujeme daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, z pevných paliv a z elektřiny.⁴⁰

³⁹ KARFÍKOVÁ, Marie. In BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 157.

⁴⁰ SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Zdanění spotřeby, pro prezenční formu studia*. 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012, s. 11.

Vzhledem k tomu, že rozbor DPH si nekladu za cíl své práce, nebude této univerzální nepřímé dani věnován velký prostor, byť pro kontext této kapitoly je dle mého názoru vhodné ji alespoň stručně zmínit, přičemž pak už bude věnován prostor jen spotřebním daním.

DPH je druhem daně, kterou najdeme ve většině daňových systémů, v rámci Evropské unie je dokonce povinnou daní.⁴¹ Vzhledem k tomu, jak je tato daň důležitá, značně postoupila v rámci EU i její harmonizace, a to jak z hlediska předmětu daně, tak z hlediska daňových sazeb. Myšlenka spočívá v tom, že vždy na každém stupni zpracování určité věci je vybírána daň z toho, co bylo k věci přidáno, tedy, jak už z názvu vyplývá, zdaňuje se přidaná hodnota, která k dané věci přibyla.⁴² Základním právním předpisem týkajícím se DPH v českém právním řádu je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jen jako „ZDPH“), který zapracovává příslušné unijní harmonizační směrnice. Předmětem této daně jsou veškerá zdanitelná plnění, včetně nepeněžitých plnění v tuzemsku, a dále zboží z dovozu. Sazba této daně je v České republice trojitá, přičemž máme jednu základní sazbu a dvě snížené. Základní sazba DPH je výši 21 %, první snížená sazba je 15 % a druhá snížená sazba pak ve výši 10 %. U zboží a služeb se obecně uplatňuje základní sazba daně, ledaže ZDPH stanoví jinak. Oním „stanovením“ jinak se myslí přílohy ZDPH, konkrétně příloha č. 2 vyjmenovává služby, u kterých se uplatní první snížená sazba daně, příloha č. 3 poté uvádí zboží, u kterého se použije první snížená sazba. Příloha č. 3a ještě dále vyjmenovává zboží, u kterého se použije druhá snížená sazba DPH. Sazba 0 % DPH se v České republice neuplatňuje.⁴³

Spotřební daně patří k těm nejstarším. Historickým názvem, který se zachoval pro spotřební daně dodnes, jsou tzv. akcízy, přičemž zmínky o těchto lze najít již ve starých pojednáních v souvislosti s vybíráním mýtným za zboží při vstupu do města.⁴⁴ V současné době spotřební daně nemají již povahu mýtného, nýbrž se pojí se spotřebou vybraných výrobků.

Důležitým prvkem u spotřebních daní je to, že zdaňují vybrané výrobky ještě navíc vedle všeobecné spotřební daně, kterou se má na mysli v podmínkách EU DPH, přičemž tak zvyšují daňové zatížení takto vybraných komodit.⁴⁵ Hlavním důvodem pro zařazení tohoto dalšího zdanění

⁴¹ SZAROWSKA, Irena. *Status of harmonization of VAT in the European Union* [online]. mpra.ub.uni-muenchen.de, 15. ledna 2010 [cit. 9. června 2021]. Dostupné na <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/19935/1/stav_harmonizace_dph_v_eu.pdf>.

⁴² VANČUROVÁ, LÁCHOVÁ: *Daňový systém...*, s. 296-297.

⁴³ JÁNOŠÍKOVÁ, MRKÝVKA: *Finanční a daňové právo...*, s. 369-375.

⁴⁴ V rámci zachování jednotné terminologie bude v této práci využit termín „spotřební daně“, nikoliv akcízy.

⁴⁵ ŠRAMKOVÁ, Dana. *Akcízy: Právní regulace selektivních daní ze spotřeby* [online]. is.muni.cz [cit. 9. června

již jednou zdaněných výrobků je zejména primární funkce spotřebních daní, kterou je funkce fiskální. Právě tato zajišťuje značný příliv peněžních prostředků do veřejného rozpočtu. Z dat z roku 2020 vyplývá, že příjmy ze spotřebních daní tvoří až 12 % z celkových příjmů státního rozpočtu, což je staví na třetí až čtvrté místo z hlediska důležitosti příjmů, a druhou až třetí položkou z hlediska příjmů z daní.⁴⁶ Sekundární, byť také nepochybně důležitou funkcí, je snaha ovlivnit zdraví obyvatel tím, že se s vyšší cenou sníží spotřeba těchto negativních výrobků či látek.⁴⁷ Dopad této funkce v praxi je ovšem spekulativní, a to i vzhledem k tomu, že na užívání zejména tabákových a alkoholických látek vzniká často závislost a stávají se, i přes vyšší pořizovací cenu, pro mnoho lidí prioritou. Z mikroekonomického hlediska v těchto situacích můžeme dlouhodobě pozorovat, že se výrobky, na které jsou spotřební daně uvaleny, vyznačují poměrně nízkou elasticitou poptávky, a tudíž i zvýšení sazeb většinou nevede ke značnému snížení poptávky.⁴⁸ Jiná situace by ovšem nastala při značném zvýšení sazby daně, přičemž by mohlo dojít i k rozvoji tzv. šedé ekonomiky, což by znamenalo pašování či nelegální výrobu zejména cigaret, tabákových výrobků a alkoholu.⁴⁹

2. 2 Harmonizace spotřebních daní v EU

Harmonizační proces spotřebních daní vychází již z primárního práva Evropské unie, konkrétně je zmíněn již v čl. 113 SFEU (bývalý čl. 93 Smlouvy o ES), který zmocňuje Radu EU po konzultaci s EP a Hospodářským a sociálním výborem přijmout ustanovení k harmonizaci právních předpisů v oblasti spotřebních daní a jiných nepřímých daní v takovém rozsahu, v jakém je to nezbytné k fungování vnitřního trhu. Hlavním motivem k tomu, aby se začaly sbližovat daňové sazby vybraných výrobků, bylo vyrovnávání výše jednotlivých sazeb, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích výrobců tím, že jim budou stanoveny nižší či nulové sazby, a v důsledku toho by bylo narušeno fungování jednotného trhu a hospodářské soutěže. Příkladem může být rozhodnutí SDEU ve věci *Komise v Spojené království Velké Británie a Severního Irsku*, kde Velká Británie uvalila spotřební daň na víno, která byla ale mnohonásobně vyšší než spotřební daň z piva.

2021]. Dostupné na <https://is.muni.cz/el/1422/podzim2017/BF504Zk/um/65295192/SpD_Akcizy_2017.pptx>.

⁴⁶ CEVRO INSTITUT. *Ekonomika po koronakrizi: Rozpočtová opatření v oblasti spotřebních daní* [online]. cevroinstitut.cz [cit. 9. června 2021]. Dostupné na <<https://www.cevroinstitut.cz/data/2020-spotrebnidane.pdf>>.

⁴⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ: *Daně, poplatky...*, s. 104.

⁴⁸ Tamtéž.

⁴⁹ TVRDOŇ, Michal. *Vnější ekonomické prostředí. Distanční studijní text*. 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2018, s. 52.

Velká Británie je pouze malým producentem vína, na druhou stranu obrovským producentem piva. Z tohoto případu jasně vyplývá, že cílem uvalené vysoké daně na víno, které se především dováželo z jiných zemí, bylo upřednostnit v očích spotřebitelů domácí produkci piva a dražší víno pomyslně označit nálepkou luxusního zboží, neboť uvalená daň se promítla právě do ceny vína. SDEU zde konstatoval, že takové zdanění vína je ochranné ve vztahu k pivu, přičemž může tato daň i ovlivňovat preference spotřebitelů, což narušuje volný pohyb zboží v rámci jednotného trhu.⁵⁰ Jak se ukázalo i z tohoto rozhodnutí, rozdílnosti v rámci daňových sazeb a rozdíly v základech daní jednotlivých komodit mohou narušovat volný pohyb zboží, čímž by potenciálně mohly nastávat i další soudní spory. Proto byl k 1. 1. 1993 v rámci tehdejších Evropských společenství zaveden společný systém spotřebních daní.⁵¹

Harmonizace daní ze spotřeby obecně je v EU více propracovaná a rozvinutá, než jak je tomu v rámci harmonizace přímých daní, což je dáno také tím, že přímé daně bývají pro státy mnohem citlivější otázkou. Základním sekundárním právním aktem EU pro harmonizaci spotřebních daní je směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále v textu jen jako „směrnice o spotřebních daních“), která byla novelizována ke dni 1. 1. 2020. Tato směrnice již ve svém čl. 1 stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo či nepřímo na spotřebu zboží, které vyjmenovává v odst. 1-3, přičemž se jedná o:

- energetické produkty a elektřinu,
- alkohol a alkoholické nápoje,
- a tabákové výrobky.⁵²

Toto ale nejsou jediné druhy výrobků či komodity, na které by bylo možno uvalit spotřební daně. Dle počtu zdaněných komodit můžeme rozlišovat tři kategorie:

- zdanění omezené (do 10 komodit), kam řadíme ČR,
- zdanění střední (15-30 komodit), kam patří např. Polsko,
- a zdanění široké (nad 30 komodit).⁵³

⁵⁰ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. února 1980, *Komise v Spojené Království Velké Británie a Severního Irsku*, věc 170/78, ECLI:EU:C:1980:53.

⁵¹ NERUDOVA: *Harmonizace daňových systémů...*, s. 61.

⁵² Čl. 1 odst. 1-3 směrnice Rady 2008/118/ES o spotřebních daních

⁵³ ŠRAMKOVÁ, Dana. *Akcízy: Právní regulace selektivních daní ze spotřeby* [online]. is.muni.cz [cit. 9. června 2021]. Dostupné na <https://is.muni.cz/el/1422/podzim2017/BF504Zk/um/65295192/SpD_Akcizy_2017.pptx>.

Rozdíl ve zdaňovaných výrobcích spočívá např. ve výběru jednotlivých výrobků. Navíc mohou členské státy vybírat i další nepřímé daně u zboží, které již podléhá spotřební dani, a to za předpokladu, že takové daně budou splňovat pravidla Unie platná pro spotřební daně či DPH. Státy tak mohou vybírat daně i z jiných výrobků než zboží podléhající spotřební dani, ovšem nemůže tím docházet ke zvýšeným formalitám při přechodu zboží přes hranice členských států v rámci zachování volného pohybu zboží na jednotném vnitřním trhu.

Jednotlivé směrnice tedy stanovují u stanovených komodit minimální sazbu daně, jak bude blíže rozebráno u podkapitoly týkající se jednotlivých druhů výrobků. Důležitým je v této souvislosti také princip zdanění podle země určení, kdy vybraný výrobek je zdaňován v zemi spotřeby. Pokud by byl výrobek zdaňován podle země původu, nastala by poměrně komplikovaná situace v tom, že dva stejné či podobné výrobky (např. červené víno), by měly stanoveny různou sazbu spotřební daně, protože by pocházely z různých zemí, a v konečném důsledku by byla takto ovlivněna i cena stanovená pro konečného spotřebitele, což by některým výrobkům mohlo přinést konkurenční výhodu v podobě nižší ceny na základě nižší daňové sazby.⁵⁴

V následujících podkapitolách budou rozebrány tři základní skupiny spotřeby zboží tak, jak je vyjmenovává již zmíněná směrnice o spotřebních daních ve svém čl. 1 odst. 1-3.

2. 2. 1 Energetické produkty a elektřina

Sjednání základů pro vyměření daně energetických produktů přinesla směrnice Rady 92/82/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřebních daní z minerálních olejů. Směrnice ve svém čl. 2 odst. 1 uvedla jednotlivé druhy minerálních olejů, které podléhají spotřební dani, přičemž v čl. 1 uvádí, že do 1. 1. 1993 začnou členské státy uplatňovat pro tuto kategorii produktů sazby spotřební daně, které nebudou nižší než minimální sazby, které stanovuje tato směrnice. D. Nerudová poté vzhledem k výčtu jednotlivých produktů uvádí, že dle směrnice je, a tedy i předmětem spotřební daně, takový minerální olej, který slouží ke spotřebě, je prodáván či slouží jako palivo nebo pohonné hmoty. Spotřební dani podléhá i ten produkt, který není za minerální olej přímo označen, ale je užíván jako palivo nebo pohonná hmota.⁵⁵ Tato směrnice ovšem v současné době již není platná, neboť byla nahrazena směrnicí Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

⁵⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, MRKÝVKA: *Finanční a daňové právo...*, s. 384.

⁵⁵ NERUDOVA: *Harmonizace daňových systémů...*, s. 62.

Tímto právním aktem byla oblast minerálních olejů zásadně změněna, neboť nová směrnice stanovuje minimální sazby spotřebních daní podle účelu použití. Energetické produkty tedy rozlišuje na:

- produkty sloužící jako pohonné hmoty,
- produkty k použití na průmyslové a obchodní účely (dle čl. 8 odst. 2 směrnice),
- a produkty sloužící jako prostředek pro výrobu elektrické energie.⁵⁶

Podle výše uvedeného rozdělení produktů a stanovení jejich minimální sazby pro účely spotřebního zdanění jsou ke směrnici 2003/96/ES připojeny přílohy, které jednotlivé minimální sazby uvádí. Pro přehlednost uvádím jejich výčet, neboť později budou tyto sazby důležité pro mou práci z hlediska srovnání stanovených sazeb daní jednotlivých členských zemí. V rámci tabulky jsou zohledněny minimální sazby platné od období 1. ledna 2010.

Tabulka č. 1 – Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty

Subjekt daně	Základ daně	Minimální sazba daně
Olovnatý benzín	1 000 litrů	421 EUR
Bezolovnatý benzín	1 000 litrů	359 EUR
Plynový olej (nafta)	1 000 litrů	330 EUR
Petrolej	1 000 litrů	330 EUR
Zkapalněný plyn (LPG)	1 000 litrů	125 EUR
Zemní plyn	1 gigajoule	2,6 EUR

Zdroj: Příloha A směrnice 2003/96/ES (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Tabulka č. 2 – Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty používané pro účely průmyslové a obchodní (dle čl. 8 odst. 2 směrnice)

Subjekt daně	Základ daně	Minimální sazba daně
Plynový olej (nafta)	1 000 litrů	21 EUR
Petrolej	1 000 litrů	21 EUR
Zkapalněný plyn (LPG)	1 000 litrů	41 EUR
Zemní plyn	1 gigajoule	0,3 EUR

Zdroj: Příloha B směrnice 2003/96/ES (vlastní zpracování dat autorkou práce)

⁵⁶ Čl. 7-10 směrnice 2003/96/ES + přílohy A-C této směrnice

Tabulka č. 3 – Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu

Subjekt daně	Základ daně	Min. sazba daně pro obchodní účely	Min. sazba daně pro neobchodní účely
Plynový olej (nafta)	1 000 litrů	21 EUR	21 EUR
Těžký topný olej	1 000 litrů	15 EUR	15 EUR
Petrolej	1 000 litrů	0 EUR	0 EUR
Zkapalněný plyn (LPG)	1 000 litrů	0 EUR	0 EUR
Zemní plyn	1 gigajoule	0,15 EUR	0,3 EUR
Uhlí a koks	1 gigajoule	0,15 EUR	0,3 EUR
Elektřina	1 MWh	0,5 EUR	1,0 EUR

Zdroj: Příloha C směrnice 2003/96/ES (vlastní zpracování dat autorkou práce)

2. 2. 2 Alkohol a alkoholické nápoje

Zdanění alkoholu a alkoholických nápojů upravuje směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Novější směrnici, která by byla ohledně těchto produktů přijatá v tomto tisíciletí, zatím nemáme. J. Široký to zdůvodňuje tím, že členské státy těžko hledají konsenzus v oblasti spotřebních daní uvalených na alkohol, přičemž rozdíly mezi zeměmi plynou zejména z klasických národních nápojů, které jsou charakteristické pro tu kterou zemi, přičemž na tyto produkty pak jednotlivé členské státy preferují uvalit co nejnižší daňovou sazbu. Typickým příkladem jsou jižní členské státy a jejich preference vína, Irsko a whiskey, či středoevropské státy a pivo.⁵⁷ V rámci směrnice 92/83/EHS jsou alkoholické nápoje rozděleny do několika skupin, a to na:

- pivo, což jsou dle čl. 2 této směrnice všechny výrobky příslušné skupiny Jednotného celního sazebníku⁵⁸ (KN 2203), které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu, a dále všechny výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů (KN 2206) s obsahem více než 0,5 % objemových alkoholu;
- víno, čímž je dle čl. 8 této směrnice dále rozlišeno podle toho, zda se jedná o tzv. tiché víno či šumivé víno, přičemž za tiché víno se považuje jednak hroznové víno

⁵⁷ ŠIROKÝ: *Daně v Evropské unii...*, s. 187.

