

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/D/2019/36089192891428100

ĎALŠIE MOŽNOSTI HARMONIZÁCIE V OBLASTI
NEPRIAMEHO ZDAŇOVANIA V RÁMCI EURÓPSKEJ
ÚNIE

Diplomová práca

2019

Bc. Lucia Vadovičová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

ĎALŠIE MOŽNOSTI HARMONIZÁCIE V OBLASTI
NEPRIAMEHO ZDAŇOVANIA V RÁMCI EURÓPSKEJ
ÚNIE

Diplomová práca

Študijný program: Daňovníctvo a daňové poradenstvo

Študijný odbor: Financie, bankovníctvo a investovanie

Školiace pracovisko: Katedra financií

Vedúci záverečnej práce: Ing. Juraj Válek, PhD.

Bratislava 2019

Bc. Lucia Vadovičová

POĎAKOVANIE

Touto cestou by som sa veľmi rada úprimne poďakovala vedúcemu diplomovej práce Ing. Jurajovi Válekovi, PhD., za ústretovosť, cenné rady a odbornú pomoc, ktorú mi pri vypracovaní záverečnej práce poskytol.

ABSTRAKT

VADOVIČOVÁ, Lucia: *Ďalšie možnosti harmonizácie v oblasti nepriameho zdaňovania v rámci Európskej únie.* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Juraj Válek, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2019, 63 s.

Cieľom diplomovej práce je analýza účinnosti zavedených neharmonizovaných spotrebných daní a posúdenie, či skutočne spĺňajú stanovený účel. V rámci širokého spektra neharmonizovaných daní sme sa zamerali na spotrebné dane z nezdravých potravín, ktoré sa uplatňujú v daňovej sústave Dánska, Fínska, Francúzska a Maďarska. Práca je rozdelená do štyroch kapitol. Obsahuje päť tabuliek, deväť grafov a jednu schému. V prvej kapitole je vysvetlená teoretická podstata a vývoj daňovej harmonizácie z hľadiska histórie. Druhá kapitola sa zaoberá vymedzením hlavného a štyroch parciálnych cieľov. V tejto kapitole sú tiež priblížené použité metódy skúmania. Tretia kapitola je venovaná názorom rôznych ekonómov na harmonizáciu daní a zdaňovanie spotreby, pričom osobitná pozornosť je upriamená na zdaňovanie nezdravých potravín. Súčasťou záverečnej kapitoly je predstavenie neharmonizovaných daní vybraných v jednotlivých krajinách Európskej únie a účelu ich zavedenia. V tejto kapitole sa ďalej venujeme fungujúcim potravinovým daniam, porovnávame dosahované daňové príjmy a vplyvy na makroekonomické ukazovatele krajín. Výsledkom práce je vyhodnotenie opodstatnenia a prínosu potenciálnej harmonizácie spotrebných daní z nezdravých potravín na úrovni spoločného trhu Európskej únie.

Kľúčové slová: nepriame dane, daňová harmonizácia, neharmonizované spotrebné dane, spotrebná daň z nezdravých potravín

ABSTRACT

VADOVIČOVÁ, Lucia: *Further possibilities for harmonization in the field of indirect taxation within the European Union*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. – Thesis Supervisor: Ing. Juraj Válek, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2019, 63 p.

The aim of the thesis is to analyze the effectiveness of the implemented non-harmonized excise duties and to assess whether they actually meet the intended purpose. Within a wide range of non-harmonized duties, we focused on excise duties on unhealthy food, which we can find in the tax systems of Denmark, Finland, France and Hungary. The thesis is divided into four chapters. It contains five tables, nine charts and one scheme. The first chapter explains the theoretical background and development of tax harmonization in terms of history. The second chapter deals with the definition of the main and four partial goals. This chapter also describes the methodology and methods of examination used in the thesis. The third chapter covers the theoretical opinions on tax harmonization and consumption taxes, especially focusing on the taxation of unhealthy foods. Final chapter is dedicated to the explanation of non-harmonized excise duties collected in particular countries within the European Union and their purpose. In this chapter, we continue to focus on food excise duties, we compare obtained tax revenues and analyse the impact on the country's macroeconomic indicators. The result of the thesis is to evaluate the possible consequences of harmonization of excise duties on unhealthy food and the benefits for the common market of the European Union.

