Česká zemědělská univerzita v Praze

Fakulta životního prostředí

Katedra aplikované ekologie

Ekologické daně a jejich význam pro ochranu životního prostředí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Vedoucí práce: Ing. Vladimír Zdražil

Diplomat: Bc. Jitka Geislerová

2013

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra aplikované ekologie

Fakulta životního prostředí

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Geislerová Jitka

Regionální environmentální správa - kombinované Praha

Název práce

Ekologické daně a jejich význam pro ochranu životního prostředí

Anglický název

Environmental taxes and their importance for environmental protection

---

Cíle práce

Cílem práce je popis a analýza ekologické daňové reformy a vyhodnocení I. etapy ekologické daňové reformy.

Metodika

- zpracování odborné literatury, týkající se ekonomických a politických nástrojů k ochraně životního prostředí (ekologických a spotřebních daní),
- popsat a analyzovat ekologickou daňovou reformu v České republice
- analyzovat výnosy z ekologických daní podle koncepce ekologické daňové reformy v České republice
- zpracovat dostupná data, týkající se ekologických daní v České republice
- stručně porovnat kritéria spotřebních a ekologických daní
- zpracovat, popsat a zhodnotit přehled o zavádění ekologických daňových reforem a o ekologických daních v některých státech
- zhodnotit I. etapu ekologické daňové reformy a diskuzi o jejím významu pro ochranu životního prostředí.

Harmonogram zpracování

do XI/2011 vypracování rešerše
do XII/2011 provedení analýzy dat
do II/2012 vyhodnocení výsledků
konec března 2012 předložení práce

Klíčová slova

ekologické daně, životní prostředí, daňová reforma

Doporučené zdroje informací

Buchanan, J. M. 1998 Veřejné finance v demokratickém systému. Brno:Computer Press, 1998 324 s. ISBN 80-7226-116-9

Ekins, P., Speck, S., (forthcoming): Environmental tax reform (ETR) : A Policy for sustainable economic growth, Oxford university Press, London

Goulder, L. H. 1995. Environmental Taxation and the Double Dividend: A RInternational Tax and Public Finance. 1995, no 2, 184 s.

Kubátová, K.: Daňová teorie a politika.4 aktualizovaně vydání. Praha: ASPI a. s., 2006

Nellor, C. David: Environmental Taxes. In:Tax Policy Handbook. Washington D.C., IMF. 1995

Porter, M.E. Konkurenční strategie. Praha: Victoria Publishing, 1994, s. 4

Remtová, K.: Strategie podniku v péči o životní prostředí, Dobrovolné nástroje, VŠE Praha 2006, ISBN 80-245-1086-3

Rothbard, M. N. 2001. Ekonomie státních zásahů. Praha Liberální institut, Megaprint, 2001. 464 s. ISBN 80-86389-10-3

Slavík, J. 2007. Neoklasická ekonomie a ochrana životního prostředí. Politická ekonomie, 2007, roč. 55, č. 4, s 536

Svátková, S. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vydání Praha. Wolters Kluwer ČR, 300 s.

Šťasný, M.; Brůha, J. 2007. Predikce sociálních a ekonomických dopadů návrhu první fáze ekologické daňové reformy České republiky. Praha: Centrum pro otázky životního prostředí, Univerzita Karlova, 2007, 116 s.

Široký, J., a kol. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 198

Vedoucí práce

Zdráhal Vladimír, Ing.

Jan Vymazal

prof. Ing. Jan Vymazal, CSc.

Vedoucí katedry

Česká zemědělská univerzita v Praze
Fakulta životního prostředí

-1-

p. z. P.

prof. Ing. Petr Sklenička, CSc.

Děkan fakulty

V Praze dne 18.4.2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracovala samostatně pod vedením Ing. Vladimíra Zdražila, a že jsem uvedla všechny literární prameny, ze kterých jsem čerpala.

V Praze dne datum odevzdání _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala za odborné konzultace a doporučení odborné literatury potřebné pro zpracování diplomové práce svému vedoucímu diplomové práce Ing. Vladimíru Zdražilovi.

Ekologické daně a jejich význam pro ochranu životního prostředí

Environmental taxes and their importance for environmental protection

Abstrakt

Práce je zaměřena na problematiku ekologických daní, ekologickou daňovou reformu v České republice a dalšími ekonomickými nástroji k ochraně životního prostředí. Ekonomické nástroje jsou poměrně účinným prostředkem k ovlivňování chování znečišťovatelů a zmírnění negativních dopadů na životní prostředí. Dále tato práce porovnává ekologické daně ve vybraných státech.

Klíčová slova: ekologické daně, ekologická daňová reforma, ekonomické nástroje, životní prostředí

Abstract

The work is focused on environmental taxes, environmental tax reform in the Czech republic and other economic instruments for environmental protection. Economic instruments are relatively effective means to influence the behavior of polluters and to mitigate negative impacts on the environment. Furthermore, this work compares environmental taxes in selected states.

Keywords: environmental taxes, environmental tax reform, economic instruments, environment

Obsah

1 Úvod 9
2 Cíle diplomové práce 10
3 Metodika diplomové práce 11
4 Literární rešerše 13
4. 1 Nástroje ochrany životního prostředí 13
4. 1. 1 Administrativní nástroje pro ochranu životního prostředí 13
4. 1. 2 Ekonomické nástroje ochrany životního prostředí 13
4. 2 Ekologická politika 15
4. 2. 1 Cíle ekologické politiky 15
4. 3 Daně 15
4. 4 Ekologické daně 16
4. 4. 1 Členění ekologických daní 17
4. 5 Harmonizace směrnice Rady 2003/96/ES 18
4. 5. 1 Směrnice Rady 2003/96/ES 18
5 Přehled řešené problematiky – vybrané teoretické aspekty problematiky-Problematika daňové reformy v ČR 21
5. 1 Ekologická daňová reforma v České republice 21
5. 1. 1 Popis ekologické daňové reformy v ČR 22
5. 1. 2 Cíle ekologické daňové reformy 23
5. 1. 3 Koncepce EDR 23
5. 2 Ekologické daně v ČR 24
5. 2. 1 Rozčlenění ekologických daní 25
5. 3 Správa ekologických daní 27
5. 4 Spotřební daně 28
5. 5 Porovnání spotřební a ekologické daně 30
5. 6 Přehled zavádění EDR ve vybraných evropských státech 33
5. 6. 1 Dánsko 34
5. 6. 2 Německo 37
5. 6. 3 Velká Británie 40
5. 7 Srovnání základních vlastností EDR v Německu a v ČR 42
6 Výsledky práce 44
6. 2 Analýza relativních administrativních nákladů s daňovým inkasem ekologických daní 45
6. 3 Povolení a nedoplatky u ekologických daní 46
6.4 Příjmy z ekologických daní 49

6. 4. 1 Komparace vývoje příjmů ekologických daní 49
6. 5 Vliv na zaměstnanost 51
6. 5 Analýza zdanění spotřební daně z minerálních olejů a ekologické daně za zemní plyn. 55
6. 7 Porovnání vybraných paliv z hlediska množství emisí 59
7 Diskuze o významu I. etapy EDR a jejím dopadu na ŽP 62
8 Závěr 67
9 Přehled literatury a použitých zdrojů 69
9. 1 Knižní zdroje 69
9. 2 Internetové zdroje 71
9. 3 Právní předpisy 73
11. Seznam obrázků – obrázky č. 75
12. Přílohy 76

1 Úvod

Pro ochranu životního prostředí se předpisy Evropské unie vyvíjely několik desítek let. V současnosti jsou jedněmi z nejpřísnějších na světě. K ochraně životního prostředí byly také mj. zavedeny ekologické daně a poplatky, emisní povolení a stanoveny limity znečištění. Česká republika přijímala tyto zákony po dobu několika let, aby došlo k právní harmonizaci s Evropskou unií.

V různých koncepcích byl používán termín ekologická daňová reforma s podstatně rozdílným obsahem a to od zavádění jednotlivých ekologických daní až k výnosově neutrální daňové reformě, ve které jsou výnosy z ekologických daní využity ke snižování jiných daní.

Pokusy o harmonizaci a zavedení plošné daně z CO_2, resp. z energií v rámci celé Evropské unie byly úspěšné až v roce 2003, kdy byla přijata Směrnice 2003/96/ES o zdanění energetických produktů a elektřiny. Směrnice 2003/96/ES předepisuje členským státům minimální úroveň zdanění paliv a elektřiny.

Předložená diplomová práce se bude hlavně snažit o rozbor a vyhodnocení ekologických daní v I. etapě ekologické daňové reformy. Podnětem pro zpracování této diplomové práce bylo zavedení nových ekologických daní v České republice od roku 2008 a také skutečnost, že environmentální zdanění má v zemích Evropské unie stále větší význam. Problematika ekologických daní má být v České republice nadále řešena a v budoucnosti se uvažuje o navýšení sazeb ekologických daní a dalším rozvoji tohoto zdanění. Součástí této práce, bude také zhodnocení I. etapy ekologické daňové reformy, jak byla implementace ekologických daní nazývána v rámci reformy veřejných financí.

Existuje velké množství literatury popisující potencionální přínosy ekologických daní a ekologické daňové reformy, bylo provedeno několik studií zaměřených na ekonomický dopad ekologické daňové reformy, jak u nás tak i v zahraničí. Většina studií se soustředila spíše na odhady dopadů ekologické daňové reformy jako celku. Nejčastěji využívaným nástrojem pro vyhodnocování dopadů environmentální politiky v souvislosti s ekologickou daňovou reformou byly také různé matematické modely, jejichž vypovídající hodnota byla také postavena na odhadech, ale neexistuje žádný model, který by podchytil dopady mezi životním prostředím a ekonomikou.

2 Cíle diplomové práce

Diplomová práce si klade za cíl posoudit nepřímý vliv ekologických daní na životní prostředí v České republice, dále analyzovat dopad ekologických daní na makroekonomické ukazatele tuzemské ekonomiky v rámci první etapy ekologické daňové reformy.

Rovněž autorka diplomové práce bude provádět rozbor spotřebních daní z minerálních olejů ve vztahu k ekologickým daním a k jejím dalším faktorům.

Dále se diplomová práce zaměřuje na porovnání ekologických daní v České republice a Spolkové republice Německo, jelikož tato země má podobné politické, hospodářské i geografické podmínky.

3 Metodika diplomové práce

Metodika byla zpracována na základě prostudování odborné literatury, týkající se ekonomických a politických nástrojů k ochraně životního prostředí, která je následně zpracována v literární rešerši. Rovněž byly v literární rešerši popsány ekologické daně, včetně jejich členění, Směrnice Rady 2003/96/ES a koncepce ekologické daňové reformy.

V přehledu řešené problematiky byly zpracovány a popsány cíle i etapy ekologické daňové reformy a její koncepce. Rovněž byly stručně představeny základní konstrukční prvky ekologických daní. Dále v této kapitole byly zpracovány, popsány i porovnány kritéria spotřebních daní a ekologických daní v České republice. Rovněž byla provedena komparace ekologické daně a spotřební daně s požadavky směrnice Rady 2003/96/ES a popsána správa ekologických daní. Na závěr této kapitoly byly zpracovány, popsány a zhodnoceny ekologické daňové reformy ve vybraných evropských státech a zároveň byla provedeno srovnání základních vlastností ekologické daňové reformy v Německu a v české republice.

Pro získání zdrojových dat, které byly nezbytné pro výsledky diplomové práce, bylo nutné, aby autorka diplomové práce postupovala podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. V tomto případě bylo nezbytné kontaktovat Generální ředitelství cel a Ministerstvo financí České republiky, protože ve výsledcích této práce byly mj. využity informace získané s výběrem ekologických daní za rok 2008 a 2009, a také administrativních nákladů spojených s touto agendou.

Sběr dat se orientoval na období roku 2008 a 2009, kdy byla realizována I. etapa ekologické daňové reformy a v roce 2008 se poprvé začaly realizovat výběry nových ekologických daní. Dále byla ve výsledcích diplomové práce vysvětlena metoda administrativních nákladů ekologických daní na základě metody přepočteného pracovníka, která byla pro účely výsledků diplomové práce použita (Pudil, 2004). Principem bylo rozdělení pracovníků celní správy na zabývající se daňovou agendou, nedaňovou agendou a režijní pracovníci. Režijní pracovníci byli přiřazeni podle poměrových ukazatelů k jednotlivým činnostem. Výsledkem bylo, že ke každé agendě bylo možno přiřadit procentuální poměr. Tímto procentuálním poměrem se podílely na činnosti správce daně a následně potom byla vynásobena hodnota výdajů správce daně. Vzhledem k tomu, že účetnictví veřejného sektoru nebylo založeno na

akruální bázi; resp. na účetním principu, podle kterého byly výsledky transakcí uznány v době, kdy nastaly a jsou zaúčtovány do období, k němuž se vztahují, nebylo možné kvantifikovat hodnotu odpisů. Proto nebylo v analýze zohledněno rozdělení výdajů na běžné a kapitálové. Dále byla provedena analýza relativních administrativních nákladů s daňovým inkasem ekologických daní a rovněž analýza mezi očekávanou a skutečnou částkou výběru ekologických daní.

Dále jsou popsány a zpracovány data o povoleních a nedoplatcích ekologických daní a zpracovány data o příjmech z ekologických daní, včetně komparace vývoje příjmů z ekologických daní a podíl výnosů z ekologických daní na fiskálním rozpočtu České republiky.

Dále jsou zpracovány data o jednotlivých vlivech na zaměstnanost a na životní prostředí v I. etapě ekologické daňové reformy.

Rovněž je popsána, zpracována a analyzována spotřební daň z minerálních olejů a ekologická daň ze zemního plynu. Dále je porovnání vybraných paliv z hlediska množství emisí.

Závěrečná část se bude věnovat diskuzi o důležitosti I. etapy ekologické daňové reformy a jejímu významu pro životní prostředí.

4 Literární rešerše

4. 1 Nástroje ochrany životního prostředí

Nástroje ochrany životního prostředí lze členit dle různých hledisek. Současná všeobecně přijímaná klasifikace nástrojů k ochraně životního prostředí podle OECD rozlišuje nástroje administrativní (normativní), ekonomické, informační a institucionální (OECD, 2001).

Výše uvedenými nástroji, které byly cíleně zavedeny k ochraně životního prostředí, bychom se mohli zabývat více do hloubky, ale není to cílem této práce. Účelem bude částečně představit a přiblížit dosavadní pojem administrativních a ekonomických nástrojů s dopadem na životní prostředí, zda jsou tyto nástroje efektivní, to bude předmětem diskuze této práce.

4. 1. 1 Administrativní nástroje pro ochranu životního prostředí

Mezi administrativní nebo příkazové nástroje pro ochranu životního prostředí patří závazné normy a limity vynucované prostřednictvím nejrůznějších sankcí včetně trestních postihů, např. pokut. Zákonem jsou definovány parametry kvality prostředí, kterých je potřeba dosáhnout a zachovávat je. Tomu odpovídají limitní hodnoty znečišťování, popř. poškozování životního prostředí. Administrativní nástroje zasahují přímo podniky, domácnosti i jednotlivce a jejich hlavní výhodou je rychlé a dobře kontrolovatelné působení. Postrádají jakýkoliv motivační efekt. Předpokladem jejich účinného uplatnění je spolehlivý monitorovací systém, který musí poskytovat přesná a nezávislá data jak o parametrech prostředí, tak o různém typu znečišťování a poškozování životního prostředí (Jílková, 2003).

4. 1. 2 Ekonomické nástroje ochrany životního prostředí

Ekonomické nástroje ochrany životního prostředí představují významnou skupinu prostředků využívaných k ochraně životního prostředí. Politika životního prostředí většiny států je zaměřena na posílení ekonomických nástrojů na úkor administrativních a to hlavně díky jejich působení na snížení společenských nákladů. Při nedokonalé konstrukci používaných nástrojů je dosaženo jen částečné snížení znečištění a tím může dojít k ovlivnění jen některých subjektů. V České republice v průběhu 90. let například zákon na ochranu ovzduší výrazně působil na snížení emisí SO_2 u velkých a středních zdrojů znečištění. Zatímco emise z malých zdrojů

znečištění, zejména mobilních, produkujících emise oxidů dusíku, se v důsledku působení tohoto zákona výrazně nezměnily. Je to dáno právě tím, že byly použity normativní nástroje (stanovení limitu znečištění), které lze efektivně použít u větších zdrojů znečištění, ale u malých zdrojů je použití problematické (Hájek, 2008). Ekonomické nástroje nepřímo ovlivňují chování znečišťovatelů. Tyto nástroje, které jsou zavedeny k ochraně životního prostředí, jsou děleny na pozitivně a negativně stimulující. V prvním případě jde o nástroje, kde se externí náklady převedou do nákladů původce (internalizace negativních externalit); daně a poplatky. V druhém případě jde o příspěvky na zamezení znečištění životního prostředí, jako jsou dotace. Ekonomické nástroje by měly pozitivně ovlivňovat chování ekonomických subjektů a motivovat ke snižování látek, které jsou pro životní prostředí škodlivé (Jílková, 2003).

Cílem je zvýšení soukromých nákladů u původce znečistění o externí náklady, které vznikají při jeho činnosti. Původce je nucen do své činnosti zahrnout i společenské náklady, které ho donutí k omezení činnosti a tím dojde ke snížení znečištění životního prostředí na optimální úroveň. Nejdůležitějším faktorem je efektivnost a rozhodování v zájmu jednotlivců i celé společnosti (Jílková, 2003).

Hlavní kategorie ekonomických nástrojů jsou:

- Daně a poplatky za znečišťování, za užití zdrojů, za užívání environmentálně náročných výrobků a služeb (velmi často využívané nástroje)
- Dotace, měkké půjčky na podporu environmentálně příznivých činností (často využívané)
- Environmentálně nepříznivé dotace (cílem je jejich snižování až odstranění)
- Vytvoření trhu (tržně kompatibilní nástroje jako jsou obchodovatelné kvóty užívání či znečišťování)
- Institucionální nástroje (definování vlastnických nebo uživatelských práv, licencování)
- Podpůrná opatření institucionálního charakteru (cla, tarify, ceny, garantované nákupy, tzv. zelené nákupy a další)

Jak zmiňuje Široký: „M*ikroekonomické působení vlády na ekonomické subjekty ve snaze o jejich ekologičtější chování může mít v podstatě dvojí formu. První je uvalení sankcí na ekologicky škodlivé výrobky, resp. na výrobky, přirážkou k její*

ceně, a to ve formě sankcí, úplat, přirážek či zvýšení daně; opakem je poskytnutí dotací výrobcům, kteří ekologické zásady dodržují.“(Široký, 2008).

4. 2 Ekologická politika

Ochranou životního prostředí se zabývá mimo jiné i ekologická politika. Politika je vnímána jako názorový střet určitých názorových proudů, které mají za úkol rozhodovat a řešit rozličné sociální problémy. S ekologickou politikou také souvisí zavádění ekologických daní do příslušných právních řádů, které každá vláda v různé míře prosazuje. Ekologickou politiku můžeme tedy označit jako soubor akcí reagujících na sociální a ekologické problémy (Jančářová, 2004).

4. 2. 1 Cíle ekologické politiky

Cílů ekologické politiky je nejčastěji využíváno k usměrňování lidského chování s důrazem na morálku a snahu o ekologickou výchovu člověka. Nejčastěji pomocí různých nástrojů, které formují chování lidí. Mezi ekonomické nástroje lze zařadit i ekologické daně. Ekologické daně ovlivňují chování subjektů nepřímo. K ekonomickým nástrojům řadíme právě daně, poplatky, různé dotace, obchodovatelná oprávnění aj. (Březina, 2008).