⁵⁸ Prováděcí nařízení Komise (EU) 2029/1577 ze dne 21. září 2020, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku

s obsahem alkoholu od 1,2 % do 15 %, a dále ostatní víno až do 18 % obsahu alkoholu neobohacované cukrem před kvašením, za šumivé víno jsou pak považovány nápoje z čerstvých hroznů s obsahem alkoholu od 1,2 % do 15 % v lahvích s „hřibovitou zátkou“ nebo v lahvích, které mají díky obsahu oxidu uhličitého přetlak alespoň 3 bary⁵⁹;

- jiné kvašené nápoje než víno a pivo, mezi která jsou zařazena silnější vína míchaná s dalším alkoholem a jiné produkty do 22 % obsahu alkoholu;
- meziprodukty, které nelze podřadit pod předcházející vyjmenované kategorie, přičemž mají obsah alkoholu od 1,2 % do 22 %;
- a líh, kterým se rozumí etylalkohol, lihoviny a další nápoje, které mají obsah alkoholu vyšší než 22 %.⁶⁰

Poměrně zajímavý případ v souvislosti s alkoholickými výrobky řešil i SDEU. Nejednalo se ovšem v tomto o konkurenci různých druhů alkoholických nápojů, jak tomu bylo v minulém zmíněném případě, ovšem předmětem sporu byl likér v čokoládových pralínkách a výklad směrnice 92/83/EHS. V této věci *UAB Profisa v Maitines departementas prie Lietuvos Respublikos finansu ministerijos* vyvstala otázka, zda může být likér v bonbónech osvobozen od spotřební daně. SDEU odkázal konkrétně na čl. 27 odst. 1 písm. f) dané směrnice s tím, že členské státy jsou povinny osvobodit od harmonizované spotřební daně etylalkohol dovezený na celní území EU, který je obsažen v čokoládových produktech určených k přímé konzumaci, pokud alkohol obsažený v těchto produktech nepřekračuje míru 8,5 litrů na každých 100 kg čokoládového výrobku.⁶¹

Minimální sazby spotřebních daní na alkohol a alkoholické nápoje výše vyjmenované jsou uvedeny ve směrnici Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů. Pro účely srovnání jednotlivých sazeb v následující podkapitole v rámci harmonizace spotřebních daní v jednotlivých členských státech zde uvádím sazby ve směrnici stanovené v tabulce.⁶²

⁵⁹ Čl. 8 odst. 1 a 2 směrnice 92/83/EHS

⁶⁰ ŠIROKÝ: *Daně v Evropské unii...*, s. 187.

⁶¹ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. dubna 2007, *UAB Profisa v Maitines departementas prie Lietuvos Respublikos finansu ministerijos*, věc C-63/06, ECLI:EU:C:2007:233.

⁶² Směrnice 92/84/EHS pracuje ještě s minimálními sazbami v jednotkách ECU, která byla od 1. 1. 1999 nahrazena eurem. Proto je v tabulce již použita měna euro, přičemž je zachována rovnost 1 ECU = 1 EUR.

Tabulka č. 4 – Minimální sazby spotřebních daní u alkoholických nápojů

Subjekt daně	Základ daně	Minimální sazba
Alkohol a alkohol v jiných nápojích než pivo, víno a meziprodukty	1 hl čistého alkoholu	550 EUR
Meziprodukty	1 hl výrobku	45 EUR
Víno (tiché i šumivé)	1 hl výrobku	0 EUR
Pivo	1 hl/stupeň Plato výrobku 1 hl/stupeň alkoholu výrobku	0,748 EUR 1,87 EUR

Zdroj: čl. 1-6 směrnice 92/84/EHS (vlastní zpracování dat autorkou práce)

2. 2. 3 Tabákové výrobky a tabák

Spotřební daně z tabákových výrobků mají, na rozdíl od alkoholických nápojů, za sebou v rámci EU značný vývoj. Prvotní směrnice vznikly již v 70. letech, a to konkrétně směrnice 72/464/EHS ze dne 19. prosince 1972 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, a směrnice 79/32/EHS ze dne 18. prosince 1978 o daních jiných než daních z obratu, které mají vliv na spotřebu tabákových výrobků. Starší ze směrnic se týkala cigaret, ta mladší pak ostatních tabákových výrobků. Směrnice 72/464/EHS je významná zejména z toho důvodu, že zavedla poměrně netypický způsob zdanění, tzv. složenou spotřební daň, kdy se tato daň skládá z jednotkové daně v kombinaci s procentní daní (tzv. daní ad valorem). Další směrnice byly přijaty i v 90. letech, přičemž v současné době je platná a účinná směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.⁶³

Směrnice 2011/64/EU již slučuje do jednoho právního aktu cigarety a ostatní tabákové výrobky, přičemž z čl. 2 vyplývá, že se za tabákové výrobky považují:

- cigarety,
- doutníky a doutníčky,
- tabák ke kouření, a to jak jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret, tak i ostatní tabák ke kouření.

Právní úprava spotřební daně z cigaret je dle směrnice 2011/64/EU založena právě na již zmíněné kombinaci spotřební daně z jednotky výrobku a valorické spotřební daně vypočtené na

⁶³ ŠIROKÝ: *Daně v Evropské unii...*, s. 189.

základě maximální maloobchodní prodejní ceny. K tomu je pak připočteno ještě DPH.⁶⁴ V souladu s čl. 10 odst. 2 této směrnice je stanoveno, že od 1. ledna 2014 je stanovena spotřební daň z cigaret na nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny, přičemž toto zdanění nesmí být nižší než 90 eur z 1 000 kusů cigaret. Výjimku mají státy, které vybírají spotřební daň ve výši alespoň 115 eur, neboť tam nemusí spotřební daň dosahovat 60 % vážené průměrné maloobchodní ceny.⁶⁵

Pro tabákové výrobky jiné než cigarety (tedy pro doutníky a doutníčky, jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a ostatní tabák ke kouření) platí, že si členské státy mohou zvolit, jaký druh spotřební daně na výrobky uvalí. Mohou zvolit buď valorickou daň vypočtenou z maximální maloobchodní ceny jednotlivých výrobků, která je určena výrobcí, nebo specifickou daň vyjádřenou jako částku za kilogram či v případě doutníků a doutníčků počtem kusů, případně mohou členské státy zvolit smíšenou daň, která, stejně jako v případě cigaret, bude kombinovat valorickou a specifickou složku.⁶⁶ Celková spotřební daň, ať už si státy zvolí jakoukoliv variantu, musí být pak v případě doutníků a doutníčků větší nebo rovna 5 % maloobchodní prodejní ceny nebo částce 12 eur za 1000 kusů či za kilogram, pro jemně řezaný tabák určený k ruční výrobě cigaret je pak od 1. ledna 2020 stanovena celková spotřební daň na nejméně 50 % váženého průměru maloobchodní ceny nebo nejméně 60 eur za kilogram, a v případě ostatního tabáku ke kouření je poté minimální sazba daně stanovena na 20 % maloobchodní prodejní ceny nebo 22 eur za kilogram.

2. 3 Komparace harmonizace sazeb u jednotlivých produktů podléhajících spotřebním daním v členských státech Evropské unie

V rámci této podkapitoly budou srovnány sazby spotřebních daní v členských státech, které byly výše zmíněnými směrnicemi harmonizovány. K tomu, abych se dobrala odpovědi na svou první výzkumnou otázku, a tedy zjistila, jaký je stav harmonizace spotřebních daní v členských zemích EU, nyní porovnáám sazby daní, a následně budu analyzovat získané výsledky s ohledem na dosažený stav harmonizačního procesu, přičemž na základě toho bude zhodnocen celý harmonizační proces, který v Unii probíhá. Byť ne všechny členské státy Evropské unie jsou členy

⁶⁴ Čl. 9 odst. 2 směrnice 2011/64/EU

⁶⁵ Čl. 10 odst. 2 směrnice 2011/64/EU

⁶⁶ Čl. 14 odst. 1 směrnice 2011/64/EU

eurozóny, tedy nepoužívají jako svou měnu euro, je databáze Komise vedena v přepočtu národních měn na euro, přičemž jednotná měna bude užitá i v následujících tabulkách.

Jak již bylo zmíněno výše v této práci, harmonizace spotřebních daní na úrovni EU probíhá dle směrnice Rady 2008/118/ES v oblasti energetických produktů a elektřiny, alkoholu a alkoholických nápojů, a v oblasti tabákových výrobků. Podle tohoto rozdělení budou následně děleny jednotlivé podkapitoly obsahující komparaci sazeb spotřebních daní uvalených na vybrané produkty ve 27 členských státech EU.

2. 3. 1 Energetické produkty a elektřina

Jak již bylo uvedeno, v současné době oblast harmonizace energetických produktů a elektřiny upravuje směrnice Rady 2003/96/ES. Tato směrnice rozděluje energetické produkty podle způsobu jejich použití, a to na produkty sloužící jako pohonné hmoty, produkty k použití na průmyslové a obchodní účely, a produkty sloužící jako prostředek pro výrobu elektrické energie.⁶⁷

Ve svých přílohách A-C pak směrnice určuje minimální sazby daně u vybraných produktů. Mimoto ve svém čl. 15 stanoví možnost plného či částečného osvobození od daně nebo uplatnění snížené úrovně zdanění, které mohou členské státy na produkty poskytnout, přičemž tuto možnost lze využít např. u elektřiny pocházející z obnovitelných zdrojů, u energetických produktů a elektřiny používaných pro přepravu zboží či osob po železnici, metrem, tramvaji nebo trolejbusem, zemní plyn či zkapalněný plyn (LPG) používané jako pohonné hmoty apod.⁶⁸ Pro účely této práce budou srovnány základní sazby daně v jednotlivých zemích. Vzhledem k obsáhlosti této kategorie budou následně srovnány jen vybrané komodity, a to konkrétně benzín, plynový olej (nafta), těžký topný olej, petrolej a zkapalněný plyn (LPG), přičemž zemní plyn, uhlí a koks a elektřina jsou předmětem energetických daní, a proto v této práci nebudou dále rozpracovány.

První komoditou, kterou směrnice vyjmenovává, je benzín, přičemž je rozlišováno mezi olovnatým a bezolvnatým benzínem. Základem daně pro olovnatý benzín je 1000 litrů a stanovená minimální sazba za tento objem je 421 eur. V případě bezolvnatého benzínu je rovněž základem daně 1 000 litrů benzínu, minimální sazba daně je stanovena na 359 eur za tento objem.⁶⁹ Nyní

⁶⁷ Čl. 7-10 směrnice 2003/96/ES + přílohy A-C této směrnice

⁶⁸ Čl. 15 směrnice 2003/96/ES

⁶⁹ Podrobněji tabulka č. 1 na str. 21 této práce.

uvedu srovnání v jednotlivých členských zemích Unie, přičemž národní měny jsou přepočítány na kurz eura a zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

Tabulka č. 5 – Sazby spotřební daně z benzínu v členských státech EU

Členský stát	Olovnatý benzín	Bezolovnatý benzín
Belgie	667,84 EUR	600,16 EUR
Bulharsko	424,38 EUR	363,02 EUR
Česká republika	509,32 EUR	477,00 EUR
Dánsko	757,18 EUR	638,40 EUR
Estonsko	563,00 EUR	563,00 EUR
Finsko	Již se neprodává	724,00 EUR
Francie	715,60 EUR	682,90 EUR
Chorvatsko	595,00 EUR	510,38 EUR
Irsko	619,36 EUR	619,36 EUR
Itálie	728,40 EUR	728,40 EUR
Kypr	421,00 EUR	429,00 EUR
Litva	579,24 EUR	466,00 EUR
Lotyšsko	594,00 EUR	509,00 EUR
Lucembursko	Již se neprodává	516,31 EUR
Maďarsko	Již se neprodává	344,95 EUR
Malta	678,18 EUR	549,38 EUR
Německo	721,00 EUR	654,50 EUR
Nizozemí	905,54 EUR	813,14 EUR
Polsko	Již se neprodává	373,68 EUR
Portugalsko	Již se neprodává	667,98 EUR
Rakousko	554,00 EUR	482,00 EUR
Rumunsko	440,93 EUR	374,87 EUR
Řecko	681,00 EUR	700,00 EUR
Slovensko	Již se neprodává	514,00 EUR
Slovinsko	Již se neprodává	445,49 EUR
Španělsko	505,79 EUR	503,92 EUR
Švédsko	730,55 EUR	642,80 EUR

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Průměr sazeb spotřební daně za olovnatý benzín je 619,55 eur, průměr sazeb za bezolovnatý benzín je v rámci členských zemí 551,62 eur. Jak vyplývá z tabulky, nejvyšší sazby daně má Nizozemí, Dánsko a Švédsko. Naopak nejnižší sazby má Bulharsko, Kypr a Rumunsko, pro bezolovnatý benzín i Polsko. Rozdíly sazeb mezi jednotlivými zeměmi jsou poměrně značné (např. rozdíl mezi Nizozemím a Kypru je u olovnatého benzínu je 481,16 eur, což je více jak dvojnásobná sazba stanovená Kypru).

Dalším vybraným produktem je plynový olej, neboli nafta. Směrnice 2003/96/ES uvádí naftu u všech tří kategorií použití energetických produktů, a to jak u pohonných hmot, v rámci použití na průmyslové a obchodní účely, i jako produkt sloužící na výrobu elektrické energie. Podle toho, o kterou kategorii se zrovna v konkrétním případě jedná, jsou stanoveny různé minimální sazby daně pro naftu dle příloh A-C směrnice. Základ daně je stanoven v eurech na 1 000 litrů nafty. V případě využití nafty jako pohonné hmoty je stanovena minimální sazba ve výši 330 eur za 1 000 litrů, při použití na průmyslové a obchodní účely pak 21 eur za 1 000 litrů, a konečně pro výrobu elektrické energie je stanovena minimální sazba 21 eur za 1 000 litrů, a to pro obchodní i neobchodní účely. V následující tabulce je uvedeno srovnání základních sazeb spotřební daně z nafty v členských zemích EU z hlediska rozlišení účelu použití.