Key words: indirect taxes, tax harmonization, non-harmonized excise duties, excise duty on unhealthy foods

Obsah

Úvod	10
1. Súčasný stav harmonizačných procesov v Európskej únii.....	11
1. 1 Teoretické vymedzenie daňovej harmonizácie	12
1. 2 Daňová harmonizácia vs. daňová konkurencia	13
1. 3 Súčasný problémy daňovej harmonizácie v Európskej únii.....	16
1. 4 Vývoj harmonizácie nepriamych daní v Európskej únii	17
1. 4. 1 Vývoj harmonizácie v oblasti DPH	18
1. 4. 2 Súčasný tendencie v oblasti DPH	22
1. 4. 3 Vývoj harmonizácie v oblasti spotrebných daní.....	25
2. Cieľ práce, metodika a metódy skúmania	30
2. 1 Metodika práce a metódy skúmania.....	30
3. Teoretické východiská harmonizácie nepriamych daní	32
3. 1 Teoretické názory na zavedenie dane z nezdravých potravín.....	36
4. Neharmonizované nepriame dane v krajinách Európskej únie	38
4. 1 Spotrebné dane z potravín.....	38
4. 1. 1 Spotrebné dane z cukru a sladených nápojov	38
4. 1. 2 Spotrebné dane z kávy	41
4. 2 Spotrebné dane s environmentálnym aspektom.....	42
4. 3 Ostatné neharmonizované spotrebné dane	46
4. 4 Súčasný stav problematiky vo vybraných krajinách	47
4. 4. 1 Dánsko	47
4. 4. 2 Dánska daň z tukov.....	50
4. 4. 3 Fínsko.....	52
4. 4. 4 Francúzsko	55
4. 4. 5 Maďarsko	57
4. 5 Vyhodnotenie a predikcia vývoja v oblasti harmonizácie nepriamych daní.....	59

Záver	63
Zoznam použitej literatúry	66

Zoznam grafov, tabuliek a ilustrácií

Tabuľka č. 1: Prehľad sadzieb DPH v EÚ platných v roku 2018.....	20
Tabuľka č. 2: Druhy a minimálne sadzby spotrebných daní z alkoholu v EÚ	27
Tabuľka č. 3: Prehľad krajín a sadzieb spotrebnej dane zo sladených nápojov	39
Tabuľka č. 4: Prehľad krajín a sadzieb spotrebnej dane z kávy	42
Tabuľka č. 5: Prehľad príjmov zo spotrebných daní v Dánsku (v tis. DKK)	48
Graf č. 1: Priemerná spotreba sladkých produktov v domácnostiach (v DKK)	49
Graf č. 2: Priemerná spotreba tučných produktov v domácnostiach (v DKK).....	51
Graf č. 3: Vývoj priemernej spotreby zmrzliny na obyvateľa (v l)	53
Graf č. 4: Ročná spotreba cukru na obyvateľa (v kg).....	53
Graf č. 5: Prehľad spotreby nealkoholických nápojov vo Fínsku (v l).....	54
Graf č. 6: Vývoj príjmov zo SD z nealkoholických nápojov (v mil. EUR).....	55
Graf č. 7: Prehľad výdavkov domácností na nealkoholické nápoje (v EUR).....	56
Graf č. 8: Vývoj zmeny spotreby potravín v dôsledku zavedenia dane (2014).....	58
Graf č. 9: Prehľad vývoja daňových príjmov (v mil. HUF)	59
Schéma č. 1: Rôzne úrovne harmonizácie daní	13

Úvod

Zdaňovanie je nevyhnutnou súčasťou fungujúcej spoločnosti a kľúčovým nástrojom verejnej politiky na všetkých úrovniach riadenia. Dane sú primárnym zdrojom príjmov vlád a ústredným prvkom zabezpečenia efektívneho a stabilného hospodárstva. Práve preto sú opatrenia zamerané na harmonizáciu vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti daní dôležitým nástrojom politiky Európskej únie, ktorej hlavným cieľom je vytvorenie fungujúceho jednotného trhu.