4. 3 Daně

Daň je povinná, nenávratná, zpravidla pravidelně se opakující platba do veřejného rozpočtu bez nároku na ekvivalentní a přímé plnění z veřejného rozpočtu.

Výnos daní je příjmem státního rozpočtu a jejich funkce jsou funkce fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační (Hamerníková, a kol., 1996).

Daně slouží nejen jako zdroj veřejných rozpočtů, ale také jako nástroj hospodářské politiky státu. Výše daní působí na chování firem a domácností, které svým jednáním ovlivňují celou ekonomiku. Požadavky na daňový systém i samotné daně vychází z daňových principů, kterým je princip daňové spravedlnosti, princip daňové efektivity, princip daňových stimulů, princip makroekonomické pružnosti a princip právní perfektnosti a politické průhlednosti (Kubátová, 2009).

4. 4 Ekologické daně

V definici a chápání ekologických daní panuje mezi jednotlivými autory velká nejednotnost. OECD definuje ekologické daně pro účely jejich evidence jako “povinné platby státu bez kompenzace protislužbou, uvalené na daňové základy považované za zvláště relevantní ve vztahu k životnímu prostředí.” (OECD, 2001).

Tato velice široce chápaná definice zahrnuje daně, poplatky i cla. Úkolem ekologických daní je hlavně získání dodatečných finančních prostředků a pozitivní působení na změnu chování ekonomických subjektů (Moldan, 1997).

Problémy vzniku externalit souvisí s tržním selháním. Pro životní prostředí jako veřejný statek, který má znaky, pro něž lze uplatnit cenový mechanismus jako je nevylučitelnost za spotřeby, nerivalita, nedělitelnost a neomezená kapacita, neplatí ekonomické procesy určování ceny statku. Proto dochází k nadměrnému čerpání a zvyšuje se znečistění, což působí i na jiné ekonomické subjekty. Tento problém lze vyřešit internalizací, nebo vymezením vlastnických práv. To znamená, převést životní prostředí ze státního vlastnictví do soukromého, dohodou, kompenzací, s dobře definovanou smlouvou nebo společenským postihem. Hlavním cílem internalizace externalit je zavedení daní na aktivity, při kterých dochází k neoceněným vedlejším efektům. Tyto vedlejší efekty způsobují nerovnost soukromých a společenských mezních nákladů (Soukupová, 2006).

Ekologické daně jsou nástroje, které umožňují tzv. internalizaci externalit. Internalizace externalit je vlastně zahrnutí škod, které způsobuje lidská činnost životnímu prostředí do cen produkce.

Pigou, který s koncepcí internacionalizace externalit přišel, tuto nerovnost odstraňuje zavedením daní a přenesením externích nákladů zpátky na jejich původce. Podle Pigouovi koncepce se při uvalení daně soukromé mezní náklady přiblíží společenským nákladům a dojde tak ke snížení produkce, neefektivní alokace zdrojů bude odstraněna a množství produkovaných statků bude na optimální úrovni (Pigou, 1930).

Podle Coaseho nejsou Pigouovské daně vhodným řešením. Zastává názor, že:“*Producent externality nezpůsobuje újmu schválně, snaží se pouze maximalizovat zisk“ (Coase, 1996).*

I když Pigouovy státní intervence byly v 60. letech 20. století podrobeny ostré kritice, přesto jsou v ekonomické praxi dodnes používány.

Podle Macákové ovšem jako právně odpovědný subjekt musí za škody způsobené externalitami zaplatit. Obě zúčastněné strany sleduj stejný cíl a tím je vyhnutí se nepříznivým důsledkům takového řešení. Nejoptimálnějším řešením by mělo být již zamezení vzniku externalit. K tomu by měla pomoci vhodná environmentální osvěta. Každý člověk by si měl uvědomit, jakou hodnotu má čisté životní prostředí, a jaké důsledky plynou z jeho znečišťování (Macáková, 2005).

4. 4. 1 Členění ekologických daní

a) Pigouovské daně – pojmenované podle anglického ekonoma A. C. Pigoua, které vycházejí z teorie externalit. Daň by se platila za každou jednotku znečištění tak, aby mezní náklady výroby byly vyrovnány s celkovým mezním užitkem. Tyto daně jsou výhodné proto, že zdaňují přímou příčinu zhoršování životního prostředí a při splnění optimálních podmínek jsou i administrativně nenáročné a efektivnější než všechny jiné neekonomické i ekonomické nástroje. Jejich nevýhodou je, že nelze znečištění či výši škody přesně kvantifikovat, a jelikož jsou ukládány přímo na jednotku znečištění (Co_2, SO_2), je velmi nákladné změřit toto znečištění u zdroje. Do této skupiny lze zařadit i emisní poplatky, poplatky za čerpání neobnovitelných zdrojů a podobné poplatky protože se svou podstatou a technikou nijak od Pigouviánských daní neliší (Široký, 2008).

b) Nepřímé ekologické daně – primárně jsou uvaleny na nějaký zástupný faktor, nikoliv přímo na škodlivou látku. Vyhýbají se problémům s měřením vypouštěných nečistot, že zdaňují výrobky, jež způsobují ekologickou škodu. Jejich výhodou oproti Pigouviánským daním jsou daleko nižší náklady na vyčíslení základu daně. Jako nepřímé ekologické daně je možno označit např. daň z ropných produktů (Široký, 2008).

c) Daně s neplánovanými ekologickými vlivy – jako takové jsou označovány daně, které nebyly konstruovány za účelem ochrany životního prostředí, avšak ve výsledku vykazují pozitivní ekologické aspekty. Jejich funkce je především fiskální a mají také ze všech ekologických daní největší výnosy. Patří sem např. daň z přidané hodnoty, protože její uvalení snižuje spotřebu a tím i produkci škodlivých látek (Kubátová, 2006).

d) Účelové ekologické daně – výnos těchto daní je účelově vázán na financování ochrany životního prostředí (Kubátová, 1997).

4. 5 Harmonizace směrnice Rady 2003/96/ES

Snaha Evropské unie sjednotit energetické zdanění v členských státech plošně vyvrcholila v roce 2003, kdy byla přijata směrnice 2003/96/ES z 27. října 2003 měnící strukturu rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Pilíři konceptu ekologické daňové reformy jsou i další, neméně významné směrnice EU – například směrnice 2001/77/ES o podpoře obnovitelných zdrojů energie, 2003/87/ES propojovací směrnice o obchodování s emisemi a 2003/30/ES o podpoře biopaliv (Šímová, 2006).

K ochraně životního prostředí byly zavedeny ekologické daně a poplatky, emisní povolení a stanoveny maximální úrovně znečištění. Toto všechno se dělo postupně v průběhu několika let a v rámci harmonizace právních předpisů. Jak uvádí Kubátová: *"Daňová harmonizace znamená vzájemné přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí."* Daně v rámci EU neměly být překážkou volného obchodu a zároveň měly zabránit daňovým únikům. Harmonizace znamená tedy přiblížení daňových systémů a může ovlivnit daňový základ, daňovou sazbu nebo administrativu daně (Kubátová, 2009).

4. 5. 1 Směrnice Rady 2003/96/ES

Zavedení spotřebních daní na komodity jako minerální oleje a následné rozšíření ekologických daní na elektřinu a další energetické produkty bylo nutné ke správnému fungování vnitřního trhu Společenství (do té doby platily pouze dvě směrnice z roku 1992, které upravovaly zdanění minerálních olejů). Význam této směrnice spočívá v tom, že rozšířila předmět minimálního zdanění energetických produktů, zejména o uhlí, elektřinu a zemní plyn a definovala vznik daňové povinnost. Se vstupem do Evropské unie se stala směrnice 2003/96/ES (dále jen „směrnice") závazná i pro Českou republiku. Česká republika mohla uplatňovat úplné nebo částečné osvobození od daně nebo snížené úrovně zdanění u elektřiny, pevných paliv a zemního plynu do 1. ledna 2008 a to na základě Směrnice Rady 2004/74/ES.

Rovněž je podstatné, že umožňuje navýšit spotřební daně nad minimální danou úroveň na základě priorit jednotlivých členských států. Rovněž podporuje princip výnosové neutrality. Členské státy se mohou rozhodnout nezvyšovat celkové

daňové zatížení, pokud jsou toho názoru, že realizace zásady daňové neutrality by mohla přispět k restrukturalizaci a modernizaci jejich daňových systémů s tím, že povzbudí chování vedoucí k větší ochraně životního prostředí a ke zvýšenému využití pracovní síly (Směrnice, 2003).

Směrnice předepisuje členským státům povinnost zavést minimální úroveň zdanění pohonných hmot, paliv a elektřiny (viz tabulky č. 1 až 3).

Tabulka č. 1: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty dle Směrnice čl. 7 odst. 1

	Od 1. 1.2004	od 1. 1. 2010
Olovnatý benzín (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 11 31, 2710 11 51 a 2710 11 59	421	421
Bezolovnatý benzín (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 a 2710 11 49	359	359
Plynový olej (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 19 21 a 2710 19 25	302	330
Petrolej (v eurech na 1000 l)	302	330
Zkapalněný plyn (LPG), (v eurech na 1000 l)	125	125
Zemní plyn (v eurech na gigajoule spáleného tepla) Kódy KN 2711 11 00 a 2711 21 00	2,6	2,6

Zdroj: Směrnice Rady 2003/96/ES

V tabulce č. 1 Směrnice stanovuje minimální úroveň zdanění uplatněné na pohonné hmoty, a to od 1. 1. 2004 a 1. 1. 2010.

Tabulka č. 2: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty dle Směrnice čl. 8 odst. 2

Plynový olej (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 19 41 až 2710 19 49	21
Petrolej (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 19 21 a 2710 19 25	21
Zkapalněný plyn (LPG), (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2711 12 11 až 2711 19 00	41
Zemní plyn (v eurech na gigajoule spáleného tepla) Kódy KN 2711 11 00 a 2711 21 00	0,3

Zdroj: Směrnice Rady 2003/96/ES

V tabulce č. 2 Směrnice stanovuje od 1. ledna 2004 minimální úrovně zdanění platné pro výrobky používané jako pohonná hmota, vztahujícím se k použití pro průmyslové a obchodní účely, tj. zemědělské a zahradnické práce, chov ryb a lesnictví, stacionární motory, zařízení a stroje používané při stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích, vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, jež nejsou schválena k používání převážně na veřejných silnicích.

Tabulka č. 3: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu podle Směrnice

	Obchodní účely	Neobchodní účely
Plynový olej (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 19 41 až 2710 19 49	21	21
Těžký topný olej (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 19 61 až 2710 19 69	15	15
Petrolej (v eurech na 1000 l) Kódy KN 2710 19 21 a 2710 19 25	0	0
Zkapalněný plyn (LPG),(v eurech na 1000 l) Kódy KN 2711 12 11 až 2711 19 00	0	0
Zemní plyn (v eurech na gigajoule na spáleného tepla) Kódy KN 2711 11 00 až 2711 21 00	0,15	0,3
Uhlí a koks (v eurech na gigajoule na spáleného tepla) Kódy KN 2701, 2702 a 2704	0,15	0,3
Elektřina (v eurech na MWh) Kód KN 2716	0,5	1

Zdroj: Směrnice Rady 2003/96/ES

V tabulce č. 3 Směrnice stanovuje minimální úroveň sazeb pro spotřební daně paliv a elektřiny a rozlišuje mezi obchodními a neobchodními účely. Obchodními účely či obchodním použitím se dle článku 11 rozumí: „použití podnikem, který provádí nezávisle a v jakémkoli místě dodání zboží nebo služeb, bez ohledu na účel nebo výsledky těchto hospodářských činností. Hospodářské činnosti zahrnují všechny činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, včetně těžebních a zemědělských činností a činností vykonávaných v rámci svobodných povolání.“ (Směrnice, 2003).

Dále Směrnice vyjmenovává celou řadu výjimek a možnosti osvobození od těchto daní. Umožňuje státům nezvýšit celkovou daňovou zátěž uplatněním „zásad daňové neutrality“.

Tato zásada je podstatou ekologické daňové reformy, která s uvalením ekologických daní snižuje zdanění práce.

5 Přehled řešené problematiky – vybrané teoretické aspekty problematiky- Problematika daňové reformy v ČR

V této kapitole bude podrobněji popsána ekologická daňová reforma a administrativa ekologických daní v České republice. Rovněž budou stručně popsány spotřební daně a porovnány kritéria spotřebních a ekologických daní, vč. porovnání jejich sazeb se Směrnicí. Dále bude v této kapitole zhodnocena ekologická daňová reforma ve vybraných státech Evropské unie – Dánsko, Německo a Velká Británie. Na závěr bude provedeno základní srovnání ekologické daňové reformy u nás a v Německu.

Změny daňového systému, resp. zavadění nových daní shrnul nositel Nobelovy ceny James M. Buchanan do této známé věty, citace: „*Stará daň je dobrá daň, neboli čím je daň starší, tím větší rutina v použití této daně nastává a tím větší je pravděpodobnost, že daň bude pokračovat ve své existenci*“. Existující daňový systém většinou nikomu nevadí, protože občané už jej přijali za své. Změny vyvolané vůči novému systému zdanění vyvolávají ve společnosti odpor (Buchanan, 1998).

Česká republika takovou změnu provedla a zavedla 1. 1. 2008 nové zdanění zemního plynu a některých dalších plynů, pevných paliv a elektřiny. Svou povahou jsou tyto daně spotřebními daněmi. Zatímco daň ze zemního plynu z nich již existovala v daňovém systému v předchozích letech jako spotřební daň z minerálních olejů, zbylé dvě byly zcela nové. Ekologické daně představují nejmladší daně v českém daňovém systému.

5. 1 Ekologická daňová reforma v České republice

Ekologická daňová reforma v České republice vychází ze Směrnice, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění paliv a elektrické energie, která harmonizuje energetické daně v rámci cele Evropské unie a stanoví minimální sazby daní, které musí členské státy dosáhnout (MŽP, 2008).

Směrnice byla transportována do legislativy ČR v rámci I. etapy ekologické daňové reformy (součást zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů), (MŽP, 2008).

O postupech při zavádění v souladu s požadavky Evropské unie a závazkem

České republiky výnosově neutrální ekologické daňové reformy, vzala vláda České republiky na vědomí v lednu roku 2007 materiál „Princip a harmonogram ekologické daňové reformy“, kterým zahájila realizaci ekologické daňové reformy v České republice (dále také „EDR“). V tomto materiálu se hovoří o třech etapách zavádění ekologických daní. Mezi povinnosti plynoucí z členství České republiky v Evropské unii patří i implementace předpisů Evropského společenství do českého právního řádu, tento závazek se nevyhnul ani povinnosti implementovat Směrnici (Úřad vlády ČR, 2007).

5. 1. 1 Popis ekologické daňové reformy v ČR

Záměry ekologické daňové reformy v České republice jsou rozvrženy do tří etap, které zasahují až k horizontu roku 2017. Ve všech etapách se předpokládalo, že vznik, rozšíření a další zásahy do ekologického zdanění budou výnosově neutrální tj., že z výnosů ekologických daní bude pokryto zejména snížení sociálního pojistného a úprava sociálních transferů. Vláda předpokládala, že po ročním působení úpravy ekologických daní navrhne odpovídající snížení pojistného na sociální zabezpečení (důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb.).

Cílem ***I. Etapy*** (2008 - 2009) bylo zavedení ekologických daní do daňového systému, tak aby byly splněny všechny požadavky energetické směrnice. Tento bod bude dále zpracován v následujících kapitolách.

Ve ***II. etapě*** (2010 až 2013) se předpokládalo převedení některých v současnosti vybíraných environmentálních poplatků na ekologické daně. Jedná se např. o poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových, za znečišťování ovzduší, za ukládání odpadů apod. Podle programového prohlášení vlády mělo být vytvoření emisní daně z CO_2, která vznikne transformací stávajícího poplatku za znečištění ovzduší (Usnesení vlády, 2008). Větší pozornost má být zaměřena na oblast zdanění dopravy, která dnes patří k největším znečišťovatelům životního prostředí (důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb.).

III. etapa (2014 až 2017) předpokládá další úpravy. Ty by měly být jednak reakcí na vyhodnocení předchozích dvou etap a jednak by se v nich měly promítnout další změny energetické směrnice, jejíž revize se bude v té době očekávat. Výhledově není vyloučeno ani rozšíření zdanění na další surovinové zdroje a výrobky včetně služeb, jejichž výroba nebo spotřeba má prokazatelně negativní

vliv na životní prostředí s lidské zdraví (hnojiva, pesticidy, stavební suroviny a další), (důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb.).

5. 1. 2 Cíle ekologické daňové reformy

- stimulovat ekonomické subjekty k takovému chování, které povede ke snížení poškození životního prostředí a jeho dopadů na zdraví obyvatelstva
- snížení daňového zatížení práce, tj. snížení příspěvků na sociálním pojištění, popř. daně z příjmů
- vytvořit podmínky pro rozšíření zaměstnanosti

Pro stanovení cílů EDR bylo nutné přistoupit k politické diskuzi jednotlivých členských států a stanovení směru, kam se bude ekologizace daňových systémů ubírat. Na půdě OECD byly stanoveny tři doplňkové postupy, kterými lze dosáhnout cílů EDR (Glossary, 2005):

- odstraňování subvencí
- restrukturalizace stávajících daní a poplatků
- zavádění nových environmentálních daní

5. 1. 3 Koncepce EDR

Od ekologické daňové reformy se očekával dvojí přínos, tzv. dvojité dividendy *(double dividend)*, kdy ekologická daň umožňuje:

- dosáhnout cílů politiky životního prostředí
- snížit úroveň daňového zatížení v jiné oblasti a tím alespoň částečně podpořit např. zaměstnanost, investiční aktivitu či ekonomický růst.

Efekt ekologické daně by byl tedy v tomto ohledu velice pozitivní. Jenomže tato teorie dvojité dividendy nemusí plně fungovat. V několika případech může být existence druhé dividendy ohrožena. Záleželo by na růstu poptávky i na cenové elasticitě poptávky po práci. Nikdo nemůže dopředu předpokládat, jaký vývoj bude mít poptávka po práci při snížení daňového zatížení práce.

Ekologická daňová reforma byla v České republice zavedena na poslední chvíli kvůli nutnosti dodržení data implementovat Směrnici a harmonizací s EU. Jestliže by tato směrnice neexistovala, pravděpodobně by byla EDR odsunuta, na pozdější dobu a vláda by se zabývala jinými problémy.

Realizace I. etapy položila institucionální základy EDR, jejímž výsledkem byl vznik tří nových daní - daně ze zemního plynu a dalších plynů, daně z pevných paliv a elektřiny. Celý koncept EDR má přitom podobu drobných zásahů do vnitrostátní daňové soustavy. V zásadě má jít o přesun daňové zátěže na znečišťovatele.

Podle harmonogramu EDR má následovat II. etapa, jejímž předmětem má být revize stávajících environmentálních poplatků a dalších ekonomických nástrojů regulace v oblasti životního prostředí a transformace těchto poplatků na ekologické daně. V současné politické situaci ovšem II. etapa není hlavním bodem jednání vlády a je otázkou, zda budou naplněny postupy stanovené harmonogramem.

To potvrzuje i další fakt, že koncepce II. etapy EDR zatím nebyla předložena, i když začátek II. etapy byl plánován na rok 2010. Zavedení daně CO_2 se odsunula a zároveň byl posunut i termín pro předložení návrhu snížení sazeb sociálního pojištění, aby byla zajištěna výnosová neutralita reformy.