Tabulka č. 6 – Sazby spotřební daně z nafty v členských státech EU

Členský stát	Pohonná hmota	Prům. a obch. účely	Výroba el. energie
Belgie	600,16 EUR	22,88 EUR	17,26 EUR
Bulharsko	330,30 EUR	330,30 EUR	330,30 EUR
Česká republika	369,64 EUR	369,64 EUR	24,52 EUR
Dánsko	434,55 EUR	434,55 EUR	366,29 EUR
Estonsko	372,00 EUR	372,00 EUR	372,00 EUR
Finsko	513,00 EUR	275,80 EUR	275,80 EUR
Francie	594,00 EUR	182,20 EUR	156,20 EUR
Chorvatsko	404,60 EUR	0 EUR	55,93 EUR
Irsko	515,38 EUR	117,78 EUR	117,78 EUR
Itálie	617,40 EUR	135,82 EUR	403,21 EUR
Kypr	400,00 EUR	400,00 EUR	74,73 EUR
Litva	372,00 EUR	372,00 EUR	21,14 EUR
Lotyšsko	414,00 EUR	414,00 EUR	56,91 EUR
Lucembursko	404,42 EUR	70,42 EUR	63,55 EUR
Maďarsko	317,41 EUR	317,41 EUR	317,41 EUR
Malta	413,10 EUR	-	172,09 EUR
Německo	470,40 EUR	255,60 EUR	46,01 EUR
Nizozemí	521,68 EUR	521,68 EUR	521,68 EUR
Polsko	330,15 EUR	330,15 EUR	51,53 EUR
Portugalsko	513,35 EUR	513,35 EUR	389,20 EUR
Rakousko	397,00 EUR	397,00 EUR	98,00 EUR
Rumunsko	343,58 EUR	343,58 EUR	343,58 EUR
Řecko	410,00 EUR	410,00 EUR	410,00 EUR
Slovensko	368,00 EUR	368,00 EUR	368,00 EUR
Slovinsko	463,94 EUR	270,11 EUR	233,77 EUR
Španělsko	379,00 EUR	96,71 EUR	96,71 EUR
Švédsko	452,06 EUR	267,99 EUR	26,00 EUR

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Některé státy uplatňují pro vybrané účely v rámci použití nafty k průmyslovým a obchodním aktivitám sazbu 0 eur, např. Belgie či Rakousko. Čl. 8 odst. 2 směrnice stanoví že za použití k průmyslovým a obchodním účelům se považují zemědělské a zahradnické práce, chov ryb a lesnictví, použití do stacionárních motorů, do zařízení a strojů používaných při stavbách a veřejných pracích, a do vybraných vozidel. V rámci toho např. Belgie používá sazbu 0 eur pro zemědělské a zahradnické práce. Rovněž Německo má stanoveny rozdílné sazby spotřební daně z nafty právě dle rozdílných účelů, které vyjmenovává čl. 8 odst. 2. V tabulce jsou však uvedeny základní sazby bez dílčích zvýhodnění. Některé státy mají sazby pro průmyslové a obchodní účely jednotné (např. Finsko, Španělsko či Francie). Malta nemá vůbec uvedené sazby při použití nafty k průmyslovým a obchodním účelům. Nejvýznamnějším použitím nafty bude zřejmě využití jako pohonné hmoty. Zde je průměrná sazba členských států 434,12 eur za 1 000 litrů, přičemž nejvíce je pro tento účel zdaněná v Itálii, Francii a Belgii, nejméně zase v Maďarsku, Polsku či Bulharsku.

Těžký topný olej jako další produkt je využíván dle směrnice 2003/96/ES pouze jako palivo, proto je u něj uvedena jen jedna sazba, konkrétně 15 eur za 1 000 litrů, přičemž sazba je jednotná pro obchodní i neobchodní účely. Srovnání sazeb členských států je uvedeno v tabulce.

Tabulka č. 7 – Sazby spotřební daně z těžkého topného oleje v členských státech EU

Členský stát	Sazba daně
Belgie	16,35 EUR
Bulharsko	204,52 EUR
Česká republika	17,53 EUR
Dánsko	418,83 EUR
Estonsko	58,00 EUR
Finsko	305,40 EUR
Francie	139,50 EUR
Chorvatsko	22,16 EUR
Irsko	96,47 EUR
Itálie	31,39 EUR
Kypr	15,00 EUR
Litva	15,06 EUR
Lotyšsko	15,65 EUR
Lucembursko	76,92 EUR
Maďarsko	19,33 EUR
Malta	39,00 EUR
Německo	25,00 EUR
Nizozemí	38,36 EUR

Polsko	14,24 EUR
Portugalsko	103,98 EUR
Rakousko	60,00 EUR
Rumunsko	16,09 EUR
Řecko	38,00 EUR
Slovensko	111,50 EUR
Slovinsko	90,12 EUR
Španělsko	17,00 EUR
Švédsko	373,12 EUR

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

V rámci srovnání je poměrně překvapivá sazba Bulharska, které se obvykle drží v ukládání spotřebních daní (jak bude ukázáno i dále) spíše nižších hodnot, a celkově podprůměrně. Některé státy zvolily sazbu daně blízko stanovené minimální sazby, např. Kypr, Litva, Belgie či Rumunsko. Itálie a Švédsko mají sazby pro obchodní a neobchodní účely odlišné sazby. Nepřekvapí ani vyšší sazby severovýchodních zemí a Dánska. Jedinou zemí, která má stanovou základní sazbu spotřební daně z těžkých topných olejů nižší než je minimální sazba stanovená směrnicí, je Polsko. Jak lze vidět z tabulky, rozdíly mezi státy jsou poměrně velké, mezi nejvyšší sazbou Dánska a nejnižší sazbou Polska je rozdíl 404,59 eur za 1 000 litrů. Průměr mezi členskými státy je 88,11 eur za 1 000 litrů těžkého topného oleje.

Co se petroleje jako další vybrané komodity týče, zde se opět bude sazba odvíjet od způsobu použití, a to ve stejném rozlišení jako v případě nafty. Sazba stanovená při použití petroleje jako pohonné hmoty je 330 eur za 1 000 litrů, pro použití k průmyslovým a obchodním účelům je stanovena sazba 21 eur za 1 000 litrů, a v případě použití jako palivo je stanovena minimální sazba daně 0 eur. Srovnání mezi státy je uvedeno v tabulce.

Tabulka č. 8 – Sazby spotřební daně z petroleje v členských státech EU

Členský stát	Pohonná hmota	Prům. a obch. účely	Výroba el. energie
Belgie	632,53 EUR	22,88 EUR	19,56 EUR
Bulharsko	330,30 EUR	330,30 EUR	330,30 EUR
Česká republika	369,64 EUR	369,64 EUR	369,64 EUR
Dánsko	486,56 EUR	486,56 EUR	366,29 EUR
Estonsko	330,10 EUR	330,10 EUR	330,10 EUR
Finsko	811,70 EUR	811,70 EUR	811,70 EUR
Francie	397,90 EUR	397,90 EUR	152,50 EUR
Chorvatsko	351,71 EUR	351,71 EUR	231,65 EUR
Irsko	515,38 EUR	65,74 EUR	65,74 EUR
Itálie	337,49 EUR	337,49 EUR	337,49 EUR

Kypr	400,00 EUR	400,00 EUR	74,73 EUR
Litva	330,17 EUR	330,17 EUR	330,17 EUR
Lotyšsko	414,00 EUR	414,00 EUR	56,91 EUR
Lucembursko	378,51 EUR	69,51 EUR	58,51 EUR
Maďarsko	351,30 EUR	351,30 EUR	351,30 EUR
Malta	412,40 EUR	-	-
Německo	654,50 EUR	654,50 EUR	46,01 EUR
Nizozemí	521,68 EUR	521,68 EUR	521,68 EUR
Polsko	439,89 EUR	439,89 EUR	51,63 EUR
Portugalsko	396,28 EUR	396,28 EUR	396,28 EUR
Rakousko	397,00 EUR	397,00 EUR	397,00 EUR
Rumunsko	137,54 EUR	137,54 EUR	121,71 EUR
Řecko	410,00 EUR	410,00 EUR	410,00 EUR
Slovensko	481,31 EUR	481,31 EUR	481,31 EUR
Slovinsko	382,38 EUR	246,22 EUR	73,38 EUR
Španělsko	378,00 EUR	378,00 EUR	78,71 EUR
Švédsko	448,91 EUR	267,99 EUR	26,01 EUR

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Na některé vybrané druhy použití dle čl. 8 odst. 2 směrnice tak, jak to již bylo uvedeno u nafty, některé státy uvádějí nižší sazby, např. Česká republika či Dánsko. V tabulce jsou zohledněny sazby základní. Německo má pak jinou sazbu daně pro použití petroleje jako paliva pro obchodní a neobchodní účely. Zohledněny jsou proto v tomto případě obchodní účely. Některé státy se rozhodly ponechat jednotnou sazbu bez ohledu na účel použití, např. Maďarsko či Itálie, jiné zase stanovily sazby u každého použití jiné, např. Lucembursko či Nizozemí. Poměrně překvapivě vysoká je sazba stanovená Finskem, která sazby některých jiných zemí převyšuje více jak dvojnásobně. Rovněž Irsko mívá sazby spotřebních daní stanovené nadprůměrně, proto jeho nízká sazba při použití petroleje k průmyslovým a obchodním účelům a jako topivo je poměrně zajímavá. Jediná země, která nemá stanovené sazby pro průmyslové a obchodní účely a pro použití jako topivo, je Malta.

Poslední komoditou je zkapalněný plyn (LPG). Ten je stejně jako nafta či petrolej možno využít ke všem třem stanoveným účelům, tedy jako pohonnou hmotu, pro průmyslové a obchodní účely, či jako topivo. Minimální sazba daně pro použití LPG jako pohonné hmoty je 125 eur za 1 000 litrů, pro průmyslové a obchodní účely je sazba stanovená na 41 eur za 1 000 litrů, a pro použití jako palivo je stanovena minimální sazba 0 eur.

Tabulka č. 9 – Sazby spotřební daně ze zkapalněného plynu (LPG) v členských státech EU

Členský stát	Pohonná hmota	Prům. a obch. účely	Výroba el. energie
Belgie	0 EUR	44,68 EUR	18,91 EUR
Bulharsko	173,84 EUR	173,84 EUR	0 EUR
Česká republika	146,11 EUR	47,92 EUR	0 EUR
Dánsko	542,19 EUR	542,19 EUR	459,28 EUR
Estonsko	193,00 EUR	193,00 EUR	55,00 EUR
Finsko	314,90 EUR	314,90 EUR	314,90 EUR
Francie	207,10 EUR	207,10 EUR	207,10 EUR
Chorvatsko	13,22 EUR	-	13,22 EUR
Irsko	195,00 EUR	78,09 EUR	78,09 EUR
Itálie	267,77 EUR	267,77 EUR	18,99 EUR
Kypr	125,00 EUR	125,00 EUR	0 EUR
Litva	304,10 EUR	304,10 EUR	0 EUR
Lotyšsko	285,00 EUR	285,00 EUR	0 EUR
Lucembursko	161,63 EUR	97,17 EUR	69,99 EUR
Maďarsko	266,19 EUR	266,19 EUR	266,19 EUR
Malta	38,94 EUR	-	38,94 EUR
Německo	317,53 EUR	317,53 EUR	45,45 EUR
Nizozemí	355,23 EUR	355,23 EUR	355,23 EUR
Polsko	187,44 EUR	187,44 EUR	13,10 EUR
Portugalsko	325,99 EUR	325,99 EUR	325,99 EUR
Rakousko	261,00 EUR	261,00 EUR	43,00 EUR
Rumunsko	137,54 EUR	137,54 EUR	121,71 EUR
Řecko	430,00 EUR	430,00 EUR	60,00 EUR
Slovensko	182,00 EUR	182,00 EUR	0 EUR
Slovinsko	200,57 EUR	200,57 EUR	73,07 EUR
Španělsko	57,47 EUR	57,47 EUR	15,00 EUR
Švédsko	345,63 EUR	345,63 EUR	33,42 EUR

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Belgie má stanovenou sazbu pro daň z LPG v rámci využití jako pohonné hmoty ve výši 0 eur. Odůvodňuje to tak článkem 15 odst. 1 písm. i) směrnice 2003/96/ES, kde je uvedeno, že členské státy mohou uplatňovat plné či částečné osvobození u vybraných komodit, mimo jiné právě pro LPG, který je používán jako pohonná hmota. Pro použití jako topivo má část států stanovenou sazbu 0 eur. Výjimku zde tvoří zejména Dánsko, které má stanoveno v této kategorii velmi vysokou sazbu daně. Stejně jako v předchozích případech, i zde mají vybrané státy (např. Německo) stanoveny dílčí snížené sazby pro různé využití dle čl. 8 odst. 2 směrnice. V tabulce je uvedena základní sazba pro tuto kategorii.

2. 3. 2 Alkohol a alkoholické nápoje

Jak již bylo rozpracováno výše, směrnice 92/83/EHS rozděluje alkoholické nápoje do několika skupin, a to na pivo, víno, jiné kvašené nápoje než víno a pivo, meziprodukty a líh. U všech komodit je stanoven jako základ daně 1 hektolitr daného alkoholického nápoje, s výjimkou piva, kde si státy mohou vybrat, zda za základ daně stanoví počet hektolitrů/stupňů Plato nebo počet hektolitrů/stupňů skutečného obsahu alkoholu hotového výrobku.⁷⁰ Stupně Plato označují poměr fermentovaných cukrů k vodě v pivu a jeho hodnota je vypočítána z extraktu ve finálním výrobku.⁷¹

Konkrétně u piva je stanovená minimální sazba spotřební daně právě s ohledem na vybraný základ daně. Při výběru první varianty, tedy počtu hektolitrů/stupňů Plato výrobku je stanovena sazba 0,748 eur. Při výběru základu daně stanoveného podle počtu hektolitrů/stupňů obsahu alkoholu výrobku je stanovena minimální sazba ve výši 1,87 eur. Směrnice 92/83/EHS ve svém čl. 4 dále stanoví, že členské státy mohou uplatňovat snížené sazby daně na pivo, které je vyráběno malými nezávislými pivovary s produkcí menší než 200 000 hektolitrů ročně, přičemž snížené sazby mohou poklesnou pod minimální stanovenou sazbu, ale zároveň nesmí být sníženy o více než 50 % pod základní vnitrostátní sazbu. Dle čl. 5 je pak možné uplatnit snížené sazby i na pivo, které má obsah alkoholu do 2,8 objemových procent. Vzhledem k roztržitosti snížených sazeb bude v následující srovnávací tabulce uvedena pouze základní sazba daně z piva a informace, zda konkrétní členský stát uplatňuje sníženou sazbu. V tabulce je dále rozlišeno, zda si stát zvolil za základ daně jednotky hektolitry/stupně Plato či hektolitry/stupně obsahu alkoholu. Opět je využita jednotná měna euro.

Tabulka č. 10 – Sazby spotřební daně z piva v členských státech EU

Členský stát	hl/stupně Plato	hl/stupně obs. alk.	Snížené sazby
Belgie	2,00 EUR	-	✓
Bulharsko	0,77 EUR	-	✓
Česká republika	1,19 EUR	-	✓
Dánsko	-	6,55 EUR	✓
Estonsko	-	12,70 EUR	✓
Finsko	-	38,05 EUR	✓
Francie	-	7,68 EUR	✓
Chorvatsko	-	5,29 EUR	✓

⁷⁰ Čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83/EHS

⁷¹ ADCUBA. *IBU a stupně Plato: Jak číst štítek piva* [online]. adcuba.org [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <<https://adcuba.org/jidlo/ibu-a-stupn-plato-jak-ist-titek-piva/>>.