Od začiatkov ekonomickej integrácie možno harmonizačné procesy pozorovať najmä v oblasti nepriamych daní. Jednotlivým členským štátom sa podarilo zosúladiť svoje vnútroštátne normy a pravidlá pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty, ako aj spotrebných daní z alkoholu, tabaku, minerálnych olejov a energií. Niektoré členské krajiny však v snahe zachovať si svoju národnú autonómiu vyberajú spotrebné dane aj z iných produktov, obvykle za účelom získania dodatočných rozpočtových príjmov alebo realizovania opatrení na zníženie externalít.

V našej práci sa venujeme aktuálnej problematike neharmonizovaných spotrebných daní a dôvodom ich zavedenia. Určité štáty zdaňujú širokú škálu produktov, pričom najväčšie zastúpenie majú produkty s environmentálnym charakterom a dane z rôznych druhov potravín. Práve zdaňovanie potravín, ktoré majú negatívny dopad na ľudský organizmus a zdravotný stav populácie, je témou čoraz viac diskutovanou v rôznych ekonomikách sveta. V diplomovej práci sme sa preto bližšie pozreli na zavedené spotrebné dane z potravín so zvýšením obsahom soli, tuku a cukru a na ich správanie v konkrétnych podmienkach vybraných krajín.

Z ekonomických teórií a dostupných štúdií zameraných na uplatňovanie daní zo spotreby však vieme, že jednotlivé dane môžu mať rozdielny konečný efekt. Úspešnosť spotrebných daní z tabakových produktov podnietila vlády k vyberaniu spotrebných daní z nezdravých potravín s presvedčením, že vyššie ceny znížia ich spotrebu. Medzi tabakovými výrobkami a nezdravým jedlom však existujú značné rozdiely, a to či už v spôsobe definovania predmetu dane alebo dostupných substitútoch. V práci sa preto zameriavame aj na analýzu efektívnosti daní pri znižovaní spotreby určitých potravín a ich možných vedľajších dopadoch.

Hlavným cieľom diplomovej práce je na základe pozorovania potravinových daní existujúcich v daňovej sústave Dánska, Fínska, Francúzska a Maďarska vyhodnotiť možnosť ich zavedenia na úrovni Európskej únie a predpovedať ich budúce uplatnenie.

1. Súčasný stav harmonizačných procesov v Európskej únii

Proces spolupráce členských krajín Európskej únie (EÚ) predstavuje dôležitý aspekt, ktorým sa musia zaoberať všetky štáty s cieľom zachovania určitého stupňa hospodárskej stability. V rámci EÚ rozlišujeme rôzne úrovne spolupráce krajín v oblasti daní, pričom za základné formy možno považovať daňovú koordináciu, daňovú aproximáciu a daňovú harmonizáciu.¹

Základným stupňom spolupráce je *daňová koordinácia* národných politík jednotlivých členských štátov EÚ. Daňovú koordináciu možno charakterizovať ako vytváranie bilaterálnych a multilaterálnych schém zdanenia s cieľom obmedzenia arbitrážnych obchodov.² Cieľom daňovej koordinácie je zamedziť legalizácii príjmov získaných z nezákonných operácií, limitovať škodlivú daňovú konkurenciu a zaviesť transparentnosť v oblasti výmeny informácií. Za klasický príklad daňovej koordinácie možno považovať bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vychádzajúce z Vzorovej zmluvy OECD, ktoré sú nadradené daňovým zákonom jednotlivých štátov.