V souvislosti s těžbou hnědého uhlí existuje několik relevantních ekonomických nástrojů (poplatek za dobývací prostor, úhrada z vydobytého nerostu atd.), které by mohly být předmětem II. etapy EDR. Optimalizace těchto poplatků či jejich implementace do ekologické daně by měla být prováděna na principu kvantifikace externalit. Stačilo by pouze, aby se vláda dohodla na její další podobě.

5. 2 Ekologické daně v ČR

V souladu s podmínkami členství České republiky v Evropské unii vznikla České republice k 1. lednu 2008 povinnost zavést daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv.

Tyto daně se nazývají ekologické daně, ovšem někdy bývají označovány jako energetické daně. Byly zapracovány do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů a to v části čtyřicáté páté, čtyřicáté šesté a čtyřicáté sedmé.

Definováním těchto částí došlo k plnému transponování směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

Svým charakterem jsou ekologické daně daněmi spotřebními, zdaňováno je dodání vybraného výrobku konečnému spotřebiteli. Pokud tedy zemní plyn, pevná paliva nebo elektřina je obchodována mezi výrobci a obchodníky, je obchodována

a dodávána bez daně. Zavedení ekologických daní má vztah i k dani z přidané hodnoty, protože základ daně z přidané hodnoty zahrnuje i daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z elektřiny a daň z pevných paliv. Tato jejich vzájemná provázanost by měla zaručit relativně nenáročnou, jednoduchou a tedy i nepříliš nákladnou správu ekologických daní.

5. 2. 1 Rozčlenění ekologických daní

V této kapitole budou stručně představeny základní konstrukční prvky ekologických daní.

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Zavedením daně ze zemního plynu mělo přinést do státního rozpočtu cca. 1,5 miliardy korun ročně. Nová daň se měla projevit zvýšenou cenou plynu přibližně o 4,2 %. (MF ČR, 2007).

Od daně je osvobozen plyn pro výrobu tepla v domácnostech tzn., že zavedení daně mělo mít vliv pouze na zvýšení cen tepla při centrálním zásobování. Je třeba podotknout, že zdanění zemního plynu a některých dalších plynů je v českém právním řádu již upraveno, a to zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. S ohledem na přijetí nového zákona je úprava zdanění plynu z tohoto zákona zcela vyjmuta a komplexní právní úpravu zdanění plynů najdeme v zákoně o stabilizaci veřejných rozpočtů v rámci daně ze zemního plynu a některých dalších plynů.

Plátcem daně je zejména dodavatel, který dodává plyn konečnému spotřebiteli. Zákon však počítá i s dalšími plátci, kterými mohou být např. provozovatelé distribučních a přepravních soustav a podzemních zásobníků plynu. V den povinnosti vzniku daň přiznat a zaplatit vzniká plátci registrační povinnost. Konečný spotřebitel plynu se stává poplatníkem daně. Povinnost plátce daň přiznat a zaplatit je obecně vázána na okamžik dodání plynu poplatníkovi. Ten je však obvykle dodáván průběžně; povinnost přiznat daň tak vzniká až uskutečněním celé dodávky za určité období a dodání nastane v tom zdaňovacím období, ve kterém toto určité období skončilo. Zdaňovacím obdobím je přitom kalendářní měsíc a daňové přiznání je podáváno do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je plátce povinen daň uhradit.

Předmětem daně je plyn podle kódů nomenklatury (2711 11, 2711 21, 2711,

29 a 2705), přičemž se rozlišuje účel použití, který má vliv na stanovení sazby.

Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla.

Sazby daně se liší s ohledem na účel použití plynu a odpovídají požadavkům směrnice Rady 2003/96/ES. Jejich výše se pohybuje v rozmezí 0 – 264,80 Kč/MWh spalného tepla. V rámci **osvobození od daně** z plynu je rovněž plně respektována směrnice Rady 2003/96/ES. Největší význam má osvobození pro výrobu tepla v domácnostech a v domovních kotelnách.

Daň z pevných paliv

Nově zaváděná daň z pevných paliv měla znamenat pro státní rozpočet zvýšený příjem o 1,7 miliardy korun. To znamená 17,20 Kč vč. DPH na 100 kg uhlí a tedy zvýšení ceny o 9,1 %. (MF ČR, 2007).

Poplatníkem daně z pevných paliv je konečný spotřebitel. Jedná se totiž o typickou spotřební daň, kde jsou všechny administrativní povinnosti přeneseny na plátce daně – především dodavatele, který dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli. Ten má registrační povinnost ke správci daně (celnímu orgánu) a to nejpozději v den vzniku povinnosti podat daňové přiznání a zaplatit daň. Povinnost plátce daň přiznat a zaplatit je obecně vázána na okamžik dodání pevných paliv poplatníkovi. Zdaňovacím obdobím je přitom kalendářní měsíc a daňové přiznání je podáváno do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je plátce povinen daň uhradit.

Předmětem daně jsou využívány nomenklaturní kódy. Zjednodušeně řečeno je možné za předmět daně považovat černé uhlí, brikety, hnědé uhlí, koks, polokoks atd.

Za základ daně se považuje množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku (hořlavině).

Sazba daně je stanovena na úrovni minimální hodnoty požadované směrnicí Rady 2003/96/ES a činí 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku. Od daně jsou osvobozena paliva použitá např. k výrobě elektřiny, koksu apod. Osvobození se vztahuje i na pevná paliva do výše technicky zdůvodněných skutečných ztrát při dopravě a skladování.

Daň z elektřiny

Daň z elektřiny byla poslední z nově zaváděných ekologických daní, která bude pro státní rozpočet znamenat roční příjem ve výši 1,1 miliardy korun.

Zavedením daně však dojde k navýšení ceny elektřiny včetně DPH přibližně o 1 % (MF ČR, 2007).

V případě daně z elektřiny platí jako u ostatních ekologických daní pro plátce registrační povinnost u celního orgánu, a to ke dni vzniku povinnosti podat daňové přiznání a zaplatit daň. Povinnost plátce daň přiznat a zaplatit je obecně vázána na okamžik dodání elektřiny poplatníkovi. Ta je však obvykle dodávána nepřetržitě a povinnost přiznat daň tak vzniká až uskutečněním celé dodávky za určité období a dodání nastane v tom zdaňovacím období, ve kterém proběhl odečet, nebo byla jinak zjištěna skutečná spotřeba. Zdaňovacím obdobím je přitom kalendářní měsíc a daňové přiznání je podáváno do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je plátce povinen daň uhradit.

Předmětem daně je elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716. Výše daně se určí vynásobením základu daně (množství elektřiny v MWh) a daňové sazby (28,30 Kč/MWh, což je minimum vyžadované směrnicí Rady 2003/96/ES). Z osvobození od daně je namístě uvést osvobození elektřiny ekologicky šetrné pocházející ze sluneční energie, větrné energie nebo geotermální energie, vyrobené ve vodních elektrárnách, z biomasy, z emisí metanu z uzavřených uhelných dolů nebo z palivových článků. Nezdaňuje se ani elektřina vyrobená v dopravních prostředcích, pokud je tam i spotřebována, a také např. elektřina použitá k provozování železniční, tramvajové a trolejbusové dopravy.

5. 3 Správa ekologických daní

V současné době spravuje ekologické daně Celní správa České republiky, která tvoří Generální ředitelství cel (dále jen GŘC), které má celostátní působnost a je podřízeno Ministerstvu financí, osm celních ředitelství a 54 celních úřadů. Orgány celní správy mají v zákonem stanovených případech postavení policejního orgánu. Celní správa je výhradním správcem i spotřebních daní.

Součástí správy spotřebních daní je i dozor nad dodržováním předpisů o nakládání s vybranými výrobky při jejich výrobě, skladování a dopravě. K 01. 01. 2008 s účinností zákonů o dani z pevných paliv, dani ze zemního plynu a dani z elektřiny je celní správa výhradním správcem i u těchto daní. Celní ředitelství jsou umístěna v těchto městech: Brno, České Budějovice, Hradec Králové, Olomouc, Ostrava, Plzeň, Praha, Ústí nad Labem.

Hlavním cílem Celní správy je zlepšení řízení vnitřních procesů, optimalizace lidských, finančních a věcných zdrojů k zajištění výkonu primárních činností. Celní správa při správě daní a cel musí využívat všechny nástroje efektivně, aby došlo k zajištění daňových výnosů a zároveň k omezení daňových a celních úniků.

Celní správa musela k datu 01. 01. 2008 být připravena, protože nabyl účinnosti zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů, resp. o ekologických daních. Byla vytvořena webové aplikace pro veřejnost a daňové subjekty, která měla sloužit jako zdroj informací o povoleních a registracích k ekologickým daním, musely se upravit číselníky pro vybrané energetické produkty a dále seznámit veřejnost s právní úpravou nových energetických daní. Rovněž se musely sjednotit postupy celních orgánů při správě energetických daní, vytvořit nové tiskopisy, vč. pokynů k podání daňových přiznání a registrací a vytvořit vzdělávací projekty k proškolení pracovníků Celní správy.

Také musely být upraveny a aktualizovány softwarové aplikace „Automatizovaného daňového informačního systému“ (dále jen „ADIS“), které slouží mj. i ke správě spotřebních daní.

5. 4 Spotřební daně

Spotřební daně byly zavedeny do daňového systému České republiky v lednu roku 1993 při daňové reformě. Tato reforma přizpůsobila daňový systém České republiky nově vznikajícímu prostředí a vytvořila základ daňového systému.

Spotřební daně jako součást nového daňového systému České republiky vytvořily systém nepřímých selektivních daní, resp. systém daní ze spotřeby. Do Českého daňového systému nebylo přijetí spotřebních daní na rozdíl od ekologických daní vyvoláno harmonizačními tendencemi.

Nepřímé daně jsou daně, které odvádí jiný subjekt než ten, který je touto daní podroben, tzn. poplatník. Daň je totiž zahrnuta v ceně zboží nebo služeb nakupujících poplatníkem, který tuto daň hradí ze své spotřeby. Do státního rozpočtu jí odvádí příslušný subjekt. Mezi nepřímé daně řadíme také DPH.

Selektivní charakter spotřebních daní spočívá v tom, že stát jimi cíleně zatěžuje prodej nebo spotřebu vybraných druhů zboží. Jedním z důvodů, je stabilní a dobře odhadnutelný přínos do státní pokladny, protože cenová a důchodová pružnost poptávky po výrobcích, podléhajících spotřebním daním je velmi nízká

a proto se na takové výrobky uvaluje spotřební daň, která pochopitelně zvyšuje cenu, neboť poplatníci výrobek budou v takřka nezměněném množství kupovat i po zvýšení ceny.

Rovněž jsou to ekologické a zdravotní důsledky spotřeby výrobků podléhajícím spotřebním daním, protože se většinou jedná o výrobky, jejichž spotřeba nepříznivě ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva a negativně působí na životní prostředí, např. proces spalování minerálních olejů, konzumace lihovin, atd. Náklady na odstraňování těchto zdravotních a ekologických důsledků spotřeby těchto výrobků, tzv. negativních externalit bývají velice vysoké. Proto funkcí zdanění vybraných výrobků spotřebními daněmi je také regulace jejich spotřeby a současně získávání potřebných finančních zdrojů na následnou eliminaci důsledků negativních externalit.

Spotřební daně byly nejprve upraveny zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů., který byl mnohokrát novelizován. Cílem bylo sbližování právní úpravy spotřebních daní platných v České republice s právním režimem Evropské unie.

Od 1. 1. 2004 vstoupil v platnost nový zákon o spotřebních daních a to zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o SPD“).
Spotřebními daněmi, jsou tedy dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona o SPD:

- **daň z minerálních olejů**
- **daň z lihu**
- **daň z piva**
- **daň z vína a meziproduktů**
- **daň z tabákových výrobků**

Spotřební daně jsou důležitým pilířem daňových systémů a veřejných financí všech zemí Evropské unie. Jak vyplývá z tabulky č. 4, spotřební daně každoročně do státního rozpočtu přispívají podstatnou částkou finančních prostředků. Inkaso ze spotřebních daní tvoří zhruba 10% části celkových příjmů z daní a sociálních příspěvků.

Tabulka č. 4: Daňové příjmy veřejných rozpočtů v ČR

		1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Daně celkem a sociální příspěvek celkem	mld. Kč	709,6	741,8	800,5	858,7	922,6	1048,6	1098,6	1173,2	1305,4	1298,9	1244,7
	celkem %	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
z toho spotřební daně	mld. Kč	71,4	71,4	76,8	79,5	87,5	99,2	110,5	120,9	142,5	126,1	137,3
	% z celku	10,1	9,6	9,6	9,3	9,5	9,5	10,1	10,3	10,9	9,7	11

zdroj: MFCR (vládní sektor v metodice ESA 95) + vlastní práce

Z tabulky č. 4 je patrné, že v roce 2008 byl jediný propad a ten byl způsoben efektem předzásobení v důsledku zvýšení spotřební daně z tabáku, tedy ne zavedením ekologických daní. Spotřební daň je tedy důležitým zdrojem příjmů státního rozpočtu. Nejdůležitější podskupinou příjmů ze spotřebních daní celkem jsou výnosy spotřební daně z minerálních olejů.

5. 5 Porovnání spotřební a ekologické daně

Stručné porovnání spotřebních a ekologických daní je uvedeno v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5: Stručné porovnání spotřebních a ekologických daní

Kritérium srovnání	Spotřební daň	Ekologická daň
Zavedení do daňového systému ČR	01. 01. 1993	1. 1. 2008
Tradice	Velká, od počátku zavedení daňového systému	Malá, nové daně
Důvody zavedení	Omezit, brzdit zdraví škodlivou spotřebu	Ochrana životního prostředí
Osvobození	Nevýznamná	Významná osvobození
Základ daně	Specifický a kombinovaný (objem a hmotnost)	Specifický (objem, hmotnost a výhřevnost paliva)
Sazba	Jednotná	Dle účelu použití
Roční výnosy	Vysoké	Malé

Zdroj: vlastní práce, vč. zákona o SPD a zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů

Jak dále z tabulky č. 5 vyplývá, tak spotřební daně byly zaváděny s cílem zvýšit cenu některých výrobků a tím omezit nežádoucí zdraví škodlivou spotřebu. V průběhu času však převážila regulační funkci spotřebních daní funkce fiskální, jejímž cílem je především získávání prostředků do veřejných rozpočtů, jejichž

nezanedbatelným příjmem spotřební daně jsou. Na rozdíl od ekologické daně, která byla zavedena za účelem ochrany životního prostředí.

Dále se ekologické daně se od spotřebních daní liší například tím, že zavedly nový základ daně – výhřevnost paliv. Objemové a hmotnostní jednotky jsou používány u obou daní. Základ daně, je u spotřebních daní vázán na jednotku, u které je základem daně evidence výrobku – objemová jednotka, hmotnostní jednotka nebo kus výrobku.

Výhřevnost jako základ daně je použita u paliv, které mají velké rozpětí výhřevnosti, což uvádí tabulka č. 6. u vybraných výrobků.

Tabulka č. 6: Základ daně a rozpětí výhřevnosti u vybraných výrobků

výrobek	nafta	benzín	hnědé uhlí	černé uhlí	pevné palivo- nelze prokázat spálené teplo	zemní plyn	plyn - nelze vyjádřit spálené teplo
základ daně	1000 l	1000 l	GJ	GJ	kg	MWh - ekol. Daň tuna - spotř. Daň	MWh
výhřevnost	41-43 MJ/kg	43-45 MJ/kg	10-17 MJ/kg	27-31 MJ/kg	33 MJ/kg	25-57 MJ/kg	15 MWh/t

zdroj. Vlastní práce + předpis daňovými zákony

Měření spáleného tepla se musí každý rok dokládat akreditovanou laboratoří u daně z pevných paliv.

Podle způsobu použití podléhaly v letech 2008 a 2009 některá paliva jednak spotřební dani z minerálních olejů a zároveň i ekologické dani. Sazby daně uvádí tabulka č. 7.

Tabulka č. 7: Sazby paliv a elektřiny v letech 2008 a 2009

Palivo, elektřina	Základ daně	Pro spalovací motory	Průmyslové a komerční účely	Teplo, obchodní účel	Teplo, neobchodní účel
		Daň z minerálních olejů	Ekologické daně ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny		
Benzin (bezolovnatý)	1000 litrů	11 840			
Nafta	1 000 litrů	9950	546	546	546
Petrolej	1 000 litrů	9950	546	0	0
Těžký topný olej	1 000 kg		472	472	472
LPG	1 000 kg	3933	1290	0	0
Zemní plyn	MWh	264,80		30,60	
Uhlí a Koks	GJ		8,50	8,50	8,50
Elektřina	MWh			28,3	28,3

zdroj: vlastní práce a daňové zákony

Z tabulky č. 7 je patrné, že např. zemní plyn byl ve výše uvedených letech zdaňován jak spotřební tak i ekologickou daní.

Evropská unie požadovala dle Směrnice (tabulky č. 1 až č. 3) splnění minimálních sazeb zdanění paliv a elektřiny ekologickými daněmi. Minimální sazby paliv a elektřiny dle Směrnice uvádí tabulka č. 8, která převádí Eura na české koruny při zvoleném kurzu 25,- Kč/Euro.

Tabulka č. 8: Sazby paliv a elektřiny požadované EU v Kč

Palivo, elektřina	Základ daně	Pro spalovací motory	Průmyslové a komerční účely	Teplo, obchodní účel	Teplo, neobchodní účel
			Ekologická daně ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny		
Nafta	1 000 litrů	7 550	525	525	525
Petrolej	1 000 litrů	7 550	525	0	0
Těžký topný olej	1 000 kg			375	375
LPG	1 000 kg	3 125	1 025	0	0
Zemní plyn	MWh	65,00	7,50	3,75	7,50
Uhlí a Koks	GJ			3,75	7,50
Elektřina	MWh			12,50	25,00

Zdroj: vlastní práce + směrnice

Při porovnání tabulek č. 1 až 3 a tabulky č. 8 se ukazuje, že Česká republika splnila všechny minimální sazby spotřební daně z minerálních olejů i ekologických daní ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny.

5. 6 Přehled zavádění EDR ve vybraných evropských státech

Vzhledem k rozsáhlosti dané problematice nebylo možné podat komplexní přehled v oblasti zavádění ekologických daní nebo daní k ochraně životního prostředí, které byly zavedeny v Evropě.

V příloze č. 1 jsou v grafu znázorněny ekologické daně dle kategorií v jednotlivých členských státech EU v roce 2009. Daně ze znečištění a využívání zdrojů jsou skoro ve všech zemích zastoupeny ve velmi nízké míře. V některých zemích nejsou zavedené vůbec (Lucembursko, Polsko, Irsko, Kypr), (EU/27, 2009).

V oblasti ochrany životního prostředí došlo v průběhu několika let ke značným změnám. Nové členské státy evropské unie se začaly v rámci implementace Směrnice intenzivně věnovat politice životního prostředí, postupně zaváděly nové daně a stanovily minimální sazby na určité produkty zatěžující životní prostředí. V posledních letech příjmy z ekologických daní zaznamenávají určitý pokles, který je dán stále přetrvávající ekonomickou krizí, která postihla nejen celou EU (British responses, 2010).

Teoretická východiska EDR a politické možnosti jejího zavádění byly široce diskutovány od osmdesátých let. V praxi byla EDR jako první uvedena začátkem devadesátých let ve Skandinávii. Daňové reformy se však setkávaly s odporem, navzdory tomu, že byly spojeny se snížením zdanění práce (Tindale and Holtham 1996).