Irsko	-	22,55 EUR	✓
Itálie	2,99 EUR	-	✓
Kypr	-	6,00 EUR	✓
Litva	-	7,11 EUR	✗
Lotyšsko	-	7,80 EUR	✓
Lucembursko	0,79 EUR	-	✓
Maďarsko	-	4,50 EUR	✓
Malta	1,93 EUR	-	✓
Německo	0,79 EUR	-	✓
Nizozemí	8,83 EUR	-	✓
Polsko	1,91 EUR	-	✓
Portugalsko	10,44 EUR	-	✓
Rakousko	2,00 EUR	-	✓
Rumunsko	0,75 EUR	-	✓
Řecko	5,00 EUR		✓
Slovensko	-	3,56 EUR	✓
Slovinsko	-	12,10 EUR	✓
Španělsko	7,48 EUR		✓
Švédsko	-	19,27 EUR	✓

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Jak vyplývá z tabulky, každý stát uplatňuje nějakou sníženou sazbu, ať už se jedná o malé pivovary či zvýhodnění na pivo s obsahem alkoholu do 2,8 objemových procent, pouze v případě Litvy nejsou informace ohledně snížených sazeb v databázi Evropské Komise uvedeny.⁷² Co se preferencí ohledně stanovených jednotek pro základ daně týče, volba hektolitrů/stupně Plato a hektolitrů/stupně obsahu alkoholu jsou v téměř vyrovnaném poměru, konkrétně 14:13. Průměr sazeb v případě hektolitrů/stupně Plato je 3,35 eur za jednotku, což stanovenou minimální sazbu, kterou určuje směrnice, o hodnotě 0,748 eur za jednotku, převyšuje téměř pětinašobně. Průměr sazeb při zvolení základu hektolitry/stupně obsahu alkoholu je 11,78 eur za jednotku, což převyšuje stanovenou minimální sazbu více než šestkrát. Rozdíl mezi nejvyšší a nejnižší hodnotou v této skupině (rozdíl mezi Finskem a Slovenskem) je 34,49 eur za jednotku. Otázkou může být, nakolik je toto ještě harmonizace jakožto sblížování sazeb daní jednotlivých členských států. Tato úvaha bude náplní jedné z výzkumných otázek řešených v následující kapitole.

V rámci harmonizace minimálních sazeb spotřební daně z vína je situace poměrně zajímavá, neboť směrnice 92/84/EHS ve svém čl. 5 při základu daně 1 hektolitru vína stanovuje

⁷² EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4101/1609455600#Rates_StructureTitle1>.

minimální sazbu daně 0 eur, a to jak pro tiché víno, tak i pro víno šumivé, jak jsou popsány výše v této práci. Stejně jako v případě piva, i v případě vína je možno uplatňovat nižší sazby spotřební daně na víno, a to na jakýkoliv druh, pokud obsah alkoholu v tomto výrobku nepřesahuje 8,5 % objemových.⁷³

Tabulka č. 11 – Sazby spotřební daně z vína v členských státech EU

Členský stát	Tiché víno	Šumivé víno
Belgie	74,91 EUR	256,32 EUR
Bulharsko	0 EUR	0 EUR
Česká republika	0 EUR	86,93 EUR
Dánsko	202,63 EUR	247,65 EUR
Estonsko	147,82 EUR	147,82 EUR
Finsko	421,00 EUR	421,00 EUR
Francie	3,91 EUR	9,68 EUR
Chorvatsko	0 EUR	0 EUR
Irsko	424,84 EUR	849,68 EUR
Itálie	0 EUR	0 EUR
Kypr	0 EUR	0 EUR
Litva	164,67 EUR	164,67 EUR
Lotyšsko	106,00 EUR	106,00 EUR
Lucembursko	0 EUR	0 EUR
Maďarsko	0 EUR	45,74 EUR
Malta	20,50 EUR	20,50 EUR
Německo	0 EUR	136,00 EUR
Nizozemí	88,30 EUR	88,30 EUR
Polsko	38,72 EUR	38,72 EUR
Portugalsko	0 EUR	0 EUR
Rakousko	0 EUR	0 EUR
Rumunsko	0 EUR	10,72 EUR
Řecko	0 EUR	0 EUR
Slovensko	0 EUR	79,65 EUR
Slovinsko	0 EUR	0 EUR
Španělsko	0 EUR	0 EUR
Švédsko	249,68 EUR	249,68 EUR

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Z tabulky vyplývá, že mnoho států zvolilo stejnou sazbu, jakou stanovila směrnice, tedy 0 eur za jednotku. Zejména státy, které jsou velkými producenty vína (např. Francie či Itálie), mají nulové či velmi nízké sazby, naopak státy, které víno neprodukují, mají sazby vyšší, např. Švédsko,

⁷³ Čl. 9 odst. 3 směrnice 92/83/EHS

Finsko či Irsko. Opět jsou ovšem mezi státy veliké rozdíly ve stanovených sazbách, kdy mezi státy s největším daňovým zatížením vína patří Irsko, Finsko, Švédsko a Dánsko.

Další kategorií jsou jiné kvašené (či fermentované) nápoje než víno a pivo, kam jsou zařazena silnější vína míchaná s jiným alkoholem a produkty do 22 % obsahu alkoholu. Směrnice 92/83/EHS ve svém čl. 12 v této kategorii dále rozlišuje mezi ostatními nešumivými kvašenými nápoji a ostatními šumivými kvašenými nápoji. Základem daně je opět jeden hektolitr výrobku, a taktéž mohou státy uplatňovat snížené sazby spotřební daně na ty kvašené nápoje, které nemají více jak 8,5 % obsahu alkoholu. Stejně jako v předcházejících kategoriích výrobků, i zde je možno osvobodit od daně kvašené nápoje vyrobené jednotlivcem a spotřebované výrobcem či jeho rodinou nebo hosty, pokud při tom nedochází k prodeji produktů.⁷⁴ Směrnice navíc konkrétní minimální sazbu daně v tomto případě nestanovuje, tudíž státy mohou opět využít sazby 0 eur, přičemž, jak lze vidět, této mnoho států využilo. V tabulce jsou vyobrazeny základní sazby.

Tabulka č. 12 – Sazby spotřební daně z fermentovaných nápojů v členských státech EU

Členský stát	Nešumivé kvašené nápoje	Šumivé kvašené nápoje
Belgie	74,91 EUR	256,32 EUR
Bulharsko	0 EUR	0 EUR
Česká republika	0 EUR	86,93 EUR
Dánsko	151,30 EUR	196,32 EUR
Estonsko	147,82 EUR	147,82 EUR
Finsko	421,00 EUR	421,00 EUR
Francie	3,91 EUR	1,37 EUR
Chorvatsko	0 EUR	0 EUR
Irsko	309,84 EUR	619,70 EUR
Itálie	0 EUR	0 EUR
Kypr	0 EUR	0 EUR
Litva	164,67 EUR	164,67 EUR
Lotyšsko	106,00 EUR	106,00 EUR
Lucembursko	0 EUR	0 EUR
Maďarsko	27,43 EUR	45,74 EUR
Malta	2,00 EUR	2,00 EUR
Německo	0 EUR	136,00 EUR
Nizozemí	88,30 EUR	88,30 EUR
Polsko	21,59 EUR	21,59 EUR
Portugalsko	10,44 EUR	10,44 EUR
Rakousko	0 EUR	0 EUR
Rumunsko	89,81 EUR	10,72 EUR

⁷⁴ Čl. 14 směrnice 92/83/EHS

Řecko	20,00 EUR	20,00 EUR
Slovensko	0 EUR	79,65 EUR
Slovinsko	0 EUR	0 EUR
Španělsko	0 EUR	0 EUR
Švédsko	249,68 EUR	249,68 EUR

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Z tabulky je patrné, že stejně, jako v případě vína, jsou i zde mezi státy velké rozdíly v základních sazbách. Za zmínku nepochybně stojí, že některé státy rozlišují mezi tím, zda se jedná v rámci této kategorie produktů o tzv. cidery, které nepřesahují 5 objemových procent alkoholu v produktu. U těchto produktů je sazba buď snižena, případně nulová. Příkladem může být Polsko či Rumunsko, kde je základní sazba stanovena na 89,81 eur za hektolitr výrobku, ovšem v případě ciderů je sazba stanovena na 0 eur za hektolitr. Zajímavé je u skupiny fermentovaných nápojů také jejich srovnání s předcházejícím vínem – v některých státech, např. v Dánsku, je sazba za kvašené nápoje dokonce nižší než u vína, u jiných států jsou sazby totožné, např. Německo či Švédsko. 11 z celkových 27 členských států zvolilo alespoň u jedné kategorie kvašených nápojů sazbu 0 eur za hektolitr výrobku, v případě vína (ať tichého či šumivého) tak učinilo 15 z 27 členských států. Průměrná sazba v případě nešumivých kvašených nápojů je mezi členskými státy 69,95 eur za jednotku, v případě šumivých kvašených nápojů pak 98,68 eur za jednotku.

Další kategorií podléhající spotřební dani jsou meziprodukty. Jak již bylo zmíněno, jedná se o takové alkoholické nápoje, které nelze zařadit do žádné z jiných kategorií, které směrnice 92/83/EHS vyjmenovává. Stejně jako v předcházejících případech i zde je stanoven základ daně v podobě hektolitru výrobku. Čl. 4 směrnice 92/84/EHS stanoví, že minimální sazba daně je u meziproductů stanovena na 45 eur za hektolitr výrobku. Členské státy ovšem mohou uplatňovat jedinou sníženou daňovou sazbu, a to na výrobky, jejichž obsah alkoholu nepřesáhne 15 objemových procent, přičemž takto snížená sazba nesmí být stanovena níže než 40 % pod základní vnitrostátní sazbu spotřební daně v daném členském státě, a sazba taktéž nesmí být nižší než základní sazba stanovená ve státě pro tichá vína a ostatní nešumivé kvašené nápoje.⁷⁵

Tabulka č. 13 – Sazby spotřební daně z meziproductů v členských státech EU

Členský stát	Klasické meziprodukty	Šumivé meziprodukty
Belgie	157,78 EUR	256,09 EUR

⁷⁵ Čl. 18 odst. 3 směrnice 92/83/EHS

Bulharsko	46,02 EUR	46,02 EUR
Česká republika	86,93 EUR	86,93 EUR
Dánsko	202,63 EUR	247,65 EUR
Estonsko	289,33 EUR	289,33 EUR
Finsko	771,00 EUR	771,00 EUR
Francie	195,47 EUR	⁷⁶
Chorvatsko	105,78 EUR	105,78 EUR
Irsko	616,45 EUR	849,68 EUR
Itálie	88,67 EUR	88,67 EUR
Kypr	45,00 EUR	45,00 EUR
Litva	264,52 EUR	264,52 EUR
Lotyšsko	176,00 EUR	176,00 EUR
Lucembursko	66,93 EUR	66,93 EUR
Maďarsko	70,91 EUR	70,91 EUR
Malta	152,00 EUR	152,00 EUR
Německo	153,00 EUR	⁷⁷
Nizozemí	149,30 EUR	149,30 EUR
Polsko	77,89 EUR	77,89 EUR
Portugalsko	76,10 EUR	-
Rakousko	80,00 EUR	80,00 EUR
Rumunsko	89,81 EUR	89,81 EUR
Řecko	102,00 EUR	102,00 EUR
Slovensko	84,24 EUR	84,24 EUR
Slovinsko	132,00 EUR	132,00 EUR
Španělsko	64,13 EUR	64,13 EUR
Švédsko	522,54 EUR	522,54 EUR

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Některé státy v případě meziproduktů zvolily sazbu daně blízkou stanovené sazbě minimální, např. Bulharsko, Kypr, Lucembursko či Španělsko, jiné státy naopak zavedly sazby několikanásobně vyšší. Poměrně překvapivé jsou vysoké sazby v případě Irska a Finska, byť se jedná o státy, které jsou svou produkcí alkoholu známé (ve Finsku vodka, v Irsku whiskey). Některé státy pak používají sazbu dvojí, a to dle obsahu alkoholu – jednu sazbu do 15 % objemových, druhou nad 15 %, např. v Belgii či Dánsku. Tři státy, a to konkrétně Francie, Německo a Portugalsko, nemají v systému zavedenu základní sazbu daně na šumivé meziprodukty, pouze mají uvedenou sazbu sníženou.

⁷⁶ Informace o zdanění šumivých meziproduktů ve Francii není dostupná, viz EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4079/1609455600#Rates_StructureTitle1>.

⁷⁷ Informace o zdanění šumivých meziproduktů v Německu není dostupná, shodně jako v případě Francie.

Poslední kategorií alkoholických nápojů, které uvádí směrnice 92/83/EHS, je líh, pod který spadají etylalkohol, lihoviny a další nápoje s obsahem alkoholu vyšším než 22 % objemových. Základem spotřební daně z lihu je dle čl. 21 této směrnice hektolitr čistého alkoholu o teplotě 20 °C. Minimální sazba daně je stanovena na 550 eur za jednotku, přičemž státy, které měly nastavenou sazbu nad 1 000 eur za jednotku, nemusely svou sazbu pod tuto hranici snížit.⁷⁸ Dle čl. 22 směrnice pak mohou členské státy v případě spotřební daně z lihu uplatňovat i snížené sazby, a to na líh vyrobený malými lihovary, přičemž snížené sazby, které mohou klesnout pod stanovenou minimální hodnotu 550 eur za jednotku, se neuplatní na podniky, které by za rok vyráběly více než 10 hektolitrů čistého alkoholu. Výjimku z toho mají členské státy, které k 1. lednu 1992 uplatňovaly nižší sazby na podniky, které produkují mezi 10 a 20 hektolitry čistého alkoholu – v tomto případě je umožněno státům i nadále ponechat sníženou daň, ovšem sazba nesmí být snížena o více než 50 % oproti základní vnitrostátní sazbě spotřební daně z lihu.⁷⁹

Tabulka č. 14 – Sazby spotřební daně z lihu v členských státech EU

Členský stát	Základní sazba	Snížená sazba
Belgie	2 992,79 EUR	x
Bulharsko	562,43 EUR	✓
Česká republika	1 198,08 EUR	✓
Dánsko	2 015,56 EUR	✓
Estonsko	1 881,00 EUR	x
Finsko	5 035,00 EUR	✓
Francie	1 802,67 EUR	✓
Chorvatsko	793,34 EUR	✓
Irsko	4 257,00 EUR	x
Itálie	1 035,52 EUR	x
Kypr	956,82 EUR	x
Litva	2 025,00 EUR	x
Lotyšsko	1 642,00 EUR	✓
Lucembursko	1 041,15 EUR	x
Maďarsko	926,35 EUR	x
Malta	1 360,00 EUR	x
Německo	1 303,00 EUR	✓
Nizozemí	1 686,00 EUR	x
Polsko	1 396,46 EUR	x
Portugalsko	1 386,93 EUR	✓
Rakousko	1 200,00 EUR	✓

⁷⁸ Čl. 3 odst. 1 směrnice 92/84/EHS

⁷⁹ Čl. 22 odst. 1 směrnice 92/83/EHS

Rumunsko	748,45 EUR	✓
Řecko	2 450,00 EUR	✓
Slovensko	1 080,00 EUR	✓
Slovinsko	1 320,00 EUR	✓
Španělsko	958,94 EUR	✓
Švédsko	4 926,80 EUR	✗

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Většina zemí využívá nějakou formu snížené sazby, nejčastěji právě na produkci malých lihovarů. Taktéž je možné si všimnout, že v sazbách jsou velké odlišnosti – rozdíl mezi nejvyšší sazbou spotřební daně z lihu ve Finsku a nejnižší stanovenou v Bulharsku je 4 472,57 eur na jednotku, což je opravdu značný rozdíl. Jako u všech alkoholických nápojů, i v případě lihu se ukazuje, že severské země (Švédsko, Finsko, Dánsko) zdaňují alkohol mnohem více, než země jižní a střední Evropy. Překvapivá je i sazba v Irsku vzhledem ke své produkci whiskey. Tyto státy mohou mít více důvodů, proč mají sazby takto vysoké – na jednu stranu přísun finančních prostředků do státního rozpočtu, na druhou stranu ochranu zdraví svých obyvatel. Průměrná sazba ze všech členských zemí je 1 777,08 eur za jednotku, přičemž nejbližší průměru je Estonsko, Francie, Lotyšsko a Nizozemí.