V súčasnosti môžeme pozorovať vysoký stupeň prepojenosti daňových sústav štátov EÚ, no napriek tomu sa jednotlivé krajiny snažia zachovať určité špecifiká. V prípade niektorých štátov teda nemožno hovoriť priamo o harmonizácii, resp. zosúladení daňových systémov, ale iba o *daňovej aproximácii*. Podstata daňovej aproximácie spočíva v smere daňovej spolupráce, teda v približovaní daňových systémov, a to najmä v oblasti priamych daní. Týka sa to napríklad rôznych daňových stimulov, úľav či oslobodení uplatňovaných v určitých oblastiach Európskej únie.

Najvyšší stupeň spolupráce a zjednotenia daňových sústav členských štátov predstavuje *daňová harmonizácia*, ktorú možno pozorovať predovšetkým v oblasti nepriamych daní. Práve harmonizácia daní je základným predpokladom na vytvorenie a efektívne fungovanie jednotného trhu pri dosahovaní spoločných politických a ekonomických cieľov. Hlavný význam harmonizácie spočíva v zabezpečení podmienok pre voľný pohyb osôb, tovaru, služieb a kapitálu, čo bolo aj primárnym dôvodom na vznik a založenie integrovaného trhu Európskej únie.

¹ SCHULTZOVÁ, A. 2018. *Daňové sústavy štátov Európskej únie*. Bratislava : EKONÓM, 2018. s. 25. ISBN 978-80-225-4505-1.

² KUBÁTOVÁ, K. 2010. *Daňová teorie a politika*. Praha : Wolters Kluwer, 2010. s. 159. ISBN 978-80-7357-574-8.

1. 1 Teoretické vymedzenie daňovej harmonizácie

Daňovú harmonizáciu možno definovať ako proces približovania daňových systémov členských štátov a uplatňovania spoločných princípov zdaňovania za účelom dosiahnuť ciele uvedené v zmluvách EÚ. Ide o proces, ktorý môže v krátkodobom alebo strednodobom horizonte viesť k rovnakým vnútroštátnym daňovým systémom.³ Z dlhodobého hľadiska sa však môžu objaviť psychologické alebo politické bariéry, a to najmä v tých krajinách, v ktorých by vplyvom harmonizácie vzrástlo daňové zaťaženie.

Harmonizácia nie je všeobecne záväznou súčasťou politiky v oblasti daní, ale prispôsobenie vnútroštátnych fiškálnych politík jednotlivých krajín EÚ je nevyhnutné pre správne fungovanie jednotného trhu. Daňová harmonizácia sa dá dosiahnuť spontánne (prostredníctvom trhového mechanizmu), konaním európskych inštitúcií (koordináciou fiškálnych politík či harmonizáciou daňových zákonov) alebo Európskeho súdneho dvora (obmedzovaním určitých vnútroštátnych daňových pravidiel, ktoré porušujú pravidlá EÚ). V tejto súvislosti možno harmonizáciu rozdeliť na pozitívnu a negatívnu.

Pozitívna daňová harmonizácia spočíva v implementácii smerníc, nariadení a iných legislatívnych nástrojov Európskej komisie do národných sústav členských krajín. Výsledkom pozitívnej harmonizácie je uplatňovanie zhodných pravidiel vo všetkých štátoch. Podmienkou prijatia legislatívnych opatrení je súhlas všetkých členov, čo proces aplikovania tohto druhu harmonizácie značne sťažuje.

Podstatou *negatívnej daňovej harmonizácie* sú nariadenia Európskeho súdneho dvora, ktorými ustanovuje účastníckym krajinám konkrétneho prípadu prijatie, resp. odstránenie určitých opatrení z ich národnej legislatívy. Nejde o harmonizáciu daní v pravom zmysle slova, keďže jej výsledkom nie sú smernice a nariadenia vytvárajúce rovnaké pravidlá pre všetky členské krajiny EÚ.