Přesun od přímých daní (snížením příspěvků na sociální zabezpečení, nebo sazby daně z příjmů) k daním nepřímým (zvýšením energetických, nebo ekologických daní) s neutrálním dopadem na státní rozpočet je klasickým prvkem ekologické daňové reformy.

Následující text diplomové práce proto bude představovat pouze nastínění situace se zaměřením na EDR, která proběhla ve třech členských státech EU, a to v Dánsku, Německu a ve Velké Británii.

Země se liší nejen v tom, kdy zavedly EDR, ale také v podobách zavedené EDR. V Dánsku a Německu byla EDR uplatněna více méně na spotřebitele než na podnikatelský sektor. Ve Velké Británii byla EDR naopak uvalena spíše na podnikatelský sektor než na veřejnost. Průzkum byl proveden také pomocí internetové databáze OECD/EEA (Economic Instrument Database, 2006).

5. 6. 1 Dánsko

V Dánsku bylo započato se zdaňováním energií již v roce 1978, zavedením daně z elektrické energie a lehkých a těžkých topných olejů, které byly zavedeny spíše z rozpočtových důvodů. V letech 1987–1989 byly zavedeny nové daně na CFC (freony), odpady a obaly. V roce 1992 si Dánsko získalo mezinárodní pozornost tím, že bylo první zemí, která explicitně uvalila uhlíkové daně jak na domácnosti, tak i na průmysl. V roce 1993 byla zahájena „zelená“ daňová reforma neboli EDR. Během pěti let se podíl zelených daní a poplatků na celkových daňových výnosech zvýšil z 10 % na 15 % a daně z příjmu se snížily. Podnikatelský sektor byl v roce 1993 z EDR vynechán a až v roce 1995 byl zahrnut pod speciální balíček energetických daňových nástrojů. Všechny výnosy z uhlíkových daní uvalených na podnikatelský sektor se vracely zpět do tohoto sektoru prostřednictvím obecného snížení sociálního pojištění hrazeného zaměstnavateli a prostřednictvím podpor na projekty zvyšování energetické efektivity. Mezinárodní konkurenceschopnost energeticky náročného průmyslu byla dále chráněna výjimkami poskytovanými

za dobrovolné dohody o zvyšování energetické efektivity s Dánskou energetickou agenturou - Danish Energy Agency (Speck, 2007).

Nové ekologické daně byly, částečně na základě iniciativy z roku 1995, uvaleny na užití chloridových rozpouštědel průmyslem, na vypouštění odpadních vod do moře a pesticidy používané v zemědělství.

Dánské daně z energetických produktů se skládaly ze tří samostatných částí:

- energetická daň ze všech fosilních paliv;
- CO_2 daň ze všech fosilních paliv a elektřiny;
- daň ze síry ze všech fosilních paliv.

Při zavedení daně z CO_2 byla v Dánsku současně snížena energetická daň, aby nedošlo ke zvýšení celkové daňové zátěže. Hlavním cílem uhlíkového zdanění bylo zejména vytvoření nové ekonomické pobídky pro spotřebu s nižším obsahem uhlíku (Speck et al, 2006). Základní daně z CO_2 je rozlišena pro fosilní paliva a elektřinu, konkrétní daňové sazby jsou uvedeny v tabulce č. 9.

Tabulka č. 9: Základní sazba CO_2 daně v DKK

	Jednotka	1992-2994	2005-2009
Fosilní paliva	DKK/t CO2	100	90
Elektřina	DKK/kWh	0,1	0,09

Zdroj: Statistics Denmark

V roce 2008 vydalo Dánsko prohlášení, kterým oznamovalo plánované změny v systému zdanění CO_2 pro další období. U základní sazby daně z CO_2 se očekávalo zvýšení sazby daně u fosilních paliv za tunu CO_2 ze současných 90 DKK na 150 DKK, hlavním důvodem je snaha o další snižování emisí z CO_2 (Skatteministeriet Memorandum, 2008).

Kromě základní sazby daně z CO_2 byly stanoveny konkrétní daňové sazby pro fosilní paliva v odvětví průmyslu a služeb podle způsobů využití energie, které jsou rozlišeny do tří skupin – vytápění, lehké procesy a těžké procesy. Velká většina dánských podniků tak platila dvousložkovou daň, která se skládá z daně z využití energie pro vytápění a daně z využití energie pro lehké či těžké procesy.

V roce 1996 byl v rámci daňové reformy rozšířen systém zdanění CO_2 o možnost dobrovolných dohod pro průmysl a služby. V případě, že podniky uzavřou dobrovolnou dohodu s Dánskou energetickou agenturou, mohou získat daňovou úlevu. Předmětem dobrovolné dohody je ze strany podniků snižování energetické

náročnosti a dosahování energetických úspor (Hennicke, Ramesohl, 1998).

Dotační pravidla byla zavedena pro dálkové vytápění, decentralizované kogenerační elektrárny, biopaliva a úspory energie. Zdanění energie bylo doplněno o ochranářské a informační kampaně. Např. v období 1994–1997 se podíl energeticky úsporných lednic na trhu vlivem ekologických značek, pokračujícího vzdělávání obchodníků, místních kampaní za úspory energie a poplatku za likvidaci použitých spotřebičů zvýšil ze 42 % na 90 % (Overview of Environmental Tax Reforms in EU member states 2004).

V roce 1998 byly zvýšeny ekologické daně pro domácnosti jako součást fiskálního opatření proti „přehřáté dánské ekonomice“. Za rok 1998 dosáhly daňové výnosy z environmentálních daní výše 23,5 mld. DKK (3,12 mld. EUR). Daň z energie byla upravovaná postupně v krocích - v období let 1998–2002 se zvýšila o dalších 25 %. U zemního plynu je nárůst daně z energie upraven zákonem až do roku 2009, kdy by měl být zemní plyn zdaněn stejnou sazbou jako topný olej. Vedle dalších kroků byla také zvýšena daň z energie užívané k topení, a to o 13–23 % v závislosti na zdroji energie (Overview of Environmental Tax Reforms in EU member states, 2004).

Stručné zhodnocení EDR v Dánsku:

V Dánsku za úspěšným průběhem EDR byl nejen zodpovědný přístup politicko-administrativního systému, ale také inteligentní řízení průmyslových zájmů směrem k energetickému managementu a úsporám.

Ekologické přínosy byly spatřovány v poklesu konečné energetické spotřeby, a to dokonce i u domácností v nahrazování uhlí zemním plynem. Rovněž se zvýšil poměr obnovitelných zdrojů energie v primární energetické spotřebě a při výrobě energie. V průmyslu měla daň z CO2 výrazný vliv na rozhodovací procesy a investice do úspor energie. Z předchozího textu je zřejmé, že vysoká daň z energie na vytápění podněcuje investice do poklesu využití energie v této oblasti. Výrazně zkrácené období amortizace u energeticky náročných procesů hrálo důležitou roli u dohod, které vedly ke snižování daňových sazeb a k finančním pobídkám pro investice do úspor energie. V tomto ohledu se důležitou podmínkou pro úspěch EDR ukázal být vztah spolupráce mezi firmami a vládou. Dánsko slouží jako příklad toho, jak důležité jsou institucionální inovace v implementačním procesu EDR.

5. 6. 2 Německo

V Německu EDR předcházela více než desetiletá diskuse, která nevyznívala zcela jednoznačně pro její zavedení, nakonec však koalice SPD a Zelení reformu prosadila. Aby se zabránilo šokovým dopadům na průmysl i na domácnosti byly sazby zvyšovány postupně v jednotlivých fázích. Ekologické daně byly v Německu zavedeny k 1. 4. 1999 „*Zákonem o zahájení ekologické daňové reformy*“. Jeho součástí byl „*Zákon o dani na elektrickou energii*“ a novela „*Zákona o dani na nerostné oleje*“. V roce 2000 vstoupil v platnost „Zákon o pokračování ekologické daňové reformy“, který ustanovoval postupné zvyšování jednotlivých sazeb na konkrétní komodity ve čtyřech následujících letech 2000 – 2003.

Německá ekologická reforma si kladla především dva cíle:

1. Zatížení faktoru energie daňovým zdražením pohonných hmot, paliv a elektrické energie za účelem vytvoření stimulů k úspornější spotřebě energie.
2. Přesun daňového zatížení z faktoru práce snížením sazby pojistného na důchodové pojištění s pomocí dosaženého zvýšeného daňového výnosu, aby se takto přispělo ke zlepšení rámcových podmínek na pracovním trhu (An environmental policy innovation in an international, 2007)

Reforma byla rozdělena do pěti fází. Zákon z roku 1999 zavedl první fázi, která byla zavedena až 1. 4. 2000. Další fáze začínali vždy k 1. lednu 2001 až 2003. Pátá fáze je uvedena „*Zákonem o dalším vývoji ekologické daňové reformy*“ a je zaměřena především na odbourávání škodlivých dotací, zejména do zastaralého průmyslu (the ecological tax reform, 2008).

V Německu jsou Eko-daně uvalovány na konečnou spotřebu, dle množství spotřebované energie (kWh, gallon). Vysokou sazbou jsou zdaňována zejména motorová paliva, která způsobují vznik značného množství externalit. Naopak uhlí v Německu není zdaňováno vůbec, což se u nejvýznamnějšího emisního faktoru CO_2 jeví již méně pochopitelné (Förderverein ökologische Steuerreform, 2006)

Zvýšila se daň z minerálních olejů a zavedla se daň z elektřiny. Zároveň byla snížena sazba pojistného o 0,8% (z 20,3 na 19,5%) a to rovnocenně u zaměstnance i u zaměstnavatele. Po skončení německé EDR sazby energetických daní již dále nerostly (the ecological tax reform, 2008).

Aby se předešlo distorzím na trhu a aby se posílil ekologický efekt reformy,

byla přijata celá řada přechodných ustanovení a zvýhodnění. Daňově zvýhodněny byly pohonné hmoty s nízkým obsahem síry (do 50 mg na kilogram) a odsířené pohonné hmoty (s obsahem síry do 10 mg/kg). (The ecological tax reform, 2008).

Dotace plynuly do výrobních a zemědělských podniků a podniků lesního hospodářství. Důvodem byla nedostatečná harmonizace daňových rámcových podmínek v rámci EU pro energeticky náročné podniky, které operují v mezinárodní hospodářské soutěži. Příkladem takového zvýhodnění je refundace daní z minerálních olejů ve výši 8,18 EUR/1000 litrů u lehkého topného oleje (daňová sazba na výstupu: 61.35 EUR) a 1,464 EUR/MWh u zemního plynu (daňová sazba na výstupu: 5,50 EUR) nebo snížená daňová sazba na elektrickou energii ve výši 12,30 namísto 20,50 EUR/MWh (běžná daňová sazba). Část dotací směřovala také do zařízení sloučeného energetického hospodářství, jelikož mohou lépe využívat nasazeného nosiče energie a mohou být decentralizována na více místech respektive v blízkosti místa využití energie a tepla. (Farský, 2005)

V důsledku zavedení EDR vzrostly ceny elektřiny, pohonných látek a paliv. Došlo k poklesu spotřeby primární energie a nepřetržitému zlepšování energetické efektivnosti. V energetickém hospodářství se projevil technologický pokrok a úsporné a racionálnější využívání energie. Vzrostl počet cestujících přepravovaných veřejnou osobní dopravou, jakož i obecná energetická uvědomělost spotřebitelů. (Farský, 2005)

Výnosy z daní uvalených na energii vzrostly o 55% z 34,1 miliardy v roce 1998 na 52,7 miliardy v roce 2003. Ekologický daňový výnos sloužil převážně k úlevám v důchodovém pojištění (88 %), další část těchto příjmů byla použita na podporu obnovitelných zdrojů energie (3 %) a zbytek peněz (9 %) zůstal v rozpočtu. (The ecological tax reform, 2008)

Zákon o dalším vývoji ekologické daňové reformy vstoupil v platnost 1. 1. 2003. Odnímal především ekologicky škodlivá daňová zvýhodnění a ke zdaňovaným komoditám přibral těžké topné oleje a přírodní a kapalné plyny. Odstranil nebo snížil tak mnohá daňová zvýhodnění přijatá v předchozích fázích EDR. Díky značné redukci těchto zvýhodnění bylo na výnosech vybráno navíc 1,4 miliardy eur (Farský, 2005).

V první polovině roku 2003 prošel spolkovým sněmem „*Zákon o odbourávání preferenčních daní*“, jenž má za cíl odstraňovat ekologicky škodlivé dotace (Farský, 2005).

V roce 2003 byly v Německu sníženy emise CO_2 o 6 - 7% v porovnání s rokem 1999. Je to způsobeno hlavně klesající spotřebou pohonných hmot v dopravě, přičemž až do roku 1999 spotřeba benzínu v Německu neustále rostla (ACEA, 2009).

V Německu byla původní roční daň založena na objemu motoru, od roku 2009 došlo k její úpravě v závislosti na emisích CO_2. Nyní se roční cirkulační daň skládá ze dvou částí – základní složky a CO_2 složky s tím, že automobily, jejichž emise CO_2 jsou nižší než 120 g/km, jsou ze zdanění vyjmuty. Od roku 2012 se tato hranice snižuje na 110 g/km, od roku 2014 potom na 95 g/km (ACEA, 2009).

Spotřeba benzínu se stala rozhodujícím faktorem při nákupu nového vozu a významně také vzrostl prodej aut poháněných plynem. Díky podpoře obnovitelných zdrojů energie (3% výnosů eko-daní) prožívají tyto technologie svůj rozmach. Například počet výrobců solárních panelů se více jak zdvojnásobil a na konci roku 2002 jich v Německu bylo instalováno 4,2 milionů m2, což je více jak dvojnásobek oproti roku 1999 (ACEA, 2009).

Stručné zhodnocení EDR v Německu

Zavedením EDR a jejím dalším pokračováním následovalo Německo příkladů států EU jako je např. Dánsko. Významně tak přispělo k další daňové harmonizaci v Evropě. Zkušenost s postupným zaváděním EDR bylo velmi citlivé pro každodenní politiku. Německo má v problematice ochrany životního prostředí dlouhou tradici a politickou podporu. Cíle EDR byly stejné jako v České republice, tj. zvýšená ochrana životního prostředí a zvýšené využití pracovní síly. Ekologická daňová reforma v Německu byla sestavována tak, aby řešení bylo také rozpočtově neutrální. Dopomohl k tomu postupný náběh sazeb, časově omezená osvobození, vyhlášení daní s dodatečným předstihem a nulové zdanění obnovitelných zdrojů energie. Tyto požadavky se v Německu podařilo dodržet. Při posuzování energetické náročnosti produktů a po ekologizaci daňové soustavy v Německu se změnilo chování obyvatelstva. Vše záleží na způsobu myšlení obyvatelstva. Německo je v otázkách životního prostředí velmi duchapřítomné a budoucí vývoj planety jim není lhostejný.

5. 6. 3 Velká Británie

Velká Británie svou první EDR zavedla na daň z uložení odpadu na skládku, v roce 1996. Výnosy z této daně byly recyklovány směrem do podnikatelské sféry prostřednictvím snížené sazby povinného národního pojištění hrazeného zaměstnavateli. Významnější EDR byla přijata v dubnu 2001, kdy byla zavedena daň z emisí skleníkových plynů (Climate Change Levy, CCL), což je daň z energie, která byla uvalena na podnikatelskou sféru (dále jen „CCL“). Ve Velké Británii je odpuštěno zaplacených 80 % daní v případě, že se firma zaváže splnit do dvou let emise CO_2, příjmy jsou zpět navráceny do průmyslu také ve formě snížení dávek. Velká Británie používá, jako řada ostatních evropských zemí, roční cirkulační daň založenou na emisích CO_2, u níž se sazby pohybují od 0 do 400 liber v závislosti na emisích CO_2 a typu vozidla (benzínové, naftové, alternativní pohon). Dále se od emisí CO_2 odvíjí sazby podnikové automobilové daně, přičemž u vozidel emitujících méně než 120 g/km je sazba 10 % ceny vozidla, u vozidel emitujících více než 235 g/km činí sazba 35 % ceny vozidla. Dieselová vozidla platí navíc 3% přirážku do výše maximální 35% hranice (ACEA, 2009).

Dále byla zavedena daň na dovoz a těžbu stavebních surovin (tzv. „Aggregate Levy“). CCL vynese ročně 1,6 bilionu liber, které byly recyklovány zpět do podnikatelské sféry snížením zaměstnavatelského příspěvku na národní pojištění o 0,3 %. Průmyslu, který spadá pod režim IPPC (dle směrnice Rady EEC/96/61 o integrovaném snížení a kontrole znečištění) a vyjednává s vládou dobrovolné dohody o zvyšování efektivity využití energie, je umožněna aplikace o 80 % snížené sazby. Byl zaveden také plán pro poradenství při zvyšování energetické efektivity a investiční dotace s prostředky ve výši 240 mil. liber. CCL nezahrnuje spotřebu energie v domácnostech. V roce 1993 se objevila snaha zvýšit DPH z domácích paliv na 17,5 % (předtím byla nulová). Po veřejných protestech byl návrh zrušen a daň byla přijata ve výši 8 %. Po změně vlády v roce 1997 byla sazba snížena na pouhých 5 % (minimum povolené Evropskou komisí). V roce 2000 Královská komise pro znečištění životního prostředí (Royal Commission on Environmental Pollution) doporučila přijetí příjmově neutrální uhlíkové daně, která by zahrnovala i domácnosti, avšak vláda tento návrh nepřijala.

Velká Británie zvyšovala daň z benzínu a nafty mezi lety 1993–1999. Daň rostla od roku 1993 o 5 % ročně a od roku 1997 se zvyšovala o 6 % ročně. Výnosy z ní však nebyly recyklovány. Po kampani dopravců nákladní dopravy směřované

proti vysokým cenám pohonných hmot bylo pravidelné zvyšování daně z paliv („fuel duty escalator“) v roce 1999 zrušeno a ministr financí slíbil, že každé budoucí zvyšování bude recyklováno a použito k doplňkovým investicím do dopravy. Poté, co přepravci a zemědělci v září 2000 zablokovali rafinérie, což mobilizovalo silnou protivládní opozici, však ministr financí snížil daň z některých druhů benzínu a udělal další finanční ústupky oběma zmíněným skupinám.

Stručné zhodnocení EDR ve Velké Británii:

Velká Británie má promyšlený a již léty prověřený systém nástrojů na ochranu životního prostředí, v němž ekologické daně tvoří významný nástroj. Velká Británie zdaňuje zemní plyn jako palivo pouze pokud je používán vozidly, která jsou provozována na silnicích. Zajímavé je, že na plyn použitý k topení nepodnikatelskou sférou při spotřebě nižší než 2300 litrů je zdaněn sníženou sazbou 5% DPH. Jak již bylo uvedeno na začátku této kapitoly, ve Velké Británii nebyla ekologická daň uvalena na domácnosti. Ve Velké Británii byla ekologická daň (CCL) uvalena pouze na průmysl a na veškeré využití uhlí, zemního plynu, elektřiny a LPG s výjimkou využití pro dopravní účely.

5. 7 Srovnání základních vlastností EDR v Německu a v ČR

Koncepce EDR v České republice byla hodně podobná koncepci v Německu. Jak vyplývá z tabulky č. 10.