2. 3. 3 Tabákové výrobky

Čl. 2 směrnice 2011/64/EU rozděluje tabákové výrobky na cigarety, doutníky a doutníčky, a na tabák ke kouření, včetně jemně řezaného tabáku. Stanovený základ daně již není (tak, jako tomu bylo u alkoholických nápojů, kromě piva) u všech komodit stejný, nýbrž, jak již bylo popsáno výše, u cigaret dochází ke kombinaci spotřební daně z jednotky a valorické daně, u ostatních tabákových výrobků si členské státy mohou vybrat, zda uvalí na tyto výrobky valorickou daň či specifickou daň za kilogram či stanovený počet kusů. Směrnice pak uvádí minimální sazby daně pro všechny tabákové výrobky.

V případě cigaret čl. 7 směrnice 2011/64/EU stanoví, že cigarety podléhají valorické spotřební dani, která je vypočítána z nejvyšší maloobchodní prodejní ceny, a specifické spotřební dani, která se poté vypočítá na jednotku výrobku. Od 1. ledna 2014 pak činí specifická složka spotřební daně uvalené na cigarety nejméně 7,5 % a nejvýše 76,5 % z celkového daňového zatížení,

kteře je tvořeno součtem specifické spotřební daně, valorické spotřební daně a DPH.⁸⁰ Dle čl. 10 odst. 2 směrnice musí činit ode dne 2. ledna 2014 celková spotřební daň z cigaret nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní ceny cigaret, přičemž nesmí být nižší než 90 eur z 1000 kusů. Výjimku mají ty státy, které vybírají spotřební daň nejméně ve výši 115 eur, přičemž ty nemusí splňovat podmínku stanovených 60 % průměrné maloobchodní ceny. V následující tabulce jsou uvedeny sazby spotřební daně z cigaret v jednotlivých členských státech EU. Specifická daň je uvedena jako cena v eurech za 1000 kusů cigaret, následně je uvedeno, jaký procentní podíl tato daň tvoří z vážené průměrné maloobchodní ceny (tzv. „weighted average price“, neboli WAP). V dalším sloupci je uvedena valorická daň, která je stanovena v procentech. Poslední sloupec vyjadřuje celkovou spotřební daň v procentech z WAP bez DPH. Hodnoty jsou zaokrouhleny na dvě desetinná čísla.

Tabulka č. 15 – Sazby spotřební daně z cigaret v členských státech EU

Členský stát	Specifická daň	Spec. daň v %	Valorická daň	% z WAP
Belgie	81,47 EUR	25,47 %	40,04 %	65,51 %
Bulharsko	55,73 EUR	40,27 %	25 %	65,27 %
Česká republika	66,50 EUR	34,97 %	30 %	64,97 %
Dánsko	233,52 EUR	65,55 %	1 %	66,55 %
Estonsko	86,50 EUR	40,52 %	30 %	70,52 %
Finsko	76,25 EUR	19,79 %	52 %	71,79 %
Francie	63,50 EUR	13,09 %	55 %	68,09 %
Chorvatsko	52,89 EUR	28,51 %	34 %	62,51 %
Irsko	356,39 EUR	55,64 %	10,06 %	65,70 %
Itálie	21,58 EUR	8,56 %	51,24 %	59,80 %
Kypr	55,00 EUR	25,23 %	34 %	59,23 %
Litva	69,40 EUR	36,91 %	25 %	61,91 %
Lotyšsko	78,70 EUR	42,90 %	20 %	62,90 %
Lucembursko	19,14 EUR	8,22 %	46,65 %	54,87 %
Maďarsko	66,69 EUR	37,09 %	23 %	60,09 %
Malta	107,00 EUR	39,79 %	23,40 %	63,19 %
Německo	98,20 EUR	32,67 %	21,69 %	54,26 %
Nizozemí	223,82 EUR	68,98 %	5 %	73,98 %
Polsko	50,76 EUR	30,51 %	32,05 %	62,56 %
Portugalsko	101,00 EUR	43,53 %	14 %	57,53 %
Rakousko	68,00 EUR	26,43 %	34,5 %	60,93 %
Rumunsko	85,92 EUR	46,00 %	14 %	60 %
Řecko	82,50 EUR	39,13 %	26 %	65,13 %
Slovensko	64,10 EUR	37,52 %	23 %	60,52 %

⁸⁰ Čl. 8 odst. 4 směrnice 2011/64/EU

Slovinsko	76,95 EUR	41,15 %	22,90 %	64,05 %
Španělsko	24,70 EUR	10,86 %	51 %	61,86 %
Švédsko	154,50 EUR	50,57 %	1 %	51,57 %

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Z tabulky vyplývá, že všechny členské státy splňují podmínku minimální spotřební daně 60 % z vážené průměrné maloobchodní ceny cigaret (WAP), s výjimkou Kypru, Německa, Itálie, Lucemburska, Švédska a Portugalska, kde je hodnota nižší. Některé státy uvalují vyšší specifickou daň, jiné státy zase vyšší valorickou daň. Zajímavé je v tomto ohledu Dánsko a Švédsko, které uvalily valorickou daň pouze ve výši 1 %. Rovněž lze vysledovat, že příjem z cigaret do státního rozpočtu je vysoký, čemuž odpovídají i vyšší sazby daní stanovené některými členskými státy. Průměr zdanění v rámci všech členských států je 62,79 % z vážené průměrné maloobchodní ceny cigaret.

Pro další tabákové výrobky, tedy pro doutníky a doutníčky, jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a ostatní tabák ke kouření, platí, že si členské státy mohou zvolit druh spotřební daně, který na výrobky uvalí. Mohou zvolit buď valorickou daň vypočtenou z maximální maloobchodní ceny jednotlivých výrobků nebo specifickou daň vyjádřenou jako částku za kilogram či v případě doutníků a doutníčků počtem kusů, případně mohou členské státy zvolit smíšenou daň, která, stejně jako v případě cigaret, bude kombinovat valorickou a specifickou složku.⁸¹ V případě doutníků a doutníčků musí být celková spotřební daň větší nebo rovna 5 % maloobchodní prodejní ceny nebo částce 12 eur za 1000 kusů či za kilogram.⁸² V následující tabulce jsou uvedeny státy, jimi vybrané metoda zdanění a výše spotřební daně. V případě specifické daně se jedná o cenu za 1 000 kusů, valorická daň je uvedena v procentech z maloobchodní prodejní ceny.

Tabulka č. 16 – Sazby spotřební daně z doutníků a doutníčků v členských státech EU

Členský stát	Specifická daň	Valorická daň	Kombinace
Belgie	-	10 %	-
Bulharsko	138,05 EUR	-	-
Česká republika	77,27 EUR	-	-
Dánsko	135,73 EUR	10 %	✓
Estonsko	151,00 EUR	10 %	✓

⁸¹ Čl. 14 odst. 1 směrnice 2011/64/EU

⁸² Čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/64/EU

Finsko	40,00 EUR	34 %	✓
Francie	48,60 EUR	36,3 %	✓
Chorvatsko	113,71 EUR	-	-
Irsko	414,86 EUR	-	-
Itálie	-	23,5 %	-
Kypr	90,00 EUR	-	-
Litva	55,00 EUR	-	-
Lotyšsko	104,70 EUR	-	-
Lucembursko	-	10 %	-
Maďarsko	-	14 %	-
Malta	25,24 EUR	-	-
Německo	14,00 EUR	1,47 %	✓
Nizozemí	-	9 %	-
Polsko	96,36 EUR	-	-
Portugalsko	-	25 %	-
Rakousko	-	13 %	-
Rumunsko	68,63 EUR	-	-
Řecko	-	35 %	-
Slovensko	76,70 EUR	-	-
Slovinsko	-	6,3 %	-
Španělsko	-	15,8 %	-
Švédsko	135,43 EUR	-	-

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Z tabulky je zřejmé, že většina členských států zvolila specifickou daň, tedy určitou částku za 1 000 kusů výrobků. V případě Litvy a Slovenska je specifická daň stanovená za kilogram, nikoliv za 1 000 kusů výrobků. Pět zemí zvolilo kombinaci obou daní, a to Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie a Německo. Jako i v případě jiných již zmíněných daní, i zde stanovilo značně vyšší daň Irsko, naopak nízké zdanění má při využití specifické daně zavedeno Malta či Litva. Při využití valorické daně má nejvyšší zdanění Řecko a Portugalsko.

Pro jemně řezaný tabák určený k ruční výrobě cigaret je pak od 1. ledna 2020 stanovena celková spotřební daň na nejméně 50 % váženého průměru maloobchodní ceny nebo nejméně 60 eur za kilogram a v případě ostatního tabáku ke kouření je poté minimální sazba daně stanovena na 20 % maloobchodní prodejní ceny nebo 22 eur za kilogram. Tyto dvě kategorie budou pro účely této práce spojeny do jedné tabulky. I zde si státy mohly vybrat, zda využijí specifickou či valorickou daň, případně jejich kombinaci. Základ specifické daně tvoří opět tvoří 1 000 kusů výrobků (či kilogram), přičemž samotná je daň je stanovena v eurech, valorická daň je udávána v procentech z maloobchodní prodejní ceny.

Tabulka č. 17 – Sazby spotřební daně z řezaného tabáku a ostatního tabáku v členských státech EU

Členský stát	Řezaný tabák		Ostatní tabák	
	Specifická daň	Valorická daň	Specifická daň	Valorická daň
Belgie	63,31 EUR	31,5 %	63,31 EUR	31,5 %
Bulharsko	77,72 EUR	-	119,13 EUR	-
Česká republika	101,05 EUR	-	101,05 EUR	-
Dánsko	181,52 EUR	-	174,80 EUR	-
Estonsko	97,10 EUR	-	97,10 EUR	-
Finsko	50,50 EUR	52 %	72,00 EUR	48 %
Francie	83,30 EUR	49,1 %	31,30 EUR	51,4 %
Chorvatsko	113,71 EUR	-	113,71 EUR	-
Irsko	399,12 EUR	-	287,82 EUR	-
Itálie	-	59 %	-	56,5 %
Kypr	150,00 EUR	-	150,00 EUR	-
Litva	90,00 EUR	-	90,00 EUR	-
Lotyšsko	80,25 EUR	-	80,25 EUR	-
Lucembursko	18,25 EUR	33,75 %	18,25 EUR	33,75 %
Maďarsko	62,24 EUR	-	62,24 EUR	-
Malta	122,00 EUR	-	122,00 EUR	-
Německo	48,49 EUR	14,76 %	15,66 EUR	13,13 %
Nizozemí	160,91 EUR	-	160,91 EUR	-
Polsko	34,67 EUR	32,05 %	34,67 EUR	32,05 %
Portugalsko	81,00 EUR	15 %	81,00 EUR	15 %
Rakousko	-	56 %	-	34 %
Rumunsko	103,48 EUR	-	103,48 EUR	-
Řecko	170,00 EUR	-	156,70 EUR	-
Slovensko	76,70 EUR	-	76,70 EUR	-
Slovinsko	45,00 EUR	37 %	45,00 EUR	-
Španělsko	23,50 EUR	41,5 %	-	28,4 %
Švédsko	187,98 EUR	-	187,98 EUR	-

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>. (vlastní zpracování dat autorkou práce)

Většina členských států si v případě obou daní zvolila specifickou daň, některé země využily kombinaci specifické a valorické daně, např. Španělsko, Portugalsko, Lucembursko, Polsko či Francie. Nejvyšší zdanění v rámci specifické daně má opět Irsko, v rámci valorické daně má nejvyšší zdanění řezaného a ostatního tabáku Itálie, Francie a Rakousko.

2. 4 Česká právní úprava a jednotlivé produkty podléhající spotřební dani

S ohledem na to, co bylo zjištěno v předcházejících kapitolách, se nyní zaměřím na spotřební daně v České republice. Cílem této kapitoly bude zjistit, zda stav harmonizace jednotlivých druhů spotřebních daní odpovídá tomu, co stanovily již zmíněné směrnice, a jak jsou daně harmonizovány v porovnání s jinými členskými státy.

Právní regulace spotřebních daní probíhá na dvou úrovních, a to na vnitrostátní úrovni, ovšem taktéž na unijní úrovni v rámci práva EU. Unijní úroveň byla popsána v předcházející podkapitole, proto se nyní budu zabývat právní úpravou v rámci českého právního řádu. Spotřební daně na národní úrovni byly do daňové soustavy ČR zavedeny na počátku roku 1993, přičemž aktuálně jsou upraveny zejména zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jen jako „ZSD“). Na tento zákon ovšem navazují i další právní předpisy, např. zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů, či vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících, tudíž se nejedná o striktně kodifikovanou oblast upravenou jediným zákonem.⁸³ Jak bude rozebráno dále, naše právní úprava je inspirována zejména řadou unijních směrnic, které byly v rámci jednotlivých zákonů implementovány. ZSD nicméně lze považovat za hlavní právní úpravu spotřebních daní na národní úrovni. Již v rámci § 1 odst. 2 a 3 ZSD je definováno, které komodity podléhají spotřebním daním a jaké dílčí druhy spotřebních daní v českém právním řádu máme.

Důležitým aspektem nezbytný pro řádné fungování spotřebních daní je vymezení předmětu daně. V České republice jsou předmětem spotřebních daní tyto vybrané komodity:

- minerální oleje,
- líc,
- pivo,
- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky,
- zahřívané tabákové výrobky,
- a surový tabák.⁸⁴

⁸³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018, s. 71-72.

⁸⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, MRKÝVKA: *Finanční a daňové právo...*, s. 383-384.

Konkrétněji jsou jednotlivé produkty popsány v následujících podkapitolách, přičemž je akcentováno srovnání s požadavky stanovenými v jednotlivých unijních směrnicih. Na základě dosažených poznatků je na závěr této kapitoly zodpovězena druhá z výzkumných otázek této práce.

S účinností od 1. 2. 2021 byly zákonem č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, změněny sazby některých minerálních olejů a tabákových výrobků.⁸⁵ V textu je tedy reflektována aktuální právní úprava s účinností od 1. 2. 2021. Shodně je aktualizována databáze Komise, kde je ve sledovaném období sazeb všech členských států (tedy od 1. 1. 2021) poslední změna u České republiky provedena k datu 24. 2. 2021 v případě minerálních olejů a k datu 1. 3. 2021 v případě tabákových výrobků, tudíž již zahrnující novelizované sazby.⁸⁶ Původní sazby platné v období 1. 1.-31. 1. 2021 jsou informativně uvedeny v poznámce pod čarou u jednotlivých produktů.