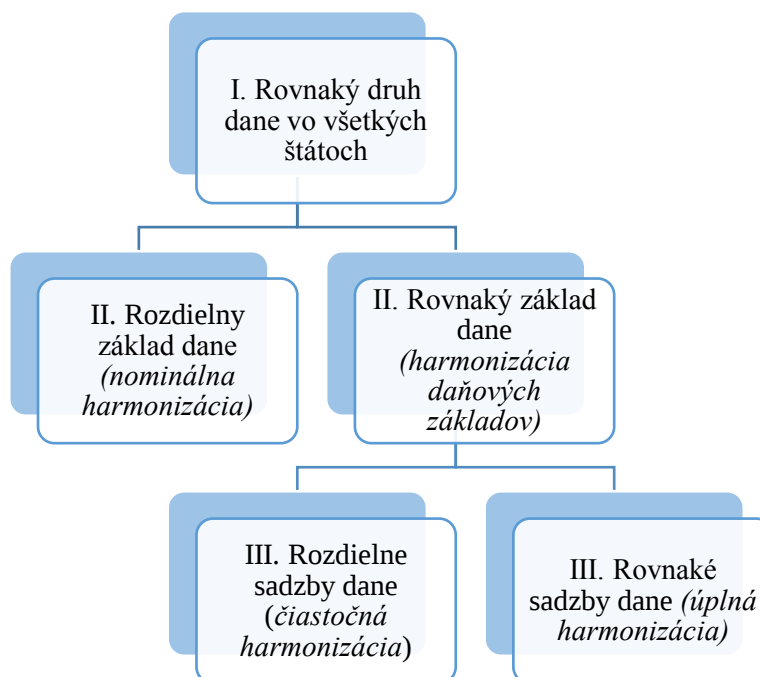
Podľa spôsobu uplatnenia legislatívnych daňových nástrojov rozlišujeme priamu a nepriamu harmonizáciu. *Priama harmonizácia* je uskutočňovaná prostredníctvom priamych legislatívnych nástrojov – daňových smerníc. *Nepriamu harmonizáciu* možno dosiahnuť využitím nedaňových legislatívnych nástrojov z inej oblasti práva, napríklad obchodného (povinnosť účtovať podľa Medzinárodných účtovných štandardov).

Situáciu, kedy krajiny v určitej oblasti daní využívajú pravidlá spoločné pre všetkých členov EÚ a v ďalšej oblasti daní pravidlá národného charakteru, označujeme ako

³ PÍRVU, D. 2012. *Corporate Income Tax Harmonization in the European Union*. United Kingdom : Palgrave Macmillan, 2012. s. 11. ISBN 978-1-137-00091-0.

čiastočnú harmonizáciu. Harmonizácia štruktúry daňového systému pri súčasnej harmonizácii daňových sadzieb predstavuje *úplnú harmonizáciu*. Rôzne existujúce stupne harmonizácie znázorňuje nasledujúca schéma.

Schéma č. 1: Rôzne úrovne harmonizácie daní



Zdroj: LENÁRTOVÁ, G. 2012. Harmonizácia daní v Európskej únii. Bratislava : Ekonóm, 2012. s. 26. ISBN 978-80-225-3501-4.