Tabulka č. 10: Srovnání základních vlastností EDR v Německu a v České republice

	Německo	Česká republika
Rok zavedení EDR	1999	2008
Počet etap	5	3
Způsob zavedení	samostatná reforma	reforma veřejných financí
Základy pro zdanění	pohonné hmoty, LTO, TTO, plyn, elektřina, pevná paliva	plyn, elektřina, pevná paliva
Sazby daně	1999 paliva - 3,07 centu/l, LTO - 2,05 centu/l, plyn - 0,16 centu/kWh, elektřina - 1,02 centu/kWh	2008 a 2009: zemní plyn - 30,6 Kč/MWh, elektřina - 28,3 Kč/MWh pevná paliva - 8,5 Kč/GJ
Vývoj sazeb	postupný nárůst u jednotlivých komodit	zatím žádný, předpoklad nárůstu sazeb až v 2. etapě EDR
Výnosy	1999: 4,3 mld. EUR	2008: 2,45 mld. Kč, 2009: 3,2 mld. Kč
Využití výnosů	snižování důchodového pojištění, část výnosů použita na podporu a inovací, užívání ekologicky šetrnějších technologií	žádné
Vliv na zaměstnanost	vznik 250 000 nových pracovních míst do roku 2010	žádné
Vliv na životní prostředí	snížení emisí oxidu uhličitého o 20 mil, snížení spotřeby benzínu, více cestujících ve veřejné dopravě	snížení spotřeby paliv oproti roku 2005 o 0,2% až 4% (podle druhu paliva)

zdroj: Eurostat, doplněno vlastní prací

Česká republika plánuje také několik fází EDR, jako to bylo provedeno v Německu. EDR v České republice byly také podobné s Německými ve zdaňovaných komoditách. V České republice měla být původně EDR zavedena jako v Německu, tzn. samostatná reforma, aby se o ní diskutovalo a lépe by byla zapsána do povědomí veřejnosti, ale nestalo se tak. EDR v České republice byla nakonec zavedena jako součást reformy veřejných financí. Veřejnost byla informována pouze o zavedení ekologických daní, ale již málo věděla o dvojí dividendě, která měla být prostřednictvím EDR dosahována. Česká republika plánuje dosažení druhé dividendy prostřednictvím snižování sazeb sociálního zabezpečení. K tomuto kroku nemusí vůbec dojít, nebo může být vládou neustále posouván. Česká republika by tak mohla dodatečné výnosy z ekologických daní využít v mnoha oblastech ochrany životního prostředí. V současné době se v České republice

poměrně často hovoří se zdaněním práce. Za plánované snížení sazby sociálního zabezpečení, které má proběhnout v rámci realizace EDR, tak může být v budoucnu označeno i takové snížení sazeb sociálního pojištění, které by bylo provedeno i bez existence EDR.

6 Výsledky práce

6. 1 Administrativní náklady ekologických daní

V případě ekologických daní, které měly malý fiskální výnos (viz kapitola 6. 2) se očekávaly relativně vysoké administrativní náklady. Většina administrativních úkonů spojených s výběrem ekologické daně má pevný charakter a není tak vázána na velikost sazby daně.

a) Celní správa, která je v případě ekologických daní správcem daně měla v roce 2008 celkem 6 690 systematizovaných míst.

   Z tohoto počtu byla k ekologickým daním přiřazena:

   - ✓ 2 systematizovaná místa na Generálním ředitelství cel,
   - ✓ 2 systematizovaná místa na celních ředitelstvích a
   - ✓ 36 systematizovaných mís na celních úřadech (GŘC, 2009).

Počet režijních pracovníků v roce 2008 dosáhl 1 560 pracovníků (Generální ředitelství cel, 2008).

Výpočty:

2 + 2 + 36 = 40 6 690 – 1 560 = 5 130

Celkem 40 systematizovaných míst, které byly přímo přiřazeny k ekologickým daním, a počet režijních pracovníků alikvotně 18 připadá k agendě ekologických daní.

Výpočet: 40/5 130 = 0,78 %

Celkově tak zaměstnanci, jejichž činnost se přímo vztahuje k ekologickým daním, v roce 2008 tvořili 0,78 % pracovníků celní správy.

Výdaje celní správy pro rok 2008 činily 4 775 mil. Kč. (Generální ředitelství cel, 2009). Vynásobením této částky, výše uvedeným koeficientem 0,78% lze získat administrativní náklady energetických daní v roce 2008 ve výši 3 725 mil. Kč, tj. 3,7 mld. Kč.

b) Celní správa měla v roce 2009 stejný počet systematizovaných míst jako v roce 2008, což je celkem 6 690.

Z tohoto počtu byla také jako v roce 2008 k ekologickým daním přiřazena:

- ✓ 2 systematizovaná místa na Generálním ředitelství cel,
- ✓ 2 systematizovaná místa na celních ředitelstvích a
- ✓ 36 systematizovaných mís na celních úřadech.

Počet režijních pracovníků v roce 2009 dosáhl 1 645 pracovníků (Generální ředitelství cel, 2009).

Výpočty: 2 + 2 + 36 = 40 6 690 – 1 645 = 5 045

Celkem 40 systematizovaných míst, které byly přímo přiřazeny k ekologickým daním, a počet režijních pracovníků alikvotně 20 připadá k agendě ekologických daní.

Výpočet: 40/5 045 = 0,80 %

Celkově tak zaměstnanci, jejichž činnost se přímo vztahuje k ekologickým daním, v roce 2008 tvořili 0,80 % pracovníků celní správy.

Výdaje celní správy pro rok 2009 činily 4 923 mil. Kč. (Generální ředitelství cel, 2009). Vynásobením této částky, výše uvedeným koeficientem 0,80% lze získat administrativní **náklady energetických daní v roce 2009 ve výši 3 938 mil. Kč, tj. 3,9 mld. Kč.**

6. 2 Analýza relativních administrativních nákladů s daňovým inkasem ekologických daní

Z pohledu hodnocení, zda byly ekologické daně v I. etapě EDR efektivní bude třeba provést analýzu administrativních nákladů s daňovým inkasem ekologických daní. Předpokládaný fiskální přínos ze zavedení ekologických daní se očekával v roce 2008 ve výši 4,3 mld. Kč a v roce 2009 to bylo 4,2 mld. Kč. To je v porovnání existujících daní relativně nevýznamná částka. Výsledky plnění státního rozpočtu byly velmi optimistické, když udávaly odhad výnosu pro roky 2008 a 2009, protože daňové inkaso ekologických daní v roce 2008 bylo ve výši 2,45 mld. Kč a v roce 2009 bylo sice ve výši 3,17 mld. Kč, ale nepřiblížilo se k odhadům ekonomů

MF ČR. Vliv změny očekávaného inkasa na hodnotu relativních administrativních nákladů uvádí: tabulka č. 11 a č. 12.

Tabulka č. 11: Relativní administrativní náklady energetických daní a inkaso daně v roce 2008

	Očekávané inkaso	Inkaso - 2008
Státní rozpočet – inkaso	4,3 mld. Kč	2,45 mld. Kč
Relativní administrativní náklady	0,86%	1,51%

Zdroj: vlastní výpočty

Tabulka č. 12: Relativní administrativní náklady energetických daní a inkaso daně v roce 2009

	Očekávané inkaso	Inkaso - 2009
Státní rozpočet – inkaso	4,2 mld. Kč	3,17 mld. Kč
Relativní administrativní náklady	0,92%	1,23%

zdroj: vlastní výpočty

Relativní administrativní náklady vypočteme poměrem výdajů celní správy a inkasa.

Efektivnost nově zavedených daní lze hodnotit prostřednictvím porovnání ostatními daňovými tituly v ČR. Hodnoty naměřené v letech 2005 - 2007 ukazují, že administrativní náročnost daňového systému ČR se pohybuje někde kolem 1,2 % inkasa (závěrečná zpráva z projektu MFČR, 2009).

Pokud by tedy bylo dosaženo původně plánovaného inkasa, jevily by se energetické daně jako efektivní, ale při reálném nižším inkasu hodnota administrativních nákladů přesahuje průměrnou hodnotu vykazovanou daňovým systémem v ČR a to o 0,2 p. b.

Na základě výše uvedeného, bylo možno sdělit, že i přes relativně nízký fiskální přínos nejsou zavedené energetické daně z hlediska administrativních nákladů neefektivní. Důvody mohly být např. malý počet registrovaných subjektů, což také snižuje celní agendu (viz kapitola 6. 3).

6. 3 Povolení a nedoplatky u ekologických daní

Registrace u subjektů závisí na dalších okolnostech definovaných zákonem . 261/2008 o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění p. p..

Pokud však má plátce povinnost registrace, učiní tak u místně příslušného správce daně. Je povinností se registrovat za každou daň samostatně. Od roku 2008

docházelo k prvním registracím plátců ekologických daní. Tabulka č. 8 uvádí počty plátců za jednotlivé typy daní ve sledovaných letech.

Tabulka č. 13: Stav plátců ekologických daní za rok 2008-2009

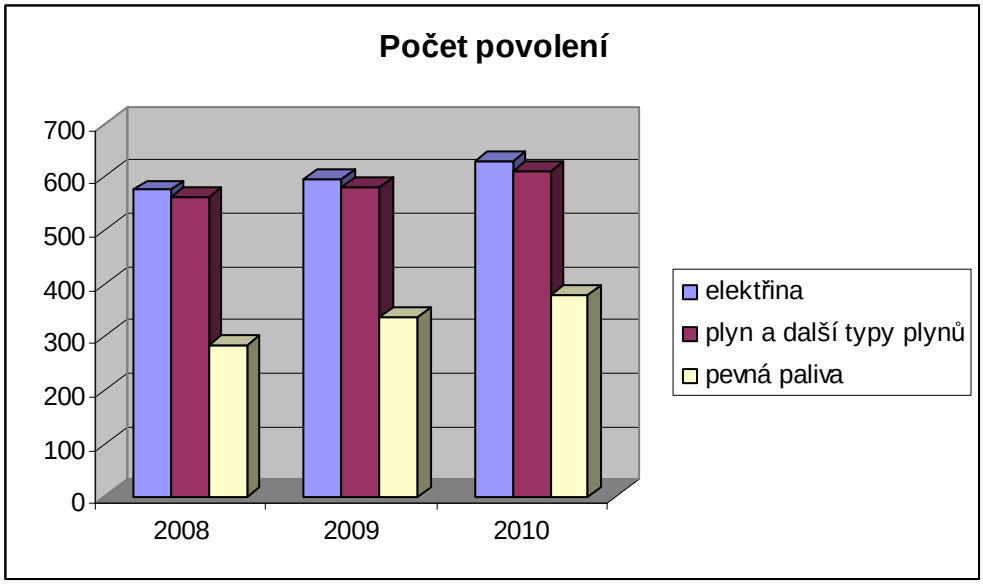
Komodita	počet plátců	
Rok	2008	2009
Elektřina	448	483
Pevná paliva	122	158
Zemní plyn a některé další plyny	449	479
Celkem	1019	1120

Zdroj: Celní správy České republiky za rok 2008-2009, vlastní úprava.

V roce 2008 bylo zaevidováno celkem 1019 plátců. Jejich počet v dalších letech postupně rostl. V tabulce je zřetelně vidět, že v roce 2009 dochází k rovnoměrnému nárůstu počtu plátců za jednotlivé daně.

Druhy povolení a jejich počty jsou za roky 2008 a 2009 uvedeny v níže uvedené tabulce a grafu.

Obrázek č 2*:* Počet povolení



Zdroj: Celní správy České republiky za rok 2008-2010, vlastní úprava.

Obrázek udává hodnoty počtu povolení k nabytí energetických produktů. V roce 2008 bylo poskytnuto celkem 1 422 povolení. Rok 2009 vydal 1 511 povolení, což je o 6% více než předchozí rok.

Tabulka č. 14: Počty povolení

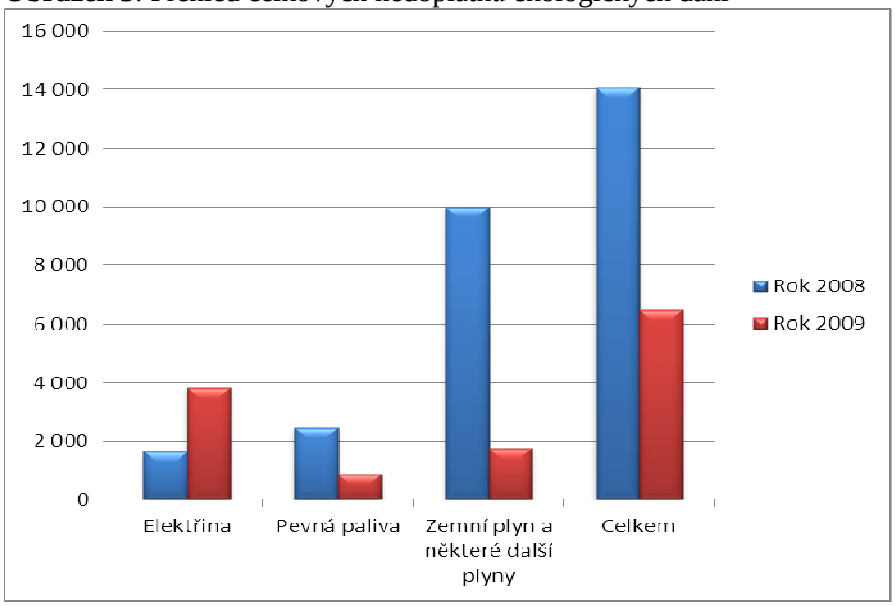
Druh povolení	počet povolení	
Rok	2008	2009
Povolení k nabytí elektřiny bez daně	133	149
Povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně	442	445
Povolení k nabytí plynu bez daně	58	69
Povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně	503	512
Povolení k nabytí pevných paliv bez daně	147	182
Povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně	139	154

Zdroj: Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2008-2010, vlastní úprava.

Tabulka obsahuje hodnoty o počtu a druhu povolení k nabytí energetických produktů bez daně nebo od daně osvobozených. V roce 2008 bylo poskytnuto nejvíce povolení k elektřině a zemnímu plynu. Nejméně povolení bylo poskytnuto na pevná paliva. Z tabulky je zřejmé, že v roce 2009 docházelo k mírnému růstu počtu všech povolení.

Nejvýraznějších změn se dočkaly celkové nedoplatky ekologických daní. V obrázku č. 3 a tabulce č. 15 jsou shrnuty údaje o nedoplatcích za všechna celní ředitelství. V roce 2008 tvořily nedoplatky zhruba 14 mil. Kč, zatímco v roce 2009 pouhých 6,5 mil. Kč. Nejvyšší změna proběhla u zemního plynu a dalších plynů, kdy nedoplatky poklesly o 8 mil. Kč, a pevných paliv, kde poklesly o 1,6 mil. Kč. Naopak u daně z elektřiny došlo ke zhoršení platební morálky.

Obrázek 3: Přehled celkových nedoplatků ekologických daní



Zdroj: Celní správy České republiky za rok 2008-2010, vlastní úprava.

Tabulka č. 15: Celkový přehled nedoplatků ekologických daní (v tis. Kč)

Přehled nedoplatků k 31. 12.	Rok 2008	Rok 2009
Elektřina	1 645,7	3 816,5
Pevná paliva	2 461,0	888,0
Zemní plyn a některé další plyny	9 982,8	1 754,2
Celkem	14 089,5	6 458,7

Zdroj: Vlastní úprava + celní ředitelství

Celní správa od roku 2008 do 31. 12. 2009 evidovala mírný růst povolení k ekologickým daním, na druhé straně ale i nedoplatků, které se postupně také zvyšovaly.

Největší část nedoplatků byla za rok 2008 v Praze (3,09 mil. Kč), a to na dani ze zemního plynu a dalších plynů. Za rok 2009 připadla největší část nedoplatků na Ostravu (3,85 mil. Kč) a to naopak daň z elektřiny. Největší část nedoplatků je evidována u elektřiny a pevných paliv v Ostravě (4,7 mil. Kč.) a Praze (1,1 mil. Kč). Například v Českých Budějovicích nejsou evidovány žádné nedoplatky. Celkový přehled nedoplatků z jednotlivých krajů je uveden v příloze v tabulce č. 26.

Vymáhání nedoplatků bylo prováděno v souladu s platným zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, který byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

6.4 Příjmy z ekologických daní

Skutečný výnos energetických daní za rok 2008 ..... 2 453,7 mil. Kč
Skutečný výnos energetických daní za rok 2009 ..... 3 180,5 mil. Kč
Rozdíl oproti roku 2008 ..... 726,8 mil. Kč
Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu roku 2009 .... 4 200,0 mil. Kč
Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu roku 2008 .... 4 300,0 mil. Kč
Rozdíl oproti odhadu ze státního rozpočtu 2009 ..... -1 019,5 mil. Kč
Rozdíl oproti roku 2008 …..... 29,6 %
Rozdíl oproti odhadu státního rozpočtu roku 2008 …..... - 24,3 %

6. 4. 1 Komparace vývoje příjmů ekologických daní

Inkaso ekologických daní, včetně dovozu dosáhlo k 31. 12. 2009 výše 3 180,5 mil. Kč. Výnos, resp. inkaso ekologických daní za rok 2008 činil 2 453, 7 mil. Kč. V porovnání těchto daní došlo k nárůstu inkasa o 726,8 mil. Kč, tj. o 29,6 %.

Předpokládaný celkový příjem státního rozpočtu pro rok 2008 z ekologických daní byl stanoven 4,3 mld. Kč. Skutečný příjem ekologických daní za rok 2008 činil 2,5 mld. Kč, což představuje 58,1 % předpokládaných rozpočtových příjmů.

Předpokládaný celkový příjem státního rozpočtu pro rok 2009 z ekologických daní byl stanoven 4,2 mld. Kč. Skutečný příjem ekologických daní za rok 2009 činil 3,2 mld. Kč, což představuje 76,2 % předpokládaných rozpočtových příjmů.

Tabulka č. 16: Výpočty 1

Inkaso ekologických daní				
Druh ekologické daně	2008	2009	2008/2009 rozdíl	2008/2009 index
Daň z elektřiny	1019,2	1387	367,8	136,1
Daň ze zemního plynu a dalších plynů	1002,9	1285,1	282,2	128,1
Daň z pevných paliv	431,6	508,5	76,9	117,8
Celkem	2453,7	3180,6	726,9	129,6

Zdroj: Vlastní práce + MFCR

Tabulka č. 17: Výpočty 2

Vrácené ekologické daně				
Druh ekologické daně	2008	2009	2008/2009 rozdíl	2008/2009 index
Vrácená daň z elektřiny osobám s imunitou	-0,03	-0,07	-0,04	233,3
Vrácená daň ze zemního plynu osobám s imunitou	-0,02	-0,06	-0,04	300
Vrácená daň z pevných paliv osobám s imunitou	0	0	0	x
Celkem	-0,05	-0,13	-0,08	533,3
Celkové čisté inkaso	2453,7	3180,5	726,8	129,6

Zdroj: Vlastní práce + MFCR

V tabulce č. 17 jsou výpočty vrácené ekologické daně osobám používajícím výsad a imunit, tj. osobám, kterých se týká možnost vrácení daně.

V roce 2008 bylo celkové inkaso příjmů státního rozpočtu 974,61 mld.. Z toho ekologické daně činily 2,5 mld. Kč. Tzn., že ekologické daně přinesly do státního rozpočtu zanedbatelnou částku a to 0,002%

V roce 2009 bylo celkové inkaso příjmů státního rozpočtu 1064,57 mld.. Z toho ekologické daně činily 3,2 mld. Kč. Tzn., že ekologické daně přinesly do státního rozpočtu zanedbatelnou částku a to 0,003%.