2. 4. 1 Minerální oleje

V české právní úpravě je použito pojmenování „minerální oleje“, v unijních směrnicih se hovoří o energetických produktech. V podstatě se za rozdílným pojmoslovím skrývá stejný obsah. Dle § 45 odst. 1 ZSD jsou předmětem daně z minerálních olejů zejména motorové benzíny, střední oleje a těžké plynové oleje, těžké topné oleje, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny a zkapalněný bioplyn. Odst. 2 téhož ustanovení pak považuje za minerální oleje i různé směsi produktů obsažených v odst. 1 i dalších. Směrnice 2003/96/ES v rámci této kategorie vyjmenovává benzín (olovnatý či bezolovnatý), plynový olej, petrolej, zkapalněný plyn (LPG), zemní plyn, uhlí a koks a elektřinu.⁸⁷ Směrnice ovšem stanovuje, že tyto produkty jsou předmětem spotřební daně pouze v případě, pokud jsou určeny k použití, k prodeji či používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Český ZSD je v tomto ohledu přísnější, neboť považuje minerální oleje definované v § 45 téměř ve všech případech za předmět daně, a to bez ohledu na účel použití. Stejně jako směrnice i ZSD používá kódy nomenklatury, a to podle nařízení Komise (ES) č. 2031/2001, kterým se mění

⁸⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ. *Daňový balíček 2021 (konsolidovaná verze) – Zákon č. 690/2020 Sb.* [online]. mfc. cz [cit. 29. června 2021]. Dostupné na <<https://www.mfc.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2021/danovy-balicek-2021-konsolidovana-verze-41175>>.

⁸⁶ EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 29. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4058/1609455600>. Pro případ tabákových výrobků pak dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4059/1609455600>.

⁸⁷ Pevná paliva a elektřina jsou v České republice zařazeny pod tzv. energetické daně.

příloha nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.⁸⁸

Sazby daně jsou stanoveny v ustanovení § 48 ZSD. Pro bezolovnatý benzín je stanovena sazba daně 12 840 Kč za 1 000 litrů. Směrnice 2003/96/ES stanovuje pro tento základ daně minimální sazbu 359 eur. V přepočtu národní měny na euro je dle oficiálních tabulek sazba české spotřební daně z bezolovnatého benzínu 477 eur (jak vyplývá z tabulky č. 5). Podmínka minimální sazby je splněna. V případě olovnatého benzínu je stanovena minimální sazba 421 eur za 1 000 litrů, český ZSD stanovuje sazbu 13 710 Kč za 1 000 litrů, což je dle informací v databázi Komise⁸⁹ 509,32 eur, jak rovněž vyplývá z tabulky č. 5 v této práci. Podmínka minimálních sazeb je proto splněna. Obě sazby jsou v celoevropském měřítku podprůměrné.

§ 48 ZSD dále určuje sazbu daně pro střední a těžké plynové oleje, kam se řadí plynový olej (nafta) a petrolej. Sazba je zde jednotně stanovena na 9 950 Kč za 1 000 litrů.⁹⁰ V případě nafty je stanovena minimální sazba daně směrnicí na 330 eur, česká právní úprava stanovuje její výši na 369,64 eur. Petrolej má tomto stanovenou stejnou výši sazby, což odpovídá požadavkům směrnice. Některé členské státy, mezi nimi i Česká republika, uplatňují v případě použití nafty či petroleje dle čl. 8 odst. 2 směrnice 2003/96/ES týkajícího se využití těchto produktů na průmyslové a obchodní účely, rozdílné výše sazeb. V České republice konkrétně se jedná o využití čl. 8 odst. 2 písm. a) směrnice, který míří na využití petroleje jako motorové palivo pro zemědělské, zahradnické, rybářské a lesnické práce, kdy místo stanovené sazby 369,64 eur za 1 000 litrů petroleje je uplatněna sazba 244,07 eur za 1 000 litrů, přičemž v tomto případě dochází k částečnému vrácení daně.⁹¹

V tomto případě lze uzavřít, že harmonizovaná daň z minerálních olejů v České republice odpovídá požadavkům stanoveným směrnicí 2003/96/ES.

2. 4. 2 Líh

V českém ZSD vymezuje předmět daně z lihu § 67, přičemž se jedná o podobné vymezení jako je tomu v čl. 20 směrnice 92/83/EHS. Doplněno je pouze slovní spojení, že za líh se považuje

⁸⁸ KOTENOVÁ, Bohumila, PETROVÁ, Petra, TOMÍČEK, Milan. *Zákon o spotřebních daních. Komentář*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, s. 265.

⁸⁹ EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchResult.html>.

⁹⁰ Do 31. 1. 2021 byla tato sazba stanovena na 10 950 Kč za 1 000 litrů.

⁹¹ EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4058/1609455600#Rates_StructureTitle1>.

i neoddělení líh vzniklý kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích. Český ZSD za předmět daně považuje líh obsažený ve výrobcích, směrnice považuje za předmět daně výrobek, který obsahuje líh. Dle komentářové literatury toto mírně odlišné pojetí ovšem nemá vliv na samotné zdanění.⁹² Základ daně je totožně stanoven ve směrnici i v ZSD, přičemž dle § 69 se jedná o množství lihu v hektolitrech čistého alkoholu o teplotě 20 stupňů Celsia. Směrnice 92/84/EHS stanovuje minimální sazbu spotřební daně z lihu na 550 eur za hektolitr čistého alkoholu. ZSD stanovuje základní sazbu na 32 250 Kč za hl, což je v přepočtu 1 198,08 eur, tudíž tato podmínka stanovená směrnicí je splněná. Průměrná sazba ze všech členských zemí je 1 777,08 eur za jednotku, tudíž česká základní sazba je v evropském porovnání podprůměrná. Směrnice umožňuje dle čl. 22 uplatnit i snížené sazby, přičemž v ZSD je tak umožněno v § 70 pro líh obsažený v destilátech ovocných z pěstitelského pálení v množství do 30 litrů pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období v souladu s podmínkami v zákoně č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů. Takto snížená sazba je stanovena na 16 200 Kč za hektolitr etanolu, což odpovídá snížení o necelých 50 % oproti základní sazbě. V českém prostředí je zde vyjádřena zejména snaha podpořit malé pěstitelé a drobné lihovary specializující se na ovocné destiláty.

V souladu s výše uvedeným lze uzavřít, že v případě spotřební daně z piva odpovídá právní úprava České republiky v podobě ZSD požadavkům stanoveným směrnicí 92/83/EHS.

2. 4. 3 Pivo

Předmět daně z piva v české právní úpravě vymezuje § 81 ZSD. Pivem se zde rozumí výrobek pod kódem nomenklatury 2203, který obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholu, nebo směsi takového výrobku s nealkoholickými nápoji uvedené pod kódem nomenklatury 2206 a obsahující více než 0,5 % alkoholu. Směrnice 92/83/EHS ve svém čl. 2 vymezuje pivo shodně.

Základ spotřební daně z piva je stanoven v § 84 ZSD, přičemž základem je množství piva v hektolitrech. Směrnice rovněž stanovuje za základ daně hektolitry. Konkrétní sazbu a výpočet daně z piva uvádí § 85, přičemž v souladu se směrnicí je zde stanovena základní sazba a několik snížených sazeb pro malé nezávislé pivovary, které produkují jen určité množství piva. Čím nižší produkce hektolitrů ročně, tím nižší sazba daně. Základní sazba je stanovena na 32,00 Kč za hektolitr piva, nejnižší snížená sazba je poloviční, tedy 16,00 Kč za hektolitr při produkci do 10 000 hektolitrů včetně. Takto stanovená sazba odpovídá požadavkům směrnice 92/83/EHS, neboť ta

⁹² KOTENOVÁ, PETROVÁ, TOMÍČEK: *Zákon o spotřebních daních ...*, s. 377.

stanovuje při výběru varianty základu daně počet hektolitrů/stupňů Plato výrobku sazbu 0,748 eur. V přepočtu národní měny na euro odpovídá česká sazba hodnotě 1,19 eur, což převyšuje minimální sazbu. Průměr sazeb v případě hektolitrů/stupně Plato je 3,35 eur za jednotku, přičemž český ZSD je zde značně pod průměrem stanovených sazeb v jiných členských státech. Co se snížené daně pro malé pivovary týče, ta nesmí být dle čl. 4 směrnice snížena o více než 50 % pod základní vnitrostátní sazbu, přičemž v české právní úpravě se jedná právě o 50 % snížení oproti základní sazbě, což je v pořádku.

V souladu s výše uvedeným lze uzavřít, že v případě spotřební daně z piva odpovídá právní úprava České republiky v podobě ZSD požadavkům stanoveným směrnicí 92/83/EHS.

2. 4. 4 Víno a meziprodukty

Předmět daně z vína a meziproduktů vymezuje § 93 ZSD. Vína a fermentované nápoje slučuje ustanovení pod souhrnný název víno, přičemž je pak stanoveno, že nejvýše může mít takový alkoholický nápoj 22 % objemových alkoholu. Směrnice 92/83/EHS mezi oběma skupinami rozlišuje, ovšem v čl. 15 je stanoveno, že odkazy na „víno“ se použijí přiměřeně i na fermentované nápoje. Tichá a šumivá vína jsou poté v § 93 odst. 2 a 3 rozdělena podle jednotlivých kódů nomenklatury. Předmět daně z meziproduktů je vymezen v § 93 odst. 4 ZSD, přičemž se jimi rozumí výrobky po kódy nomenklatury 2204-2206, které obsahují alkohol od 1,2 % do 22 % objemových, nejsou šumivým ani tichým vínem a nepodléhají dani z piva. Základem daně pro obě komodity je množství vyjádřené v hektolitrech, shodně se směrnicí. Minimální sazba daně je stanovena směrnicí 92/84/EHS na 0 eur za hektolitr vína, a to jak vína tichého, tak šumivého.⁹³ ZSD v § 96 stanovuje základní sazbu pro tichá vína shodně s minimální sazbou uvedenou ve směrnici, tedy 0 Kč (0 eur). Základní sazba daně pro šumivá vína a pro meziprodukty je stanovena na 2 340 Kč za hektolitr, což v přepočtu odpovídá hodnotě 86,93 eur. Sazba je tedy stanovena v souladu se směrnicí. Směrnice dále umožňuje, stejně jako v případě piva, i v případě vína uplatňovat nižší sazby spotřební daně, a to na jakýkoliv druh, pokud obsah alkoholu v tomto výrobku nepřesahuje 8,5 % objemových.⁹⁴ Tato nižší sazba není v českém právním řádu implementována.

⁹³ Čl. 5 směrnice 92/84/EHS

⁹⁴ Čl. 9 odst. 3 směrnice 92/83/EHS

V souladu s výše uvedeným lze uzavřít, že v případě spotřební daně z piva odpovídá právní úprava České republiky v podobě ZSD požadavkům stanoveným směrnicí 92/83/EHS.

2. 4. 5 Tabákové výrobky

Směrnice 2011/64/EU řadí pod pojem tabákových výrobků ve svém čl. 2 cigarety, doutníky a doutníčky a tabák ke kouření, včetně jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret. § 101 ZSD zahrnuje pod tabákové výrobky cigarety, doutníky, cigarillos (synonymum pro doutníčky) a tabák ke kouření. Tyto výrobky jsou pak předmětem daně. Základ spotřební daně z tabákových výrobků je stanoven v § 102. V případě cigaret je základ daně složen z procentní části a z pevné části. Tento způsob určení základu daně je totožný jako ve všech ostatních členských zemích EU, přičemž je tak stanoveno ve směrnici 2011/64/EU, a podrobněji rozepsáno v podkapitole 2. 2. 3 této práce. V rámci českého ZSD je dle § 102 odst. 1 procentní část daně u cigaret určena z ceny pro konečného spotřebitele. Cenou pro konečného spotřebitele je cena jednotkového balení určeného k přímé spotřebě, a to včetně DPH.⁹⁵ Dle § 104 je tato sazba určena výší 30 % z ceny pro konečného spotřebitele. Dle § 102 odst. 2 je základem daně pro pevnou část (neboli specifickou) spotřební daně z cigaret množství vyjádřené v kusech. § 104 poté stanovuje pevnou část daně v Kč za kus, konkrétně 1,79 Kč/kus⁹⁶, přičemž směrnice hovoří o 1 000 kusech. Sazba za 1 000 kusů proto bude odpovídat v přepočtu na euro hodnotě 66,50 eur, jak je stanoveno v podkapitole 2. 3. 3, což odpovídá hodnotě 34,97 % z vážené průměrné maloobchodní ceny (WAP). Dle čl. 10 odst. 2 směrnice musí celková spotřební daň z cigaret činit nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní ceny cigaret a nesmí být nižší než 90 eur za 1 000 kusů, přičemž v české právní úpravě činí celková spotřební daň z cigaret 64,97 % z WAP, což odpovídá cíli harmonizační směrnice. Průměr zdanění v rámci všech členských států je 62,79 %, česká sazba spotřební daně z cigaret je zde mírně nadprůměrná.

Pro doutníky, cigarillos a tabák ke kouření je využita již jen pevná část sazby daně, procentní část již připočítána není. Pro doutníky a cigarillos je stanovena sazba daně 2,08 Kč⁹⁷ za kus, v oficiálním přepočtu na hodnotu eura je stanovena sazba 77,27 eur za 1 000 kusů, přičemž minimální sazba je směrnicí stanovena na 12 eur za 1 000 kusů.⁹⁸ Tabák ke kouření je dle § 104

⁹⁵ KOTENOVÁ, PETROVÁ, TOMÍČEK: *Zákon o spotřebních daních ...*, s. 467.

⁹⁶ Do 31. 1. 2021 byla tato sazba stanovena na 1,61 Kč/ks.

⁹⁷ Do 31. 1. 2021 byla tato sazba stanovena na 1,88 Kč/ks.

⁹⁸ Čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice 2011/64/EU

ZSD rovněž určen pevnou sazbou daně, konkrétně ve výši 2 720 Kč za kg.⁹⁹ Čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice stanoví minimální sazbu ve výši 22 eur za kilogram, pokud si členské státy zvolí pevnou sazbu. V České republice je za splnění těchto podmínek stanovena sazba 101,05 eur za kilogram tabáku ke kouření, jak vyplývá z podkapitoly 2. 3. 3 a tabulky č. 17, tudíž česká právní úprava podmínkám stanoveným směrnicí vyhovuje.

V souladu s výše uvedeným lze uzavřít, že v případě spotřební daně z piva odpovídá právní úprava České republiky v podobě ZSD požadavkům stanoveným směrnicí 2011/64/EU.