Posledné členenie zohľadňuje teritoriálne hľadisko. *Vertikálna harmonizácia* spočíva v harmonizácii daňových systémov na rôznych úrovniach štátnej samosprávy. Klasickým príkladom tohto typu harmonizácie je zosúladenie regionálneho daňového systému s federálnym daňovým systémom, ktoré sa vyskytuje v USA. Harmonizácia národných daňových systémov a jednotlivých daní sa označuje ako *horizontálna harmonizácia*. Práve tento typ harmonizácie sledujeme aj v rámci spoločného trhu EÚ.⁴

1. 2 Daňová harmonizácia vs. daňová konkurencia

V kontexte globalizácie je daňová konkurencia medzi štátmi významným protipólom daňovej harmonizácie. Ekonomiky krajín sa čoraz viac otvárajú a ponúkajú

⁴ NERUDOVÁ, D. 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydanie. Praha : Wolters Kluwer, 2014. s. 20. ISBN 978-80-7478-626-6.

jednotlivcom i spoločnostiam rôzne daňové zvýhodnenia. Hlavným zámerom krajín je vytvoriť atraktívne daňové prostredie a investičné podmienky na prilákanie zahraničného a udržanie domáceho kapitálu. Daňovú konkurenciu teda môžeme pozorovať nielen v rámci členských štátov EÚ, ale aj vo vzťahu k ostatným svetovým ekonomikám.

Proces globalizácie sa prejavuje okrem iného aj liberalizáciou presunu kapitálu a znížením transakčných nákladov, čo podnecuje spoločnosti a jednotlivcov k hľadaniu výhodnejších investícií v zahraničí. V záujme maximalizácie prílevu investícií do svojich krajín prijímajú štátne orgány predovšetkým opatrenia na zníženie daní, čím sa krajina stáva atraktívnejšou pre potenciálneho podnikateľa. Daňová konkurencia sa využíva najmä v menej rozvinutých krajinách, keďže prílev zahraničného kapitálu im umožňuje využívanie moderných technológií, nových metód riadenia a následne rast exportu.

Daňovú konkurenciu možno definovať ako situáciu, v ktorej vlády nastavujú nízke efektívne daňové sadzby na prilákanie zahraničného kapitálu a podnikateľskej aktivity do svojej krajiny.⁵ Krajiny, ktoré znižujú svoje daňové sadzby na veľmi nízke alebo nulové úrovne sú všeobecne známe ako „daňové raje“.

V súčasnosti možno pozorovať rôzne názory na medzinárodnú daňovú konkurenciu a jej priaznivé, resp. nepriaznivé aspekty. Zástancovia daňovej konkurencie vidia jej pozitíva najmä v týchto oblastiach:

- vplyvom nižších daňových sadzieb dochádza k racionalizácii verejných výdavkov;
- nízke dane spôsobujú rozvoj podnikania, vyššie zisky spoločností a tým aj celkové hospodárske oživenie krajín;
- daňová konkurencia obmedzuje schopnosť politikov zasahovať do hospodárstva (bez tlaku na zníženie daní by mali väčšiu možnosť zvyšovať daňové sadzby);
- nižšie daňové sadzby môžu prilákať zahraničných investorov aj do krajín s nedostatočne rozvinutou infraštruktúrou, menej kvalifikovanou pracovnou silou alebo nepriaznivou polohou;
- výsledným efektom daňovej konkurencie je prílev kapitálu zo zahraničia, čo zvyšuje hospodársky rast krajiny a tým znižuje rozdiely medzi viac a menej rozvinutými krajinami.⁶

⁵ TEATHER, R. 2005. *The Benefits of Tax Competition*. [online]. Londýn, 2005. [cit. 2019-02-28]. Dostupné na internete: <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/upldbook303pdf.pdf>

⁶ DZIALO, J. 2015. *Tax Competition Or Tax Coordination? What Is Better For The EU?* [online]. 2015. [cit. 2019-28-02]. Dostupné na internete: <https://content.sciendo.com/view/journals/cer/18/2/article-p37.xml>

Odporcovia, naopak, tvrdia, že daňová konkurencia je spojená s týmito negatívami:

- nižšia úroveň verejných príjmov prispieva k zredukovaniu ponuky verejných statkov a v dôsledku toho k obmedzeniu redistribučnej funkcie štátneho rozpočtu;
- vláda sa môže snažiť kompenzovať straty spôsobené nižšími príjmami do rozpočtu zvýšením daňového zaťaženia vo vzťahu k menej mobilným výrobným faktorom alebo zvýšením sadzieb nepriamych daní, ktoré môžu znížiť dopyt spotrebiteľov;
- zníženie výdavkov na infraštruktúru, výskum, vývoj alebo vzdelávanie môžu oslabiť dlhodobú konkurencieschopnosť hospodárstva;
- zníženie daní nie je jediný spôsob, ako zvýšiť príťažlivosť krajiny – možno to dosiahnuť aj prostredníctvom modernizácie technologickej infraštruktúry, vzdelávaním populácie, vyšších výdavkov na výskum a vývoj alebo efektívneho fungovania verejnej správy;
- investovanie kapitálu do krajiny s výhodnejšou daňovou sadzbou prispieva k strate hypotetických rozpočtových príjmov v domácej krajine – investori využívajú verejné statky v domácej krajine ale nezúčastňujú sa na ich spolufinancovaní.

Fenoméni daňovej konkurencie vyvolal reakciu medzinárodných organizácií, ktoré sa pokúsili o jeho elimináciu vrátane všetkých negatívnych účinkov. Výsledkom opatrení prijatých v tejto oblasti bolo publikovanie rôznych správ zameraných na boj proti nepriaznivej daňovej konkurencii.⁷ Aktivity medzinárodných organizácií zamerané na odstránenie daňovej súťaže sa však neukázali ako plne účinné a postavenie daňových rajov je naďalej neohrozené. Vysoko rozvinuté krajiny by sa mali zamerať na prilákanie kapitálu prostredníctvom použitia iných faktorov, ako sú nízke dane, napríklad politickou stabilitou, transparentnou a jednoznačnou legislatívou, podporou rozvoja podnikania, zavedením jednoduchých postupov pri založení podniku, rozvojom infraštruktúry a telekomunikácií či vysokou kvalifikovanou pracovnou silou a kvalitnou pôdou.

Argument, že daňová konkurencia si vyžaduje harmonizáciu daní, nie je podľa názorov mnohých dostatočne presvedčivý a dokázaný. Pozornosť medzinárodných inštitúcií by sa mala zamerať skôr na daňovú koordináciu ako na snahy o úplnú harmonizáciu daňových sadzieb. Jednotná fiškálna politika by pravdepodobne mala pozitívny vplyv na hospodárstvo EÚ ako celku, konkrétne krajiny by však boli nútené aplikovať politiku, ktorá v danom čase nemusí byť v súlade s ich vlastnými záujmami.

⁷ Napríklad OECD publikovala reporty ako *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (1998) a *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practises* (2000). Známy je aj dokument EÚ pod názvom *Code of Conduct on Business Taxation* (2000).

1. 3 Súčasné problémy daňovej harmonizácie v Európskej únii

V súčasnej väčšej, modernejšej a viac integrovanej Európskej únii brzdí daňovú politiku a harmonizačné snahy najmä potreba jednomyselnosti pri prijímaní daňových právnych predpisov záväzných pre všetky členské štáty. Národné a spoločné záujmy krajín sú vzájomne prepojené a rastúca mobilita podnikov a jednotlivcov spôsobuje, že daňové rozhodnutia jedného členského štátu môžu výrazne ovplyvniť príjmy a politické rozhodnutia ostatných štátov. Orgány EÚ musia byť pripravené rýchlo reagovať a prispôbovať spoločnú politiku v oblasti daní aktuálnym podmienkam, avšak pravidlo jednomyselnosti túto činnosť značne obmedzuje. Zdaňovanie, najmä v oblasti priamych daní, ostáva rozdrobené do 28 rôznych vnútroštátnych právnych predpisov. Tento zložitý systém je veľmi nákladný a administratívne zaťažuje najmä malé a stredné podniky. Jednotný trh sa stáva menej atraktívnym prostredím na investovanie a podniky neexpandujú do ďalších členských štátov.⁸