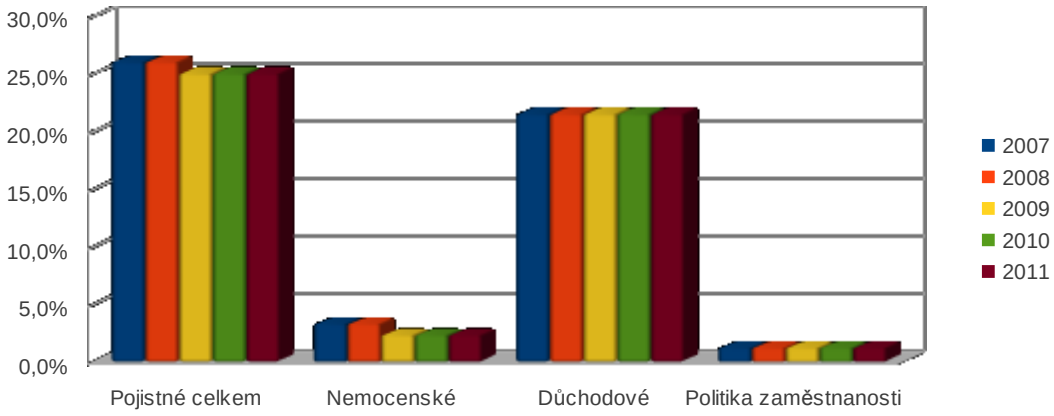
6. 5 Vliv na zaměstnanost

Jeden z hlavních principů ekologické daňové reformy je fiskální neutralita. Příjmy veřejných rozpočtů by se z nově zavedených daní neměly zvýšit ani snížit. Tento princip lze dosáhnout tím, že se přesune zdanění lidské práce směrem ke zdanění výrobků a služeb, jejichž výroba, anebo spotřeba má negativní dopad na životní prostředí a lidské zdraví.

Výnosy ze zdanění uhlí, elektřiny a zemního plynu se měly využít ke snížení daní z příjmů nebo snížení sociálního pojištění zaměstnavatelů.

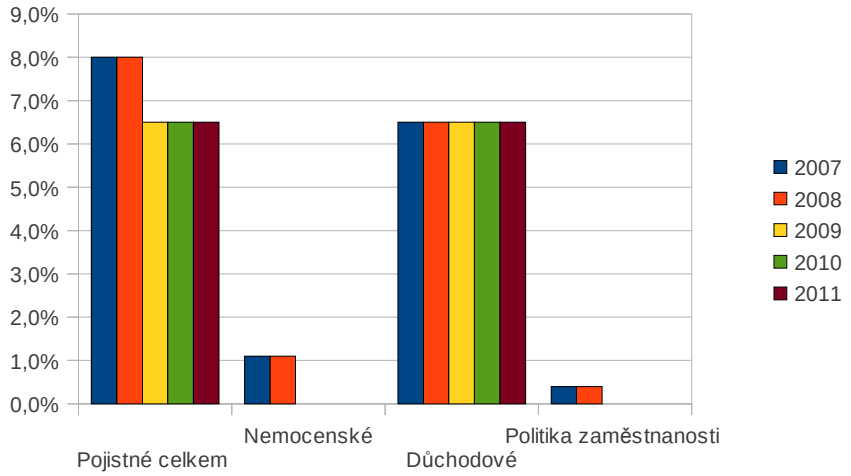
Vláda slíbila, že v průběhu roku 2008 navrhne změny, které by výnosovou neutralitu splnily. V roce 2009 došlo k několika menším úpravám u povinných plateb sociálního pojištění zaměstnavatelů a zaměstnanců. U sociálního pojištění zaměstnavatelů byla snížena sazba o 1% (z 26% na 25%), u zaměstnanců o 1,5% (z 8% na 6,5%). Sazba daně z příjmů se nezměnila, zůstala na 15%. Jak se vyvíjely sazby pojistného v letech 2007 - 2011 můžete vidět na obrázcích č. 3 až č. 5.

Obrázek č. 3: Vývoj sazeb pojistného sociálního zabezpečení – zaměstnavatel za zaměstnance



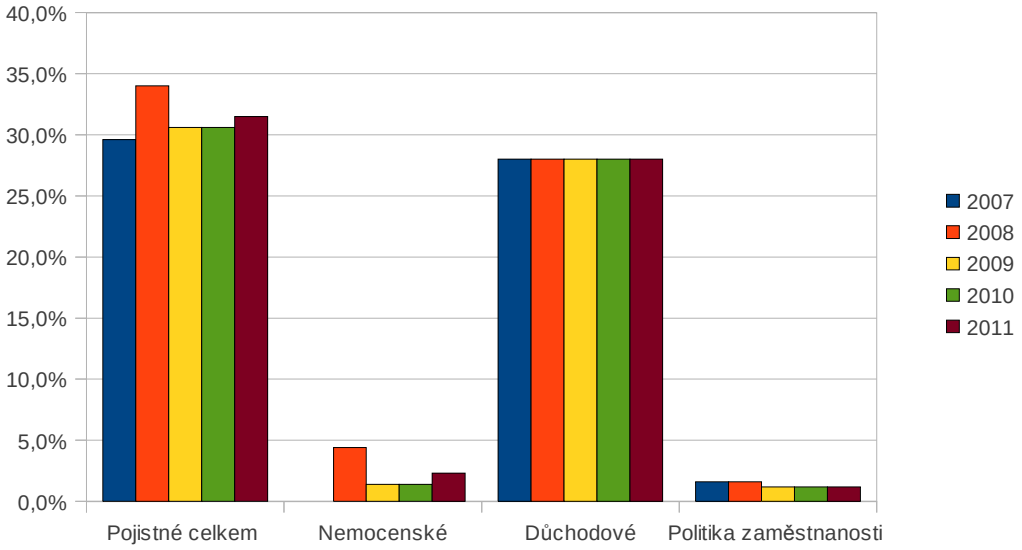
Zdroj: MPSV, vlastní úpravy

Obrázek č. 4: Vývoj sazeb pojistného sociálního zabezpečení – zaměstnanci



Zdroj: MPSV, vlastní úpravy

Obrázek č. 5: Vývoj sazeb pojistného sociálního zabezpečení – OSVČ



Zdroj: MPSV, vlastní úpravy

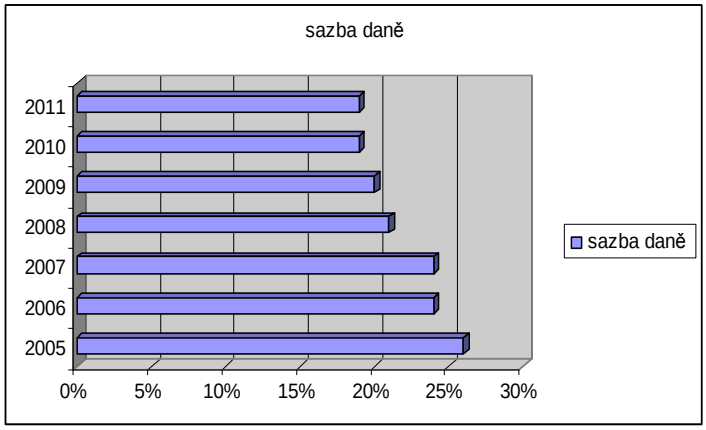
Zdravotní pojištění je stále ve stejné výši od roku 2007 13,5% z platu, z toho platí zaměstnanec.

Následující obrázek a tabulka ukazují vývoj daní z příjmů právnických osob a fyzických osob a změny sazeb od roku 2005 do roku 2011. K velké změně došlo u sazby daně z příjmů u fyzických osob, kde se zavedla jednotná sazba daně.

U právnických osob se každoročně daň postupně snižovala, až se zastavila

na 19%. Sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2011 činí 15% ze základu daně. U pojistného na sociální zabezpečení tzv. super hrubá mzda, tj. mzda nesnížená o částky pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které je povinen srážet a odvádět za zaměstnance zaměstnavatel ve výši 11%.

Obrázek č. 6: Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob v letech 2005 až 2011



Zdroj: www.pragoecon + vlastní úpravy

Tabulka č. 18: Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob v letech 2005 až 2011

		2005				2006/2007	
základ	Daně	daň přesahujícího	ze základu	základ	daně	daň přesahujícího	ze základu
od Kč	do Kč			Od Kč	do Kč		
0	109 200	15,00%		0	121 200	12,00%	
109 200	218 400	16 380 Kč+ 20%	109 200	121 200	218 400	14 544 Kč+19%	121 200 Kč
218 400	331 200	38 220 Kč+ 25%	218 400	218 400	331 200	33 012 Kč+25%	218 400 Kč
331 200	a více	66 420 Kč+ 32%	331 200	331 200	a více	61 212 Kč+32%	331 200 Kč

2008	2009	2010	2011
15% [1]	15%	15%	15%

Zdroj: http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-fyzickychosob/, + *vlastní úpravy*

V následující tabulce je zaznamenán vývoj slev na dani na osobu poplatníka. Jak je patrné, k největší změně došlo v roce 2008 ve spojitosti s reformou veřejných financí (mj. zavedení tzv. superhrubé mzdy). Toto opatření ale nemá žádnou spojitost se zavedením ekologických daní do systému zdanění České republiky, neznamená tedy žádný systematický přesun zdanění. Jak dále vyplývá s tabulky č. 19, v letech 2007 až 2011 k žádné změně nedošlo.

[1] Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činila 15 %

Tabulka 19: Vývoj slev na dani na poplatníka, 2007 – 2011

Slevy na dani	2007	2008	2009	2010	2011
Poplatník	7 200	24 840	24 840	24 840	23 640
Na poplatníka – starobního důchodce	X	X	X	X	23 640
Manželka/manžel v domácnosti	4 200	24 840	24 840	24 840	24 840
Manželka/manžel v domácnosti – držitel	X	X	X	X	49 680
průkazu ZTP					
Částečný invalidní důchod	1 500	2 520	2 520	X	X
Plný invalidní důchod	3 000	5 040	5 040	X	X
Invalidní důchod prvního neb druhé stupně	X	X	X	2 520	2 520
Invalidní důchod třetího stupně	X	X	X	5 040	5 040
Držitel průkazu ZTP/P	9 600	15 140	15 140	15 140	16 140
Student do 26 let věku	2 400	4 020	4 020	4 020	4 020
Daňové zvýhodnění (bonus) na dítě	6 000	10 680	10 680	10 680	13 104
Na dítě – držitele průkazu ZTP	X	X	X	X	23 208

Zdroj: http://www.danarionline.cz, vlastní úpravy

Tabulka 20: Průměrná míra nezaměstnanosti v %, v letech 2005 až 2011

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011[2]
Celkem v ČR	9,0	8,1	6,6	5,4	8,0	9,0	8,0

Zdroj: *Český statistický úřad*

[2] k 30.11.2011

6. 5 Analýza zdanění spotřební daně z minerálních olejů a ekologické daně za zemní plyn.

Tato kapitola v diplomové práci se bude zabývat zdaněním plynných paliv. K energetickému využití byly určeny topné plyny. Pro získávání tepla je využíván plyn jako palivo (např. vytápění). Tento plyn se také používá pro spalovací motory. Z hlediska zdanění je na plyn uvalena spotřební daň z minerálních olejů, která zároveň zdaňuje paliva pro spalovací motory. Při zavedení ekologických daní byla část zdaňovaného plynu zahrnuta do daně ze zemního plynu. Část byla ponechána ve spotřební dani z minerálních olejů.

Plyny pro energetické využití byly rozděleny na dvě skupiny dle zákona o spotřební dani: topné plyny určené k přímé energetické spotřebě (topení, výroba elektřiny, atd.), technické plyny, určené k technologickým účelům (využití tepelné energie při svařování, surovina k výrobě metanolu).

Zdanění se týká pouze topných plynů, technické plyny jsou od daně osvobozeny, resp. není na ně uvalena spotřební ani ekologická daň.

V tabulce č. 21, je uvedeno zdanění plynu před zavedením ekologických daní, tzn. v r. 2007.

Tabulka č. 21: Sazba daně topných plynů v r. 2007

Název	Použití – spotřební daň z minerálních olejů	Sazba
Propan, butan, ethylen, atd.	Pohon motorů (§ 45 odst. 1, písmeno e)	3 933,- Kč/t
Propan, butan, ethylen, atd.	Výroba tepla (§ 45 odst. 1, písmeno f)	0,- Kč
Propan, butan, ethylen, atd.	Pohon motorů mimo komunikace (§ 45 odst. 1, písmeno g)	1 290,- Kč/t
Zkapalněný plyn	Pohon motorů, jiné určení (§ 45 odst. 1, písmena h, i)	0,- Kč
Zemní plyn v plynném stavu	Pohon motorů, jiné určení (§ 45 odst. 1, písmena h, i)	0,- Kč
Zkapalněný plyn	Pohon motorů (§ 45 odst. 1, písmeno j)	387,- Kč/t
Zemní plyn v plynném stavu	Pohon motorů (§ 45 odst. 1, písmeno j)	387,- Kč/t
Svítiplyn, vodní plyn, atd.	Pohon motorů (§ 45 odst.3, písmeno b)	Sazba jako u paliva, kterému se účelem použití a vlastnostmi nejvíce přibližují
Ostatní plyny v plynném stavu	Pohon motorů (§ 45 odst.3, písmeno e)	
Propan	Pohon motorů (§ 45 odst. 3, písmeno f)	

zdroj: vlastní práce+ zákon o SPD

V roce 2008 se zavedením ekologických daní bylo zdanění plynů pro pohon motorů a výrobu tepla rozděleno mezi spotřební daň z minerálních olejů a ekologickou daň ze zemního plynu.

Tyto sazby daně byly v letech 2008 a 2009 stejné. Tabulka č. 22 uvádí stav zdanění minerálních olejů v letech 2008 a 2009 a tabulka č. 23, uvádí stav zdanění ekologické daně ze zemního plynu v letech 2008 a 2009.

Tabulka č. 22: Spotřební daň z minerálních olejů v letech 2008 a 2009

Název	Spotřební daň z minerálních olejů	Sazba
Propan, butan, ethylen, atd.	pohon motorů, jiné (§45 odst. 1 písm. e)	3933,- Kč/t
Propan, butan, ethylen, atd.	výroba tepla (§45 odst. 1 písm. f)	0,- Kč/t
Propan, butan, ethylen, atd.	pohon motorů, mimo komunikace (§45 odst. 1 písm g)	1290,- Kč/t

zdroj: vlastní práce + zákon o SPD

Tabulka č. 23: Ekologická daň ze zemního plynu v letech 2008 a 2009

Název	Daň ze zemního plynu	Sazba podle účelu (Kč/MWh)	
		Pohon motorů jiné účely	Výroba tepla další účely
Zkapalněný zemní plyn	§4 a, b, c	0	30,60
Zemní plyn v plynném stavu			
Ostatní plyny v plynném stavu		264,80	
Svítiplyn, generátorový plyn, vodní plyny a jiné plyny			

zdroj: vlastní práce + zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů

Při porovnání tabulek č. 21, č. 22 a 23 je vidět, že do ekologické daně byl pouze přesunut zemní plyn a ostatní plyny, přičemž skupina plynů začínající propanem podléhá spotřební dani z minerálních olejů. Všechny přesunuté plyny, které slouží pro výrobu tepla, byly zdaněny sazbou 30,60 Kč/MWh a plyny pro pohon motorů byly zdaňovány ekologickou daní 0,-Kč.

Všechny plyny nejsou do ekologické daně přesunuty proto, že v době, kdy byla doplněna spotřební daň z minerálních olejů o zdanění plynů, se začal používat propan a butan pro pohon motorů v dopravních prostředcích. Vznikalo nebezpečí, že by poklesl výnos ze zdanění paliv pro spalovací motory a také by byly velké daňové úniky.

Pro výpočet výhřevnosti vybraných paliv byly použity matematicko – fyzikální tabulky, zákon o SPD a zákon stabilizaci veřejných rozpočtů.

Převod jednotek: 1kWh = 3,6 MJ

Výhřevnost zemního plynu s nízkým energetickým obsahem.

Dle výše uvedených tabulek je hustota 0,545 kg/m^3, tj. 54,5 % obsahu metanolu = 39,8 MJ/0,717 x 54,5/100 = 55,5 MJ x 0,545 = **30,25 MJ/kg**

Výhřevnost zemního plynu s vysokým energetickým obsahem.

Dle výše uvedených tabulek je hustota 0,984 kg/m^3, tj. 98,4 % obsahu metanolu = 39,8 MJ/0,717 x 98,4/100 = 55,5 MJ x 0,984 = **54,6 MJ/kg**

Tabulka č. 24: Vybrané vlastnosti paliv

Název	Sazba	Výhřevnost rozmezí	Výpočty výhřevnosti	Hustota
Benzín	11,84 Kč/l	30,5 - 32,0 MJ/l	31,8 KJ/l	0,71 kg/l
Nafta	9,95 Kč/l	41 - 43 MJ/kg	42,7 MJ/kg	0,82 kg/l
Směs propan-butan			46,2 MJ/l	2,25 kg/m3
Zemní plyn s nízkým obsahem energie		25,2 - 33,6 MJ/kg	30,25 MJ/kg	0,545 kg/m3
Zemní plyn s vysokým obsahem energie			54,6 MJ/kg	0,984 kg/m3
Černé uhlí	8,50 Kč/GJ	29 - 33 MJ/kg	31,0 MJ/kg	
Hnědé uhlí	8,5 Kč/GJ	10 -17 MJ/kg	15,0 MJ/kg	

Zdroj: vlastní práce

Výpočet sazeb benzínu:

Sazba dle zákona o SPD …..... 11,84 Kč/litr

Výpočet sazby na kg …..... 11,84/0,71 = **16,68 Kč/kg**

Výpočet sazby Kč/GJ …..... 16 680/31,8 = **524,53 Kč/GJ**

Výpočet sazby Kč/MWh …..... 524,53 x 3,6 = **1 888,- Kč/MWh**

Výpočet sazeb nafty:

Sazba dle zákona o SPD …..... 9,95 Kč/litr

Výpočet sazby na kg …..... 9,95/0,82 = **12,13 Kč/kg**

Výpočet sazby Kč/GJ …..... 12 130/42,7 = **284,1Kč/GJ**

Výpočet sazby Kč/MWh …..... 284,1 x 3,6 = **1 022,7 Kč/MWh**

Výpočet sazeb propan - butan:

Sazba dle zákona o SPD …..... 3 933,- Kč/t

Výpočet sazby na kg …..... 3 933/1000 = **3,933 Kč/kg**

Výpočet sazby Kč/GJ …..... 3 933/20,53 = **191,6 Kč/GJ**

Výpočet sazby Kč/MWh …..... 191,6 x 3,6 = **690,- Kč/MWh**

Výpočet sazeb černého uhlí:

Sazba dle zákona o SPD …..... 8,50 Kč/GJ

Výpočet sazby Kč/GJ …..... 8,50 Kč/GJ

Výpočet sazby Kč/MWh …..... 8,50 x 3,6 = **30,60 Kč/MWh**

Výpočet sazeb hnědého uhlí:

Sazba dle zákona o SPD …..... 8,50 Kč/GJ

Výpočet sazby Kč/GJ …..... 8,50 Kč/GJ

Výpočet sazby Kč/MWh …..... 8,50 x 3,6 = **30,60 Kč/MWh**

Pro přehlednost je výpočet sazeb a výhřevnost jednotlivých paliv uveden v tabulce č. 25.