2. 4. 6 Zahřívání tabákových výrobků a surový tabák

Zahřívání tabákových výrobků a surový tabák nejsou vybranými výrobky, na které by se vztahovala harmonizační směrnice 2011/64/EU či jiná směrnice. Daň ze zahřívání tabákových výrobků a daň ze surového tabáku nejsou daní harmonizovanou na úrovni Evropské unie.¹⁰⁰ Směrnice 2008/118/ES ovšem ve svém čl. 1 odst. 3 umožňuje vybírat daně i z jiných výrobků, pokud to nepovede k formalitám při pohybu mezi členskými státy. V České republice byly tyto daně zavedeny zejména z toho důvodu, že v minulosti docházelo v této oblasti k daňovým únikům.¹⁰¹ Dle komentářové literatury by se ovšem mělo jednat jen o dočasné řešení, neboť by nově měly být tyto daně upraveny v revidované směrnici 2011/64/EU, která však byla zatím odložena. I proto přijala Česká republika úpravu na národní úrovni.¹⁰² Jedná se o poměrně nové daně, daň ze surového tabáku byla zavedena do českého právního řádu s účinností k 1. červenci 2015, daň ze zahřívání tabáku pak s účinností k 1. dubnu 2019.¹⁰³

2. 4. 7 Dílčí závěr

Na závěr této kapitoly je tedy vhodné odpovědět si na jednu ze stanovených výzkumných otázek této práce, konkrétně na v pořadí druhou, a to, zda koresponduje stav harmonizace spotřebních daní v České republice s požadovaným stavem uváděným předpisy evropského práva. Obecně lze říci, že ano, neboť česká právní úprava v podobě ZSD obsahuje jak energetické produkty v podobě minerálních olejů, alkohol a alkoholické nápoje v souladu se směrnicí 92/83/EHS, i právní úpravu tabákových výrobků. Tato směrnice ovšem byla implementována

⁹⁹ Do 31. 1. 2021 byla tato sazba stanovena na 2 460 Kč/kg.

¹⁰⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, MRKÝVKA: *Finanční a daňové právo...*, s. 385.

¹⁰¹ MINISTERSTVO FINANČÍ: *Daně, poplatky...*, s. 105.

¹⁰² KOTENOVÁ, PETROVÁ, TOMÍČEK: *Zákon o spotřebních daních ...*, s. 515.

¹⁰³ ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Historie verzí.* [online]. zakonprolidi.cz [cit. 19. června 2021]. Dostupné na <<https://www.zakonprolidi.cz/cs/2003-353/historie>>.

nikoliv jen do ZSD, nýbrž rovněž do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, kde byla transponována úprava zdanění zemního plynu, elektřiny a pevných paliv v rámci zavedení daně ze zemního plynu, daně z elektřiny a daně z pevných paliv, přičemž tuto skupinu označujeme jako tzv. energetické daně.¹⁰⁴ V rámci této práce byla srovnávána právní úprava spotřebních daní obsažená v ZSD, přičemž na základě výše uvedeného lze shrnout, že česká právní úprava odpovídá požadavkům a podmínkám stanoveným v jednotlivých směrnících, přičemž všechny sazby spotřebních daní v České republice jsou stanoveny nad požadovanou minimální hranicí, a rovněž jsou harmonizovány i základy jednotlivých daní. V rámci porovnání stanovených sazeb daní jsou v rámci české právní úpravy stanoveny spíše podprůměrně v porovnání s celoevropským měřítkem, přičemž dle některých autorů lze očekávat, že se zvyšováním životní úrovně v České republice budou sazby spotřebních daní růst a více se přibližovat evropskému průměru.¹⁰⁵ Stav harmonizace spotřebních daní v České republice tedy odpovídá požadovanému stavu, který vyžaduje evropské právo.

¹⁰⁴ BUSINESS INFO. *Ekologické daně* [online]. businessinfo.cz [cit. 15. června 2021]. Dostupné na <<https://www.businessinfo.cz/navody/ekologicke-dane/>>.

¹⁰⁵ BŘEZINA, Josef. *Development of consumer taxes in European Union and in Czech Republic* [online]. agris.cz [cit. 20. června 2021]. Dostupné na <http://www.agris.cz/content/files/main_files/61/139043/brezi.pdf>.

3. Zhodnocení procesu harmonizace

Jak již bylo uvedeno, harmonizace probíhá zejména prostřednictvím sekundárních právních aktů Evropské unie, konkrétně nejčastěji směrnicemi, které mají být implementovány do jednotlivých národních právních řádů členských států. Obecně dle čl. 17 odst. 2 SEU má legislativní iniciativu v rámci Evropské unie Komise. Komise tedy vypracuje návrh směrnice, přičemž tento je poté postoupen vnitrostátním parlamentům všech členských států, které mají možnost vyjádřit svůj postoj k takto navrženému legislativnímu aktu, na to mají stanovenou lhůtu 8 týdnů. Národní parlamenty ovšem mají možnost využít tzv. právo žluté či oranžové karty, které celý proces přijímání komplikuje a prodlužuje. Návrh právního aktu je poté předán Evropskému parlamentu a Radě EU, institucím, které mají v rámci řádného legislativního postupu rovné postavení. V případě zvláštního legislativního postupu je pak zvýhodněna jedna z těchto institucí. Při řádném legislativním postupu může ještě navíc Evropský parlament v procesu přijímání navrhopvat změny takového právního aktu, případně s ním vyslovit nesouhlas. Rada nemůže EP přehlasovat, tudíž pokud mají obě instituce odlišný názor, může být právní akt přijat konsenzem.¹⁰⁶ Najít shodu v Radě ovšem může být také problematické, neboť ta je složená z jednotlivých ministrů členských států, přičemž ti zastupují zejména zájmy jejich států. Při přijímání aktů týkajících se vnitřního trhu se v Radě většinou rozhoduje tzv. kvalifikovanou většinou, které je dosaženo v případě, kdy pro návrh bude hlasovat alespoň 55 % členů Rady, tvořených 15 z nich, přičemž tyto členské státy musí zastupovat alespoň 65 % obyvatel EU. Pokud alespoň čtyři státy s návrhem nesouhlasí, mohou vytvořit blokační menšinu.¹⁰⁷ Daňová harmonizace je o to složitější, že její přijímání probíhá nikoliv kvalifikovanou většinou, ale je třeba jednomyslnosti, což je stanoveno přímo v ustanovení primárního práva Unie, konkrétně pro oblast nepřímých daní v čl. 113 SFEU, kde je uvedeno, že se využije zvláštní legislativní postup, přičemž Evropský parlament je pouze konzultován. Rovněž je konzultován Hospodářský a sociální výbor. V návaznosti na to Rada EU přijme jednomyslně ustanovení k harmonizaci spotřebních daní, v jakém je to nezbytné pro fungování vnitřního trhu. Dosáhnout jednomyslnosti v některých otázkách je mezi členskými státy ovšem velmi složité, neboť každý primárně hledí na své zájmy a jak z toho bude profitovat. Vzhledem k tomu, jak jsou daně citlivou otázkou, neboť tvoří velkou část příjmů státního rozpočtu jednotlivých členských států, si státy chtějí ponechat i určitou suverenitu v této oblasti

¹⁰⁶ STEHLÍK, HAMULÁK, PETR: *Právo Evropské unie...*, s. 93-95.

¹⁰⁷ Tamtéž, s. 65.

a v daňových otázkách si rozhodovat samy. To, jak je přijímání a změna některých směrnic problematická, jsme viděli v podkapitole 2. 2, např. u směrnice týkající se spotřebních daní z alkoholických nápojů, která byla přijata již v 90. letech, a od té doby se členské státy nemohou domluvit na revidované právní úpravě. Komise se nicméně snaží prosadit návrh, aby se i v daňových otázkách hlasovalo kvalifikovanou většinou.¹⁰⁸

Předtím, než se posunu ke zhodnocení samotného procesu harmonizace, bych chtěla vymezit, zda se vůbec o harmonizaci na unijní úrovni v pravém slova smyslu jedná. Harmonizace by měla být procesem, kdy postupně dochází ke sbližování daňových soustav států. Jak již bylo uvedeno v kapitole 1. 3, lze v rámci samotného procesu rozlišit tři hlavní fáze, přičemž v první dojde k tomu, že jsou vybrány daně, které chtějí státy harmonizovat, dále dojde k harmonizaci základu daně, a nakonec i k harmonizaci daňové sazby.¹⁰⁹ V rámci spotřebních daní na unijní úrovni bylo nepochybně dosaženo první fáze, kdy státy již vybraly komodity, které chtějí harmonizovat, tedy konkrétně energetické produkty, alkohol a alkoholické nápoje a tabákové výrobky. Základ daně je rovněž harmonizován, neboť u každé daně je stanoven základ, který pak přebírají i členské státy do své národní právní úpravy, tudíž to je splněno. Osobně spatřuji problém v poslední fázi, která má spočívat v harmonizaci (sbližování) daňových sazeb. Směrnice stanoví u každé komodity minimální sazbu daně, na kterou poté členské státy reagují, přičemž mají ale ve stanovení konkrétní sazby nad nutné minimum v podstatě volné ruce. Některé rozdíly v sazbách členských států jsou přitom obrovské. Například v rámci tabulky č. 11 při zdanění šumivého vína v Irsku je stanovena sazba daně 849,68 EUR za 1 hektolitr vína, kdyžto v protikladu k tomu je sazba daně za stejné víno v Chorvatsku či Itálii stanovena ve výši 0 eur. Dokážu si představit, že je uvalená daň v případě Irsku vyšší i z regionálních důvodů, neboť Irsko zřejmě nebude významným producentem vína, ale specializuje se na jiný alkohol, ovšem pokud je rozdíl v sazbách členských států více než 800 eur, jedná se ještě o sbližování, a tedy harmonizaci sazeb? Dle mého názoru už úplně ne. Pokud jsou rozdíly v desítkách či stovce eur, to považuji za proporcionální, ovšem několik stovek eur už nepovažuji za přiměřené. Šumivé víno samozřejmě není jediným příkladem. V rámci komparace sazeb v kapitole 2. 3 lze najít i další produkty, kde jsou rozdíly mezi sazbami daní v jednotlivých členských státech obrovské, např. v případě fermentovaných

¹⁰⁸ MACHÁČEK, Jan. *Bez práva určit si výši daní není suverenita* [online]. ceskapozice.lidovky.cz, 17. ledna 2019 [cit. 19. června 2021]. Dostupné na <https://ceskapozice.lidovky.cz/debata-jana-machacka/bez-prava-urcit-si-vysi-dani-neni-suverenita.A190117_093527_machackova-debata_houd>.

¹⁰⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně*, 1998, č. 7-8, s. 27.

nápojů v tabulce č. 12, či u zdanění lihu, kde jsou rozdíly dokonce v tisících eur, jak vyplývá z komparace v jednotlivých tabulkách. Kde naopak spatřuji daňovou harmonizaci v oblasti spotřebních daní za povedenou, je oblast cigaret a tabákových výrobků. V úpravě daně z cigaret se všechny členské státy shodly na základu daně, který je shodně tvořen specifickou a valorickou částí, přičemž i jednotlivé sazby jsou si relativně blízko, jak je detailněji srovnáno v podkapitole 2. 3. 3. V rámci energetických produktů je mezi státy většinou rozdíl v tom, zda umožňují nějaké osvobození od daně či stanoví nižší sazbu v rámci použití produktů pro průmyslové a obchodní účely dle čl. 8 odst. 2 směrnice 2003/96/ES, kde bylo nejvíce rozdílností.

Kdybych měla zhodnotit proces harmonizace a odpovědět si tak na svou první stanovenou výzkumnou otázku, tedy jaký je stav harmonizace spotřebních daní v členských zemích EU, pak na základě výše uvedeného je nutné více zapracovat na třetí fázi. Stav harmonizace je na základě poznatků získaných v průběhu psaní této práce dle mého názoru v Unii zatím nedostatečný. Netvrdím, že musí být všechny sazby ve všech členských zemích stejné, neboť každá země má svá specifika, má jiné historicko-společenské pozadí, i na základě čeho pak stanovuje jednotlivé sazby, případně preferuje např. obnovitelné zdroje či menší znečišťování životního prostředí, na základě čehož logicky více zdaňuje těžké energetické produkty, benzín a jiné minerální oleje (jak je tomu např. ve Skandinávii, konkrétně třeba Finsko a jeho zdanění petroleje v tabulce č. 8). Pokud by byly sazby jednotlivých spotřebních daní ve všech státech stejné, zřejmě by již nebylo vhodné mluvit o harmonizaci, nýbrž spíše o unifikaci evropského práva.

V návaznosti na to mohu na tomto místě rovnou přejít k odpovědi na další z výzkumných otázek, a to, zda je tedy proces harmonizace tou nejlepší zvolenou cestou nebo zda lze nalézt lepší řešení. Při odpovědi na tuto výzkumnou otázku se nabízí úvaha, zda by nebylo lepší zůstat na úrovni Unie v daňových otázkách pouze u tzv. daňové koordinace, která spočívá v přibližování daňových systémů na základě bilaterálních či multilaterálních dohod, přičemž dobře funguje i v rámci jiných mezinárodních organizací. Problém je ovšem v tom, že EU je mezinárodní organizací *sui generis*, která zašla v prohlubování vztahů mezi členskými státy mnohem dále. Vztahy na mezivládní úrovni v podobě bilaterálních či multilaterálních dohod by nepochybně přinesly i problémy v rámci fungování jednotného vnitřního trhu. Možnost pouhé daňové koordinace proto není v podmínkách Evropské unie na místě. Jinou možností by mohla být unifikace daňového práva v rámci Unie, jak již bylo naznačeno výše. V případě unifikace se jedná o vytvoření jednotného textu právního předpisu, který pak bude přejat do právních řádů členských

států, tedy v podstatě skutečnost, že by ve všech členských státech existoval stejný daňový systém, stejné druhy daní se stejnými sazbami. Dle mého názoru je toto v Unii neproveditelné, a to zejména s ohledem na různé regionální a společenské poměry v jednotlivých členských státech. Shodně se k tomu vyjadřuje i J. Kopriva.¹¹⁰ Lze zřejmě uvažovat i o částečné unifikaci, tedy že by byla sjednocena například pouze část týkající se nepřímých daní, případně přímo daní spotřebních. I tak mám za to, že jsou mezi členskými státy tak značné rozdíly, že by nikdy nebyly schopny se domluvit na jednotných podmínkách. Taktéž severské země akcentují jiné priority než např. země jižní, některé země více zdaňují energetické produkty, některé zase alkoholické nápoje, tudíž stanovit jednotnou sazbu a vyhovět tak všem členským státům a jejich národním zájmům je dle mého názoru nerealizovatelné. Zřejmě lze uzavřít, že harmonizace je v současných podmínkách tou nejlepší variantou, jak sblížovat daňové soustavy členských států, byť má tento proces před sebou ještě dlouhou cestu, než bude dosaženo opravdového přiblížení sazeb jednotlivých daní.

Poslední z výzkumných otázek se týkala toho, zda je v současném stavu v Unii prostor pro další harmonizaci. Pro další harmonizaci ve smyslu pokračující harmonizace, kterou zde již částečně máme, je nepochybně prostor. Sazby daní by se rozhodně měly více sblížit. Pokud máme na mysli další harmonizaci ve smyslu přidávání dalších produktů či komodit, které mají být harmonizovány, je odpovědí opět zřejmě ano. Jak již bylo zmíněno v předcházející kapitole, počítá se s tím, že revidovaná směrnice 2011/64/EU by měla obsahovat i daň ze zahřívání tabáku, kterou aktuálně Česká republika upravuje v ZSD pouze na národní úrovni.¹¹¹ Revize směrnice byla zatím odložena, ovšem lze očekávat, že tato daň bude v budoucnu upravena na unijní úrovni. Při zkoumání daňových systémů jiných členských zemí můžeme zjistit, že v jejich právních rádech podléhají spotřebním daním i jiné produkty. Příkladem může být Dánsko, kde je uvalena spotřební daň třeba i na čokoládu a cukrovinky.¹¹² Otázkou je, zda by na takovém zdanění byl v rámci všech členských států konsenzus. Mám za to, že pokud by se měl rozšiřovat rozsah produktů, na které budou uvaleny spotřební daně v rámci celé Unie, mělo by se jednat spíše o rozšíření či prohloubení již existujících kategorií výrobků podléhajících spotřebním daním na místo zavádění nových.