Tabulka č. 25: Sazby a výhřevnost jednotlivých paliv

Název	Sazba dle zákona	Výhřevnost – jednot. množ.	Sazba na kg	Sazba Kč/GJ	Sazba Kč/MWh
Benzín	11,84 Kč/litr	31,8 MJ/kg	16,68 Kč/kg	524,53 Kč/GJ	1 888,- Kč/MWh
Nafta	9,95 Kč/litr	42,7 MJ/kg	12,13 Kč/kg	284,1 Kč/GJ	1 022,7 Kč/MWh
Směs propan-butan	3 933,- Kč/t	46,2 MJ/kg	3 933,- Kč/kg	191,6 Kč/GJ	690,- Kč/MWh
Zemní plyn s nízkým ener. Obsahem	0,-				0,-
Zemní plyn s vysokým ener. Obsahem	0,-				0,-
Černé uhlí	8,50 Kč/GJ	31 MJ/kg	8,50 Kč/kg	8,50 Kč/GJ	30,60 Kč/MWh
Hnědé uhlí	8,50 Kč/GJ	15 MJ/kg	8,50 Kč/kg	8,50 Kč/GJ	30,60 Kč/MWh

Zdroj: Vlastní práce

K výše uvedeným tabulkám v této kapitole diplomové práce je třeba podotknout, že dle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů budou plyny pro pohon motorů postupně zdaňovány zvyšováním sazby a to:

- v období 1. 1. 2008 do 31. 12. 2011 byl zdaňován sazbou daně 0,- Kč/MWh spáleného tepla,
- v období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2014 je zdaňován sazbou daně 34,20 Kč/MWh spáleného tepla,

- v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2017 bude zdaňován sazbou daně 68,40 Kč/MWh spáleného tepla,
- v období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2019 bude zdaňován sazbou daně 136,80 Kč/MWh spáleného tepla a
- od 1. 1. 2020 bude zdaňován sazbou daně 264,80 Kč/MWh spáleného tepla

Z dosavadního rozboru a porovnání vyplývá, že vývoj daňových sazeb u topných plynů by měl být zaveden také u dominantních paliv, kterými jsou černé a hnědé uhlí, benzin a nafta. Smyslem ekologické daně je snížit spotřebu paliv, která jsou charakterizována jako velice škodlivá životnímu prostředí. Proto je nezbytné měnit energetickou spotřebu ve prospěch ekologicky příznivých energetických zdrojů. Dalším pozitivním argumentem pro zemní plyn vychází z chápání biopaliv pouze jako dočasného řešení, jelikož při jejich výrobě je spotřebováno velké množství energie (zejména zemního plynu).

6. 7 Porovnání vybraných paliv z hlediska množství emisí

Emise vznikají spalováním fosilních paliv. Při spalování fosilních paliv vzniká oxid uhličitý CO_2. Jejich původcem je také doprava a fosilní paliva by měla být nahrazována ekologičtější variantou.

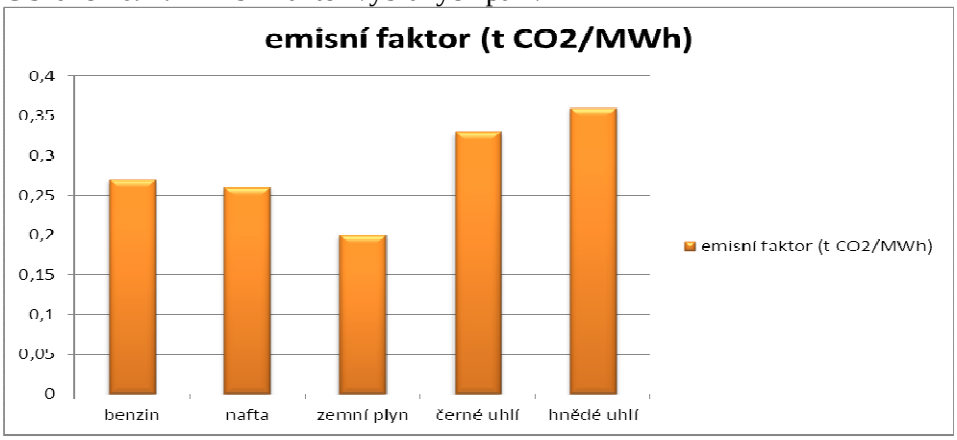
Ekologická daň na fosilní paliva je jediný nám známý legislativní nástroj, schopný efektivně motivovat ke snižování produkce CO_2 ze spalování fosilních paliv. V tabulce č. 26 jsou emisní faktory uhlíku vybraných paliv, resp. t CO_2/MWh výhřevnosti paliva. Dále byla vypočtena výhřevnost (viz kapitola 6. 6), která je použita i v této kapitole a sazba ekologické daně.

Tabulka č. 26: Faktory vybraných paliv

Druh vybraného paliva	emisní faktor (t CO_2/MWh)	výhřevnost (MWh/t)	sazba ekologické daně (Kč)
Benzin	0,27	0,00000883	není
Nafta	0,26	0,00001186	není
zemní plyn	0,2	0,00001042	0
černé uhlí	0,33	0,00000861	8,5
hnědé uhlí	0,36	0,00000417	8,5

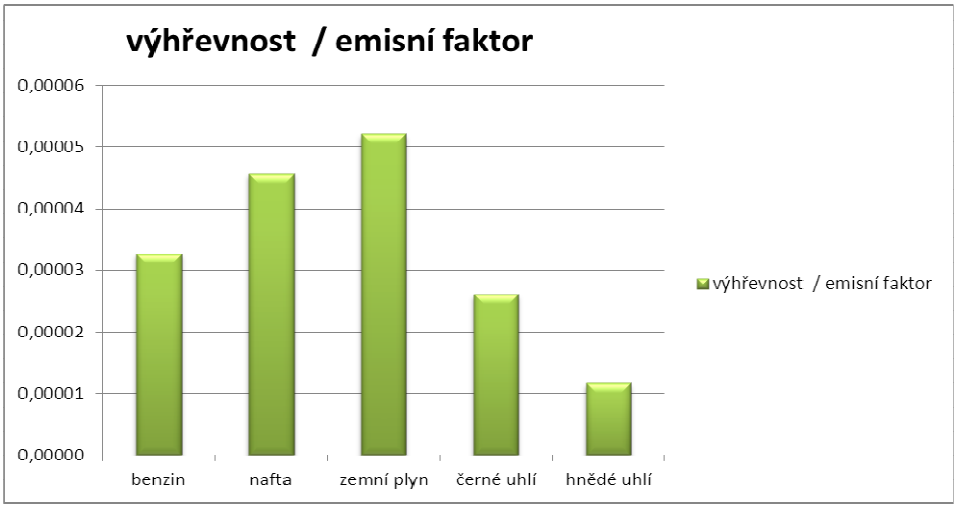
zdroj: vlastní práce+ vyhláška 425/2004

Obrázek č. 7: Emisní faktor vybraných paliv



Zdroj: vlastní práce

Obrázek č. 8: Porovnání jednotlivých paliv z hlediska výhřevnosti a jejího poměru k emisnímu faktoru.



Zdroj: vlastní práce

Z tabulky č. 25 faktor paliv je patrné, že emisní faktor je nejvyšší u hnědého uhlí, což znamená, že má největší produkci CO_2 a tudíž je velice nepříznivé k životnímu prostředí. Naopak nejlepšího výsledku dosáhl zemní plyn. Celkové srovnání paliv z hlediska emisního faktoru lze vyhledat v obrázku č. 7.

V obrázku č. 8 jsou srovnány jednotlivá paliva z hlediska výhřevnosti a jejího poměru k emisnímu faktoru. To znamená, že čím je koeficient vyšší, tím má dané palivo vyšší výhřevnost a nižší tvorbu emisí, což je příznivé pro životní prostředí. Z obrázku č. 8 je patrné, že nejlepší hodnotu vykazuje zemní plyn, naopak nejhorší hodnotu lze vidět u hnědého uhlí, které má koeficient skoro pětkrát nižší.

Ekologické daně jsou uvaleny na hnědé a černé uhlí, které mají nejhorší koeficient, tudíž je v pořádku zatížit tyto paliva ekologickou daní. Vláda ČR uvalila

na zemní plyn ekologickou daň ve výši 34,2 Kč/MWh od 1. 1. 2012. Vzhledem k tomu, že zemní plyn je nejvýhodnější z hlediska produkce energie k produkci emisí, tak by bylo výhodnější zvýšit ekologickou daň u černého i hnědého uhlí a nezavádět ekologickou daň u zemního plynu.

Nejlepším způsobem jak ochraňovat životní prostředí není přes zdaňování faktorů, které životní prostředí ničí, ale skrze vývoj nových technologií, které využijí alternativní zdroje energie, zejména sluneční energii.

7 Diskuze o významu I. etapy EDR a jejím dopadu na ŽP

Zavedení ekologické daňové reformy, jak je uvedeno v literární rešerši, bylo zdůvodňováno tím, že se přesune lidská práce směrem ke zdanění výrobků a služeb, jejichž výroba nebo spotřeba má negativní dopad na životní prostředí a lidské zdraví. Uvalením daní na elektřinu, zemní plyn a pevná paliva vláda slíbila, že na oplátku sníží cenu práce, konkrétně platbu za sociální pojištění pro zaměstnavatele. Po dobu trvání I. etapy ekologické daňové reformy se účty sečetly a zjistilo se, že se vybralo méně finančních prostředků, než kolik se očekávalo, takže změna zákona o sociálním pojištění se nekonala. Výnosová neutralita daňové reformy byla dle Ministerstva financí ČR dodržena (MFCR, 2009), ale jak je vidět ve výsledcích této práce sice došlo ke snížení sazby daně z příjmů právnických i fyzických osob a následně pak v r. 2009 ke snížení sazby příspěvku na sociální pojištění o 1,5%, ale dle mého názoru nemůžeme hovořit o tom, že by byl naplněn princip výnosové neutrality.

Podle mého mínění v první etapě EDR nebyl naplněn princip výnosové neutrality, protože při zavádění ekologických daní se předpokládal vyšší příjem do státního rozpočtu, tj. 8,5 mld. než byl vybrán, tj. 5,7 mld.. To znamená, že příjem z ekologických daní je nižší než snížení sazby sociálního pojištění o 1,5%, protože na ekologických daních bylo vybráno v I. etapě EDR pouze 0,005% dle inkasa příjmů státního rozpočtu, což je uvedeno ve výsledcích této práce v kapitole č. 6. 4.

Zavádění ekologických daní do značné míry zkomplikovala světová hospodářská krize, která vyvolala pokles růstu ekonomik a značné zvýšení deficitů vlád po celém světě. V první etapě ekologické daňové reformy, kdy neočekávaně zasáhla celosvětová ekonomická krize, byl nebo lépe řečeno je jedním z největších ekonomických problémů v České republice stav veřejných financí, resp. vysoký podíl mandatorních výdajů státního rozpočtu. Z výsledků této diplomové práce v kapitole č. 6. 4 a č. 6. 6. vyplývá, že ekologické daně zatím nepřinesly v první etapě ekologické daňové reformy do státního rozpočtu očekávané příjmy a nesnížily nezaměstnanost ba naopak, kvůli přetrvávající celosvětové recesi se nezaměstnanost ještě zvýšila, resp. zvyšuje a hlavně ekologické daně nepřispěly ke snížení spotřeby energií.

Souhlasím s názorem Pigoua v této práci, který ve své knize „The Economics of Welfare“ navrhoval ekologickou daň, která by měla být uvalena přímo na jednotku znečistění ve výši, která by pokryla celou negativní externalitu (Pigou,

1930).

Dále se ztotožňuji s názorem Macákové, která zastává názor, že právně odpovědný subjekt musí za škody způsobené externalitami zaplatit a nejoptimálnějším řešením by mělo být již zamezení vzniku externalit (Macáková, 2005). Rovněž souhlasím s názorem Širokého, který ve své knize „Daňové teorie s praktickou aplikací“ uvádí, že nepřímé ekologické daně jsou primárně uvaleny na nějaký zástupný faktor nikoliv přímo na škodlivou látku (Široký, 2008).

Ekologická daňová reforma byla v České republice zavedena na poslední chvíli, a to kvůli nutnosti dodržení data implementovat Směrnici a harmonizací s Evropskou unií, jak je uvedeno v přehledu řešené problematiky v kapitole 5.2. Domnívám se, že kdyby tato Směrnice neexistovala, pravděpodobně by byla ekologická daňová reforma odsunuta na pozdější dobu. Mám za to, že ekologické daně jsou svým charakterem daněmi spotřebními, protože je zdaňováno dodání vybraného výrobku konečnému spotřebiteli, dle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Ekologické daně, tzn. zemní plyn, pevná paliva a elektřina jsou obchodovány a dodávány mezi výrobci a obchodníky bez daně a zavedení těchto ekologických daní má vztah i k DPH, protože základ DPH zahrnuje i daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z elektřiny a daň z pevných paliv. Dle mého názoru tato jejich provázanost proto nemá vliv na správu ekologických daní, která je rozebrána v kapitolách 5. 2 a 6. 2 v této práci.

V první etapě ekologické daňové reformy, jak je uvedeno v této práci v přehledu řešené problematiky v kapitole č. 5. 1. 3 byly sazby daně nastaveny tak, aby nebyla příliš ohrožena stabilita ekonomiky a aby výrazný výkyv cen energií způsobených zavedením daně neměl negativní důsledky pro ekonomické subjekty.

Shoduji se s Jílkovou, která ve své knize „Daně, dotace a obchodovatelná povolení – nástroje ochrany ovzduší a klimatu“ uvádí, že nejúčinnější ekologická daňová reforma by byla reforma nikoliv daňově neutrální, ale reforma vedoucí ke snižování daní, umožňující ekonomický růst a rychlou tvorbu bohatství (Jílková, 2003). Domnívám se, že je zapotřebí lidem ponechat prostředky, aby si mohli koupit čisté technologie, čekající na využití a masovou výrobu.

Podle mého mínění spojení mezi spotřebou energií a zaměstnaností by byla smysluplnější, kdyby výnosy z této reformy směřovaly do ekologických projektů či jiných ekologických technologií. Například dvojí dividenda, o které se zmiňuji

jak v literární rešerši, tak v přehledu řešené problematiky je dle mého názoru pouze politický přínos, protože vliv na zaměstnanost je v porovnání s vlivem ekologickým daleko menší. Ekologické daně by mohly být přesunuty na věci např. znečištění a zmírnit tak dopady jejich škodlivého působení. Proto by měly být dle mého názoru základy daně přesunuty tak, že veřejné služby budou financovány ze zdanění znečištění spíše než práce, snížily by se tak překážky zaměstnanosti a zabrzdili bychom znečišťování životního prostředí. Rovněž se domnívám, že je-li takový potenciál, snížit znečištění, a pokud by vzrostla zaměstnanost, pak teprve se dá hovořit o dvojí dividendě a navíc, část výnosů může být použita k odstranění negativních dopadů, jak uvádí ve své brožuře Vítek „Vybrané problémy ekologického zdanění: Teorie dvojího užitku“.

Souhlasím také s názorem Ekinse, britským ekologickým ekonomem, jak uvádí v knize „Environmental tax reform“, že využití výnosů na podporu energetické efektivity by snížilo náklady a vrátily by se finanční prostředky zpět spotřebitelům. Také se domnívám, že existuje velký potenciál ke snižování spotřeby energie za nulových nebo negativních čistých nákladů, který však není využíván (Ekins, 2000). Proto v případě první etapy ekologické daňové reformy, kdy ekologické daně byly nastaveny velmi nízko, je zřejmé z výsledků této práce v kapitole č. 6. 5, že využití výnosů k dosažení ekologických cílů je nedostačující.

Podle mého mínění by výnosy z ekologických daní měly spravovat nezávislé orgány a mělo by se určit předem použití výnosů na programy zvyšování efektivity využití ekologických daní se zaměřením do oblastí, které mohou být dosaženy při nulových nebo záporných čistých nákladech. Rovněž by měli všichni plátci zveřejňovat doklady o investicích do zvyšování efektivity využití ekologických daní spolu s jejich doklady, tak aby spojení mezi poplatkem a jeho přínosem bylo hmatatelné.

Podle mého názoru je zarážející, že v první etapě ekologické daňové reformy byly uděleny výjimky dle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, protože je to příležitost pro spekulace a daňové úniky. Ekologická daňová reforma měla být navržena tak, aby nevyžadovala žádné výjimky. To znamená, aby se zachytily negativní daňové dopady na životní prostředí v místě vzniku. Následně z analýzy vypracované ve výsledcích v kapitole č. 6. 5 diplomové práce vyplývá, že vývoj daňových sazeb u topných plynů by měl být zaveden také u paliv, kterými jsou černé a hnědé uhlí, benzin a nafta. Mám za to, že smyslem ekologické daně je přeci snížit

spotřebu paliv, která jsou charakterizována jako velice škodlivá životnímu prostředí. Proto je nezbytné měnit energetickou spotřebu ve prospěch ekologicky příznivých energetických zdrojů. Dle mého mínění, by měly být uvaleny vyšší daňové sazby také na činnosti, které poškozují životní prostředí (např. těžba uhlí, procesy zvyšující znečištění ovzduší, atd.). Nicméně většina ekonomů argumentuje tím, že by daně měly být rovnocenné, aby nedocházelo k narušování volné hospodářské soutěži tím, že se zavede různá míra zdanění.

V této práci v kapitole č. 5. 7. je stručně zachycen průběh ekologické daňové reformy byl původně zamýšlen obdobně jako v Německu. Část tohoto plánu byla dodržena. Konkrétně se jednalo o rozdělení ekologické daňové reformy do více fází, dále byla ekologická daňová reforma zaměřena na podobné komodity. Rozdíl oproti Německu byl ve způsobu zavedení. V Německu byla ekologická daňová reforma uzákoněna jako samostatná reforma a společnost byla také více informována o celé reformě a jejím dopadu. V České republice byla ekologická daňová reforma schválena jako součást reformy veřejných financí a český národ nebyl tak dobře informován.

Proč je například stejná ekologická daň na elektrickou energii uvalována bez rozdílu, jak efektivním a jak moc škodlivým procesem byla vytvořena, stejná daň na zemní plyn je uvalována bez rozdílu, jakým způsobem byl spálen, atd.? Mnohem účinnější by dle mého názoru bylo uvalit ekologickou daň na jednotku vyprodukované emise a škodliviny, ne na jednotku spotřebovaného paliva. Takto nastavená daň by vedla k velké podpoře ekologických investic do snížení produkce škodlivin a ke zlepšení životního prostředí.

Z hlediska významu ochrany životního prostředí má např. zemní plyn ve srovnání s ostatními fosilními palivy a energiemi řadu výhod. Ekologické výhody zemního plynu se projevují tak, že při jeho spalování vzniká ve srovnání s uhlím nebo s kapalnými palivy daleko méně škodlivin (prach, oxid siřičitý, atd.) a rovněž emise oxidu uhelnatého a uhlovodíků jsou ve srovnání s ostatními palivy výrazně nižší. Problémem spalování zemního plynu je však vznik oxidů dusíku (NO_x). Směs oxidu dusnatého a oxidu dusičitého vzniká spalováním dusíkatých látek obsažených v palivu a ze vzdušného dusíku při vysokých teplotách. I zemní plyn je jako každé uhlíkaté palivo zdrojem oxidu uhličitého (CO_2), který přispívá ke zvýšení tzv. skleníkového efektu.

Porovnání vybraných paliv z hlediska množství emisí je řešeno ve výsledcích této práce v kapitole č. 6. 5, kde jsou mj. srovnány jednotlivá vybraná paliva z hlediska výhřevnosti a jejího poměru k emisnímu faktoru. Zemní plyn má nejvyšší koeficient a tím má i vyšší výhřevnost a nižší tvorbu emisí, než hnědé uhlí, které má koeficient skoro pětkrát nižší. Ekologická daň ze zemního plynu byla zavedena v I. etapě EDR a její sazba byla ve výši 0,- Kč, ale bude postupně zvyšována do roku 2020 až na konečnou hodnotu 264,80 Kč podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Dle mého mínění ekologická daň v I. etapě EDR sice byla uvalena na černé a hnědé uhlí, ale ve velmi malé výši a to v sazbě 8,50 Kč/GJ, proto bych navrhovala tuto daň zvýšit. Vždyť jak je patrné ve výsledcích této práce v kapitole 6. 5 emisní faktor u hnědého uhlí je nejvyšší z vybraných paliv, což znamená, že má nejvyšší produkci CO_2 a proto je velice nepříznivé k životnímu prostředí. Dále by měly být ekologické daně zavedeny i u paliv, kterými jsou benzín a nafta, protože tyto paliva také významnou měrou přispívají ke zvýšení tzv. skleníkového efektu, resp. mají také velkou produkci CO_2.

Podle mého názoru jsou ekologické daně jedním velmi účinným ekologickým nástrojem ochrany životního prostředí. Rovněž se domnívám, že I. etapa EDR, jak je z výsledků této práce patrné, zatím nepřinesla převratné výsledky, ale je to dobrý způsob jak efektivně působit na ochranu životního prostředí a zabránit tím znečišťování prostředí, ve kterém žijeme.

8 Závěr

V současné době již proběhla v České republice první etapa ekologické daňové reformy, jejímž základním cílem bylo transportovat do českého právního řádu Směrnici 2003/96/ES o zdanění energetických produktů a elektřiny. Výsledkem této etapy byl vznik tří nových daní – daně ze zemního plynu a dalších plynů, daně pevných paliv a elektřiny.

Ekologické daně zatím nepřinesly od svého zavedení do rozpočtu příjmy, které se očekávaly, nesnížily nezaměstnanost, která byla předesílána v harmonogramu ekologické daňové reformy, a také nepřispěly k výraznému snížení spotřeby energií, což byl jejich hlavní cíl.

Přesto mají ekologické daně nesporně pozitivní účinek, i když typ daně a výše sazby nemají velký efekt a nenutí spotřebitele k důkladné změně chování.

Efektivní ekologická daň by měla být uvalena přímo na jednotku znečištění ve výši, která by pokryla celou negativní externalitu.

V průběhu ekologické daňové reformy se plánují revize stávajících ekologických daní a případné zavedení nových nástrojů, určených k ochraně životního prostředí.

Vzhledem k tomu, že s rozvojem různých firem, a jejich většího počtu, stejně jako s rozvojem různých technických vymožeností, roste výroba, a tím vede spotřeba služeb k negativnímu dopadu na životní prostředí. Cílem ekologických daní je snížení negativního chování vůči přírodnímu prostředí.

Veškeré subjekty musí změnit svůj přístup k výrobě i spotřebě tak, aby jejich chování snížilo nepříznivý dopad na poškozené životní prostředí i na obyvatelstvo, s ohledem na jejich zdraví, které je již tak velice ovlivněno tímto nepříznivým životním prostředím. I z těchto důvodů byly v České republice zavedeny ekologické daně. Jsou to daně z pevných paliv, které znečisťují ovzduší, dále ze zemního plynu a z elektřiny. Kromě toho je potřeba snažit se snižovat emise, které jsou uvolňovány do ovzduší, a které ničí naše životní prostředí. Výnosy z těchto daní by měly být určeny k podpoře projektů, které mají příznivě ekologicky ovlivnit životní prostředí, ale i k nápravě škod, kterých se na životním prostředí lidé svým chováním dopustili.

V druhé etapě ekologické daňové reformy bude vytvoření emisní daně CO_2, která má vzniknout transformací stávajícího poplatku za znečištění ovzduší. Cílem této ekologické daně by měla být stimulace k modernizaci technologií výroby energií

a snižování znečištění. Jestli ovšem k zavedení uhlíkové daně dojde, jak se v současné době plánuje, zatím není známo.

Výnosy z ekologických daní by měli spravovat nezávislé orgány nebo například Státní fond životního prostředí a mělo by se určit předem použití výnosu na programy zvyšování efektivity, využití ekologických daní se zaměřením do oblastí, které mohou být dosaženy při nulových nebo záporných čistých nákladech. Rovněž by měli všichni plátci zveřejňovat doklady o investicích do zvyšování efektivity využití ekologických daní spolu s jejich doklady, tak aby spojení mezi poplatkem a jeho přínosem bylo hmatatelné.

9 Přehled literatury a použitých zdrojů

9. 1 Knižní zdroje

- Březina J., 2008: Porovnání výše zdanění vybraných paliv spotřební a ekologickou daní. VŠE Praha. Příspěvek na odborné konferenci teoretické a praktické aspekty veřejných financí, 2008.
- Březina J., 2007: Vybrané aspekty zavádění ekologických daní v ČR. Sborník konference, Obchod, jakost a finance v podnicích. ČZU v Praze, 2007, s.36.
- Buchanan J. M., 1986: Major konservative and libertarian thinkers. London, 1998, ISBN 978-0-8264-3080-9.
- Coase R., 1979: Market failure and planning by contract for sustainable development, 2009, New York, ISBN 978-0-203-83017-8.
- Davis M., 1999: Company tax Reform in the European union, 2006: New York, ISBN 978-0387-29424-7.
- Ekins P, Speck S., 2000: Environmetal tax reform ETR: A Policy for sustainable economic growth; Oxford university Press 2000, London.
- Farský M. a kol., 2005: Charakteristika environmentální politiky SRN z pohledu českého pozorovatele. In. Ekologická daňová reforma v SRN a její příprava v ČR. Sborník příspěvků ke studiu problematiky. Ústí nad Labem. Univerzita J. E. Purkyně, Fakulta životního prostředí, 2005. ISBN80-7044-654-4.
- Holman, R., 2002: Ekonomie. C. H. Beck, Praha 2002, ISBN: 978-80-7400-006-5, 698 stran.
- Hamerníková a kol., 1996: Veřejné finance. Praha, Victoria Publishing, 1996. 402 s. ISBN 80- 71870501.
- Jančářová, I., 2004: Ekologická politika. Brno, Masarykova univerzita, 2004. s. 17, ISBN 80-210035-994.
- Ježek, P., 1998: Externality, problémy a jejich neřešení. Sborník prací ekonomicko-správní fakulty Masarykovy univerzity, Masarykova univerzita v Brně, 1998, str. 29, ISBN 80-21017-643.
- Jílková J., 2003: Daně, dotace a obchodovatelná povolení – nástroje ochrany ovzduší a klimatu. IREAS, Institut pro strukturální politiku, o.p.s., Vydání první Praha, 2003, 156 s. JDS tiskárna Praha spol. s r. o., ISBN80-86684-04-0.

- Kubátová, K, 2009: Daňová teorie – Úvod do problematiky. Praha, 2009, ISBN 978-80-7357-423-9.
- Kubátová, K.,2006: Daňová teorie a politika. Aspi, 2006, 4.vyd. Praha, 279 s., ISBN 80-7357-205-2.
- Kubátová, K:, Vítek, L., 1997: Daňová politika: teorie a praxe. Praha, 1997, ISBN 80-85963-23-0.
- Macáková, L., 2005: Mikroekonomie, fakulta financí a účetnictví. VŠE v Praze, 2005, brož., 148 x 210 mm, ISBN 80-86175-41-3, str. 275.
- Moldan, O., 1997: Ekonomické aspekty ochrany životního prostředí. Praha, Univerzita Karlova, Karolinum, 1997. ISBN 80-246-0246-6.
- Mrkývka, P., 2004: Finanční právo a finanční správa. Brno, 2004, s. 404, ISBN 80-210-3578-1.
- Nemešová, I.: Pretel, J., 1998: Skleníkový efekt a životní prostředí. Podstata, rizika, možná řešení a mezinárodní souvislosti. Praha, Ministerstvo životního prostředí, ČHMÚ a Ústav fyziky atmosféry AV ČR, 1998, ISBN 80-72120-468.
- Obršálková, I.: Rudolf, E., 2000: Environmentální ekonomika, Nástroje environmentální politiky. 2.doplněné vyd. Pardubice, Univerzita Pardubice, 2000, ISBN 80 7194 289 8.
- Pigou, A. C., 1930: The Economics of Welfare. Cosimo, London, Macmillan, 2002, 446 str, ISBN 0-7658-0739-4.
- Radvan, M., 2007: Ekologické daně. Právní rozhledy, č. 16/2007, 609 s ISBN978-80 7179-563-6.
- Samuelson, P., 1966: Economics. New York, NY, 2008, ISBN:80-205-0590-3
- Soukupová, J. a kol., 2000: Mikroekonomie. 4. vyd. Praha, Management Press, 2006, ISBN 80- 7261- 150.
- Speck, S., 2007: Competitivenes Effects of Environmental Tax Reforms, Final Report to the European Commission. DG Research and DG Taxion and Danish, 2007, Contract no: SC58-CT-2004-501993.
- Svátková, S., 2009: Spotřební a ekologické daně v České republice. 1.vyd. Praha, 2009, Wolters Kluwer ČR, 300 s., ISBN 978-80-7357-443-7.
- Široký, J. a kol., 2005: Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání Praha, C. H. Beck, 2008, 198 s ISBN 978-80-247-3228-2.
- Tindale S., 1994: Holtham Gerald: Environmental impact charges;

Environmental policy; Environmental protection; Economic aspects; Taxation; Great Britain. 1996, L. C. Number: HJ5404.Z73 T56, ISBN: 1860300367.

- Vítek, L., 1997: Vybrané problémy ekologického zdanění, Teorie dvojího užitku (dvojí dividendy). VŠE v JH, 1997, ISBN není.
- OECD., 2001. Environmentally related taxes in OECD Countries, Issues and Strategies. Paris. OECD, 2001, 142 s., ISBN 92-64-18731-6.
- součást zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, MŽP, 2008
- Úřad vlády ČR, 2007.
- Důvodová zpráva k návrhu zákona o dani z elektřiny. 2007, Praha, Ministerstvo financí ČR, 2007. Str. 15 – 16.
- Předkládací zpráva k návrhu zákona o dani ze zemního plynu. 2007, Praha, Ministerstvo financí ČR, 2007. Str. 2.
- Důvodová zpráva k návrhu zákona o dani z pevných paliv. 2007, Praha, Ministerstvo financí ČR, 2007. Str. 16.
- Důvodová zpráva k návrhu zákona o dani z elektřiny. 2007, Praha, Ministerstvo financí ČR, 2007. Str. 15 - 16.

9. 2 Internetové zdroje

- ACEA, 2009: Overview of CO2 based motor vehicle taxes in the EU, Online: <http://www.acea.be/index.php/collection/ taxation_background, cit. dne 26. 10. 2012.
- Beneš M. a kol., 2009: Analýza koncepce ekologické daňové reformy, online: http://energie.tzb-info.cz/download.py?file=docu/predpisy/download/ edr_analyza.pdf, cit. dne 26. 10. 2012.
- BMU, 2004: The ecological tax reform: introduction, continuation and development into an ecological fiscal reform, February 2004, online: <http://www.bmu.de/files/pdfs/allgemein/application/pdf/oekost_en.pdf>, cit.dne 10. 4. 2011.
- Dresner S. a kol., 2010: British responses to Environmental Tax Reform, online: http://www.soc.surrey.ac.uk/petras/ reports/ UK%20Policy% 20Brief.pdf, cit. dne 1. 2.2013.
- Celní správa. online: http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocni-

zpravy.aspx>, cit. dne 15. 3. 2012, 16. 5. 2012, 1. 2.2013.

- Důvodová zpráva, ekologické daně, online: http://www.czp.cuni.cz/ ekoreforma/cz/default.htm, cit. dne 4. 12. 2012.
- Economic Instrument Database, online: http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/index.htm. cit. dne 22. 2. 2012.
- Ekologicky zaměřené projekty a jejich podpora v politikách EU: nástroje, financování a daně, online: http://ec.europa.eu/ceskarepublika /news/issues/ 090917_csas_ sept_ cs.htm, cit.dne 10. 10. 2012.
- Ekologické daně, online: http://www.czp.cuni.cz/ekoreforma/cz/default.htm, cit. dne 21. 12. 2012.
- EU/27 environmental tax revenue of GDP, In 2009, online: <http://epp.eurostat.ec. europa.eu/portal/page/portal/product_details/ publication?p_product_code= KS-SF-11-067>, cit. dne 23.12.2013.
- Eurostat, 2011: online: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/, cit. dne 18. 9. 2012.
- Evropská politika ochrany životního prostředí, online:http://www. businessinfo. cz/cz/clanek/politiky-eu/evropska-politika-ochrany-životniho/1000521/4271/>, cit. dne 22. 11. 2012.
- Förderverein ökologische Steuerreform E.V.. Green budget: Germany ecotax, online: <http://www.foes.de/en/downloads/ Memorandum/GBGMemorandum2004.pdf>, cit.dne 10. 4. 2012
- Glossary of Statistical terms. Statistics portal OECD, 2005, online: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6437>, cit. dne 17. 9. 2012.
- HÁJEK, M. 2010: Veřejné finance, environmentální daňová reforma a globalizace, online: <http://veda.fsv.cuni.cz/konf_sem/ globalni_svet/GS_prispevky/gs_env_hajek.htm>, cit. dne 16. 10. 2012.
- Historie evropské unie, 2009, online: http://europa.eu/about-eu/eu-history/index _cs.htm, cit. dne 1. 2.2013.
- Ministerstvo financí ČR, online: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ref_verej_financ.html>, cit. dne 17. 4. 2012, 26. 4. 2012, 24. 5. 2012, 1.2. 2013.
- Ministerstva životního prostředí ČR, online:http://www.env.cz, cit.dne 8. 4. 2012, 19. 6. 2012.

- Směrnice Rady 2003/96/ES 2003-10-27, online: http://www.lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:01, cit. dne 29. 1. 2013, 3.6. 2012.
- ŠÍMOVÁ, T., 2006: Ekologická daňová reforma v Evropě. Liberální institut - Centrum pro studium životního prostředí, 2006, online: http://www.libinst.cz/etexts/ZP/simova_edr_energy.pdf> , cit. dne 22. 5.2012.
- Usnesení vlády, 2008, online:http://racek.vlada.cz/usneseni/usneseni webtest.nsf/web/cs?Open&2008&11, cit. dne 15. 1.2013.
- Úřad vlády ČR. Programové prohlášení vlády, online:http://www.vlada.cz, cit. dne 12 2.2013.
- Zpravodaj dobrovolných nástrojů, online: www.cenia.cz, cit.dne 1.10. 2012

9. 3 Právní předpisy

- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
- Zákon č. 280/2004 Sb., daňový řád
- Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Směrnice Rady 2003/96/ES
- Směrnice Rady 2004/74/ES
- Vyhláška č. 2005/2009, MŹP

10. Seznam tabulek – tabulky č.

1: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty dle Směrnice čl. 7 odst. 1
2: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty dle Směrnice čl. 8 odst. 2
3: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu dle Směrnice
4: Daňové příjmy veřejných rozpočtů v ČR
5: Stručné porovnání spotřebních a ekologických daní
6: Základ daně a rozpětí výhřevnosti u vybraných výrobků
7: Sazby paliv a elektřiny v letech 2008 a 2009
8: Sazby paliv a elektřiny požadované EU v Kč
9: Základní sazba CO_2 daně v DKK
10: Srovnání základních vlastností EDR v Německu a v České republice
11: Relativní administrativní náklady energetických daní a inkaso daně v roce 2008
12: Relativní administrativní náklady energetických daní a inkaso daně v roce 2009
13: Stav plátců ekologických daní za rok 2008-2009
14: Počty povolení
15: Celkový přehled nedoplatků ekologických daní (v tis. Kč)
16: Výpočty 1 inkaso ekologických daní
17: Výpočty 2 vrácení ekologické daně
18: Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob v letech 2005 až 2011
19: Vývoj slev na dani na poplatníka 2007 až 2011
20: Průměrná míra nezaměstnanosti v %, v letech 2005 až 2011
21: Sazba daně topných plynů v r. 2007
22: Spotřební daň z minerálních olejů v letech 2008 a 2009
23: Ekologická daň ze zemního plynu v letech 2008 a 2009
24: Vybrané vlastnosti paliv
25: Sazby a výhřevnost jednotlivých paliv
26: Faktory vybraných paliv

11. Seznam obrázků – obrázky č.

1: Ekologické daně jako % z celkového zdanění v členských zemích EU v roce 2007

2*:* Počet povolení

3: Vývoj sazeb pojistného sociálního zabezpečení – zaměstnavatel za zaměstnance

4: Vývoj sazeb pojistného sociálního zabezpečení – zaměstnanci

5: Vývoj sazeb pojistného sociálního zabezpečení – OSVČ

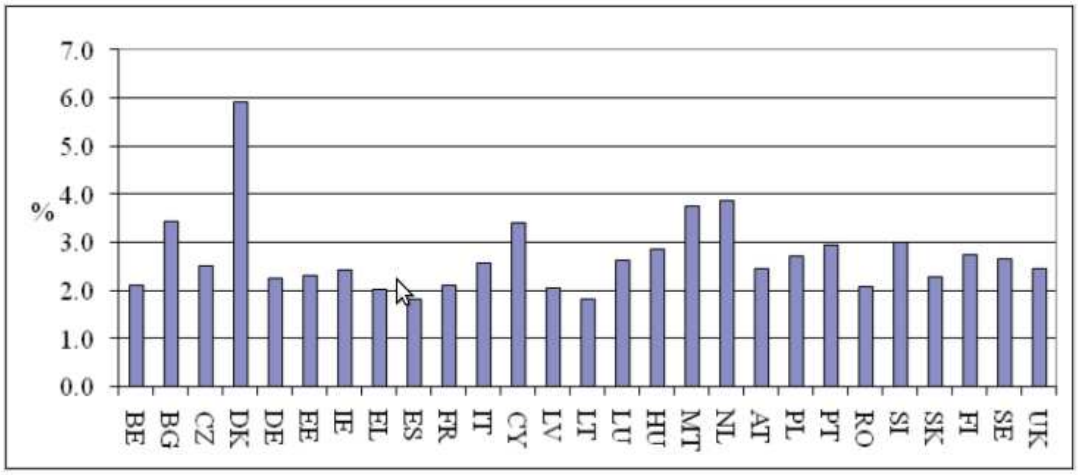
6: Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob v letech 2005 až 2011

7: Emisní faktor vybraných paliv

8: Porovnání jednotlivých paliv z hlediska výhřevnosti a jejího poměru k emisnímu faktoru.

12. Přílohy

Obrázek č. 1: Ekologické daně jako % z celkového zdanění v členských zemích EU v roce 2007



zdroj: European Commission – Taxation and Customs Union, 2009.

Tabulka č. 26: Celkový přehled nedoplatků z jednotlivých krajů

(v tis. Kč)

Celní ředitelství	Daň z elektřiny	Daň ze zemního plynu	Daň z pevných paliv	Celkem
Brno	1,9	17,7	0,0	**19,6**
České Budějovice	0,0	0,0	0,0	**0,0**
Hradec Králové	0,0	5,5	7,5	**13,0**
Olomouc	29,8	0,1	0,0	**29,9**
Ostrava	3 125,3	0,0	441,7	**3 567,0**
Plzeň	8,9	10,4	0,0	**19,3**
Praha	168,7	82,2	98,7	**349,6**
Ústí nad Labem	5,4	25,8	2,1	**33,3**
CELKEM	**3 340,0**	**141,7**	**550,0**	**4 031,7**

zdroj: MFCR