¹¹⁰ KOPŘIVA, Jan. *Current issues of tax harmonization in the EU* [online]. law.muni.cz, 2011 [cit. 19. června 2021]. Dostupné na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/kopriva.pdf>.

¹¹¹ KOTENOVÁ, PETROVÁ, TOMÍČEK: *Zákon o spotřebních daních ...*, s. 515.

¹¹² EUROSOP. *Dánsko* [online]. eurosop.cz [cit. 19. června 2021]. Dostupné na <<http://www.eurosop.cz/gallery/36/11007-dk.pdf>>.

Závěr

V rámci Evropské unie probíhá proces sblížení daňových systémů, který označujeme jako harmonizaci. Tento proces probíhá zejména v oblasti nepřímých daní, a tudíž i v rámci daní spotřebních. Spotřební daně tvoří značnou část státních rozpočtů členských států, proto se jedná o poměrně citlivé téma, pokud má v rámci něho dojít k nějakému zásahu ze strany Evropské unie. Stanovení výše sazeb spotřebních daní si tak stanovují jednotlivé členské státy samostatně, přičemž na unijní úrovni byla přijata řada směrnic, která určuje některé bližší podmínky, stanoví základy těchto daní a minimální sazby.

Na úrovni EU probíhá harmonizace v oblasti spotřebních daní ve třech velkých kategoriích produktů a komodit, které se dále vnitřně člení, přičemž se jedná o energetické produkty a elektřinu, alkohol a alkoholické nápoje a tabákové výrobky a tabák. Každá z těchto skupin je upravena v samostatných směrnicích, které stanovují bližší podmínky.

V této diplomové práci jsem se tedy zabývala harmonizací nepřímých daní, konkrétně, i s ohledem na rozsah práce, harmonizací daní spotřebních, přičemž podrobněji nebyly rozváděny tzv. energetické daně, které zákon o spotřebních daních na národní úrovni neobsahuje. Vzhledem k tomu, jak je téma spotřebních daní obsáhlé, zdaleka není vyčerpáno celé, byť jsem se ve vlastním pojetí snažila obsáhnout vše, co jsem si vymezila v úvodu práce.

Pro svou diplomovou práci jsem si stanovila čtyři výzkumné otázky, na které jsem hledala při získávání dat a poznatků odpovědi. První výzkumná otázka se týkala toho, jaký je stav harmonizace spotřebních daní v členských zemích EU, přičemž na základě analýzy získaných dat a poznatků z odborné literatury jsem došla k závěru, že je stav harmonizace v rámci Unie zatím nedostatečný, neboť není dostatečně splněna třetí fáze procesu harmonizace, jednotlivé sazby nejsou dostatečně sblíženy. Je jasné, že sazby nemusí být identické, ovšem v některých vymezených příkladech, které popisuji v kapitole třetí, jsou si sazby stanovené jednotlivými státy natolik vzdálené, že je otázkou, zda se ještě jedná o sblížení. Odpovědí tedy dle mého názoru je, že proces ještě zdaleka není ukončen a musí být více propracován.

Druhá výzkumná otázka se zabývala tím, zda koresponduje stav harmonizace spotřebních daní v České republice s požadovaným stavem uváděným předpisy evropského práva. Stručně řečeno, ano, obecně česká právní úprava odpovídá požadavkům a podmínkám stanoveným v jednotlivých směrnicích, přičemž podrobněji je otázka rozebrána v podkapitole 2. 4. 7.

V pořadí třetí výzkumná otázka mířila na to, zda je proces harmonizace tou nejlepší cestou, či zda lze nalézt lepší řešení. Na základě získaných informací z odborné literatury a zpracovaných dat mám za to, že v současné době nepřichází v úvahu využití daňové koordinace, na druhou stranu jít cestou unifikace je v různorodé Evropě téměř nemožným řešením, zejména s ohledem na odlišnosti v daňových systémech i společensko-historickém pozadí jednotlivých států. Po této úvaze je dle mého názoru v současné době tou nejlepší možnou variantou sblížení daňových soustav členských států.

Poslední z výzkumných otázek v této práci se týkala toho, zda je v současném stavu prostor pro další harmonizaci. Některé členské státy uvalují spotřební daně i na jiné produkty, než jsou ty stanovené směrnicemi unijního práva. Příkladem může být Česká republika a spotřební daň ze zahřívání tabáku nebo Dánsko a jeho zdanění čokolády a cukrovinek. Odpovědí na tuto otázku je, že na pokračující harmonizaci těch produktů, které již harmonizaci podléhají, nepochybně prostor je. Harmonizace by v tomto případě měla pokračovat a snažit se o větší sblížení daňových sazeb. Harmonizace ve smyslu přidávání dalších produktů, které spotřební dani na unijní úrovni vůbec nepodléhají, je řešení problematické, neboť by mohlo být značně obtížné najít konsenzus ohledně nových vybraných produktů mezi všemi členskými státy. V případě, že by se měl rozšiřovat okruh produktů, na které budou uvaleny spotřební daně v rámci celé Unie, mělo by se dle mého názoru jednat v konečném důsledku spíše o rozšíření či prohlubování již existujících kategorií výrobků podléhajících spotřebním daním na místo zavádění nových. Odpovědí tedy je, že v současné době existuje prostor pro další harmonizaci na unijní úrovni, jak je blíže rozebráno v kapitole třetí.

Závěrem lze dodat, že spotřební daně jsou poměrně dynamickým odvětvím, neboť s tím, jak se vyvíjí lidská civilizace, vznikají neustále nové produkty a komodity, na které lze tyto daně uvalit. Ať už je jedná o případné zdanění nových energetických produktů, pokud se nějaké podaří objevit či vymyslet, ale také o zdanění látek mající vliv na lidské zdraví. Možná by před dekádu nikoho nenapadlo, že jednou bude zdaněn výrobek, jako je zahřívání tabáku. Teď nemusíme mít ponětí o produktech, které se začnou v následujících letech užívat či negativně projevat na lidském zdraví, a bude na ně uvalena nová spotřební daň. I z toho důvodu se jedná o téma velmi zajímavé, které se vyvíjí společně s tím, jak se vyvíjí celá světová společnost.

Seznam použitých zdrojů

MONOGRAFIE A KOMENTÁŘE:

- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 156 s.
- KOTENOVÁ, Bohumila, PETROVÁ, Petra, TOMÍČEK, Milan. *Zákon o spotřebních daních. Komentář*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. 732 s.
- KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 182 s.
- KUBÁTOVÁ, Květa a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. 1. vydání. Praha: Grada, 1994. 231 s.
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry*. 2. vydání. Praha: Ministerstvo financí, 2020. 148 s.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 228 s.
- SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. *Zdanění spotřeby, pro prezenční formu studia*. 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. 107 s.
- STEHLÍK, Václav, HAMULÁK, Ondrej, PETR, Michal. *Právo Evropské unie: Ústavní základy a vnitřní trh*. 1. vydání. Praha: Leges, 2017. 356 s.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013. 392 s.
- TOMÁŠEK, Michal, TÝČ, Vladimír a kol. *Právo Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2019. 495 s.
- TVRDOŇ, Michal. *Vnější ekonomické prostředí. Distanční studijní text*. 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2018. 160 s.
- VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: Vox, 2018. 404 s.

PRÁVNÍ PŘEDPISY:

Smlouva o fungování Evropské unie. Úř. věst. C 326, 26. října 2012, s. 47-390.

Prováděcí nařízení Komise (EU) 2029/1577 ze dne 21. září 2020, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Úř. věst. L 361, 30. října 2020, s. 1-1063.

Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Úř. věst. L 9, 14. ledna 2009, s. 12-30.

Směrnice Rady 92/82/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřebních daní z minerálních olejů. Úř. věst. L 273, 17. října 1992, s. 15-18.

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Úř. věst. L 283, 31. října 2003, s. 51-70.

Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Úř. věst. L 316, 31. října 1992, s. 21-27.

Směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Úř. věst. L 316, 31. října 1992, s. 29-31.

Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřebních daní z tabákových výrobků. Úř. věst. L 176, 5. července 2011, s. 24-36.

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky

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

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

JUDIKATURA:

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. května 1985, *Humblot v Directeur des services fiscaux*, věc 112/84, ECLI:EU:C:1985:185.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. července 1966, *Alfons Lütticke GmbH v Hauptzollamt Saarlouis*, věc 57/65, ECLI:EU:C:1966:34.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. května 1987, *Komise v Itálie*, věc 184/85, ECLI:EU:C:1987:207.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. května 1987, *Cooperativa Co-Frutta Srl v Amministrazione delle finanze dello Stato*, věc 193/85, ECLI:EU:C:1987:210.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. února 1980, *Komise v Spojené Království Velké Británie a Severního Irsku*, věc 170/78, ECLI:EU:C:1980:53.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. dubna 2007, *UAB Profisa v Muitines departementas prie Lietuvos Respublikos finansu ministerijos*, věc C-63/06, ECLI:EU:C:2007:233.

INTERNETOVÉ ZDROJE:

VYBÍHAL, Václav. *Mezinárodní zdanění* [online]. is.muni.cz [cit. 28. května 2021]. Dostupné na <https://is.muni.cz/el/1456/podzim2009/MPV_MEZD/um/MZ-7.pdf>.

ŠRAMKOVÁ, Dana. *Akcízy: Právní regulace selektivních daní ze spotřeby* [online]. is.muni.cz [cit. 9. června 2021]. Dostupné na <https://is.muni.cz/el/1422/podzim2017/BF504Zk/um/65295192/SpD_Akcizy_2017.pptx>.

KOPŘIVA, Jan. *Current issues of tax harmonization in the EU* [online]. law.muni.cz, 2011 [cit. 19. června 2021]. Dostupné na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/kopriva.pdf>.

BŘEZINA, Josef. *Development of consumer taxes in European Union and in Czech Republic* [online]. agris.cz [cit. 20. června 2021]. Dostupné na <http://www.agris.cz/content/files/main_files/61/139043/brezi.pdf>.

SZAROWSKA, Irena. *Status of harmonization of VAT in the European Union* [online]. mpra.ub.uni-muenchen.de, 15. ledna 2010 [cit. 9. června 2021]. Dostupné na <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19935/1/stav_harmonizace_dph_v_eu.pdf>.

MACHÁČEK, Jan. *Bez práva určit si výši daní není suverenita* [online]. ceskapozice.lidovky.cz, 17. ledna 2019 [cit. 19. června 2021]. Dostupné na <https://ceskapozice.lidovky.cz/debata-jana-machacka/bez-prava-urcit-si-vysi-dani-neni-suverenita.A190117_093527_machackova-debata_houd>.

EUROPEAN CENTRAL BANK. *Euro foreign exchange reference rates* [online]. ecb.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://www.ecb.europa.eu/stats/policy_and_exchange_rates/euro_reference_exchange_rates/html/index.en.html>.

EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>.

EUROPEAN COMMISSION. *Excise duty tables. Part 1 – Alcoholic Beverages* [online]. ec.europa.eu [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf>.

BUSINESS INFO. *Ekologické daně* [online]. businessinfo.cz [cit. 15. června 2021]. Dostupné na <<https://www.businessinfo.cz/navody/ekologicke-dane/>>.

ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Historie verzí.* [online]. zakonyprolidi.cz [cit. 19. června 2021]. Dostupné na <<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-353/historie>>.

CEVRO INSTITUT. *Ekonomika po koronakrizi: Rozpočtová opatření v oblasti spotřebních daní* [online]. cevroinstitut.cz [cit. 9. června 2021]. Dostupné na <<https://www.cevroinstitut.cz/data/2020-spotrebnidane.pdf>>.

ADCUBA. *IBU a stupně Plato: Jak číst štítek piva* [online]. adcuba.org [cit. 18. června 2021]. Dostupné na <<https://adcuba.org/jidlo/ibu-a-stupn-plato-jak-ist-titek-piva/>>.

EUROPEAN COMMISSION. *Taxation* [online]. ec.europa.eu [cit. 29. června 2021]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4058/1609455600>.

MINISTERSTVO FINANCÍ. *Daňový balíček 2021 (konsolidovaná verze) – Zákon č. 690/2020 Sb.* [online]. mfcz.cz [cit. 29. června 2021]. Dostupné na <<https://www.mfcz.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2021/danovy-balicek-2021-konsolidovana-verze-41175>>.

EUROSKOP. *Dánsko* [online]. euroskep.cz [cit. 19. června 2021]. Dostupné na <<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11007-dk.pdf>>.

Abstrakt

Spotřební daně tvoří významnou část příjmů státního rozpočtu. Vláda může tento příjem přímo ovlivňovat tím, že u některých výrobků (zpravidla takových, které negativně působí na lidské zdraví) zvýší daňové sazby. V rámci Evropské unie je určení výše spotřebních daní ovšem stále výlučnou pravomocí jednotlivých členských států, přičemž na evropské úrovni pak probíhá proces harmonizace, který má sblížit jednotlivé dílčí úpravy legislativy týkající se spotřebních daní v členských zemích. Charakteristickým znakem úpravy daní je to, že je dynamická, neustále se mění a přizpůsobuje se aktuálním podmínkám ve společnosti. Nejedná se o uzavřenou kapitolu, neboť vždy existuje prostor pro vylepšení a další úvahy. Vzhledem k tomu, že teprve relativně nedávno byla ke spotřebním daním přidána nová kategorie výrobků, je toto téma nepochybně otevřeno další diskuzi, co ještě by eventuálně mohlo podléhat spotřební dani. Taktéž to, že je Česká republika vázána závazky vyplývajícími z evropského práva pro účely harmonizace spotřebních daní a musí tak na podmínky v nich stanovené reagovat, činí tuto problematiku velmi zajímavou. Obsahem této diplomové práce tedy je harmonizace nepřímých daní, a to zejména se zaměřením na daně spotřební. Z hlediska obsahu se tato práce člení do tří kapitol, v rámci kterých se snažím dospět k odpovědím na čtyři hlavní výzkumné otázky této práce, které se týkají zhodnocení stavu harmonizace v členských zemích Evropské unie, zda česká právní úprava koresponduje s unijními předpisy, dále možných alternativ k procesu harmonizace a prostoru k další harmonizaci.

Seznam klíčových slov

Harmonizace, nepřímé daně, spotřební daně, daňová politika, Evropská unie, daňové systémy, členské státy.

Abstract

Excise taxes form a significant part of state budget revenues. The government can directly influence this income by raising tax rates on some products (usually those that have a negative impact on human health). Within the European Union, however, the determination of the amount of excise taxes is still an exclusive competence of individual member states, while the process of harmonization takes place on European level. The aim of this process is to approximate the legislation on excise taxes in the member states. A characteristic feature of tax legislation is that it is dynamic, constantly changing and adapting to current conditions in society. It is not a closed chapter as there is always room for improvement and further reflection. Given that a new product category has only recently been added to excise taxes, this topic is undoubtedly open to further discussion of what might be a subject to excise tax. Furthermore, the fact that the Czech Republic is bound by obligations arising from the European law for the purposes of harmonization of excise taxes and must thus respond to the conditions set out therein, makes this issue very interesting. The content of this diploma thesis is the harmonization of indirect taxes, especially with a focus on excise taxes. In terms of content, this thesis is divided into three chapters, in which I try to find answers to four main research questions established in the introduction, which concern the evaluation of the state of harmonization in EU member states, whether the Czech legislation corresponds to EU regulations, alternatives to the harmonization process and if there is a room for further harmonization.

Key Words

Harmonization, indirect taxes, excise taxes, tax policy, European Union, tax systems, member states.