Zaujímavý dopad na vývoj ďalšej harmonizácie daní bude mať aj rozhodnutie Veľkej Británie opustiť Európsku úniu, tzv. Brexit. V tejto súvislosti sú najviac predpovedané dve možnosti. Prvou je, že sa Veľká Británia môže stať veľkým daňovým rajom v bezprostrednom susedstve EÚ a bude sa snažiť prilákať investície a pracovné sily z iných krajín tým, že ponúkne nižšie daňové sadzby. Faktom je, že Veľká Británia v posledných rokoch opakovane znížila svoju daňovú sadzbu, pričom v súčasnosti ju zachováva na oveľa nižšej úrovni ako porovnateľné krajiny (napríklad Nemecko, Francúzsko alebo Taliansko). Druhou alternatívou je, že práve po odchode Veľkej Británie sa podarí zostávajúcim členským štátom podniknúť kroky smerom k rozsiahlejšej harmonizácii daní. Práve Spojené kráľovstvo je najväčším oponentom zavedenia spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb (tzv. *Common Consolidated Corporate Tax Base*, resp. *CCCTB*), ktorý by predstavoval jednotný súbor pravidiel uplatňovaných konzistentne v celej EÚ. Ide o systém, v ktorom by si členské štáty mohli vybrať daňové sadzby podľa vlastného uváženia, pravidlá pre výpočet zdaniteľného zisku by však boli stanovené na úrovni EÚ.⁹

⁸ EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy*. [online]. Štrasburg, 2019. [cit. 2019-03-20]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf

⁹ FUEST, C. – SULTAN, S. 2018. *How will Brexit Affect Tax Competition and Tax Harmonization? The Role of Discriminatory Taxation*. [online]. ifo Working papers. 2018. [cit. 2019-03-23]. Dostupné na internete: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/wp-2018-248-fuest-sultan-brexit-and-tax-competition.pdf>

Ďalší dopad Brexitu na daňovú politiku spočíva v tom, že po opustení spoločného trhu už Veľká Británia nebude podliehať nariadeniam EÚ o štátnej pomoci a Kódexu správania EÚ v oblasti zdaňovania podnikov. Aj keď tieto nariadenia nebránia národným vládam v znižovaní daňových sadzieb, bránia im v ponúkaní rozličných daňových sadzieb rôznym spoločnostiam alebo sektorom. Práve táto forma daňovej diskriminácie zohráva dôležitú úlohu v medzinárodnej daňovej politike.

Keďže spoločný trh EÚ je založený na princípe voľného obchodovania, viaceré rozdielne dane z predaja by narušili hospodársku súťaž a bránili voľnému pohybu tovaru, služieb, osôb a kapitálu. Práve preto sa v rámci EÚ uplatňuje harmonizovaná daň z pridanej hodnoty už od roku 1977. Po Brexite ale bude Veľká Británia mimo pôsobenia tohto harmonizovaného systému a bude môcť zmeniť spôsob uplatňovania DPH alebo ho dokonca úplne nahradiť inou daňou. Najvýraznejším dôsledkom Brexitu však pravdepodobne bude zavedenie dovoznej DPH pri vstupe tovaru do EÚ a naopak pri vstupe tovaru z EÚ do Spojeného kráľovstva.¹⁰

V súčasnosti sa tovar medzi Veľkou Britániou a zvyškom EÚ pohybuje s pozastavenou spotrebnou daňou. Po odchode krajiny sa však budú musieť uplatňovať rovnaké colné pravidlá a pravidlá upravujúce zdaňovanie spotreby, ktoré sa momentálne uplatňujú pri preprave tovaru medzi EÚ a krajinami mimo nej. To znamená, že Únia bude vyžadovať colné hlásenia o tovare odoslaného zo Spojeného kráľovstva alebo do neho prijímaného z inej krajiny EÚ, ako aj vyhlásenia o bezpečnosti a ochrane. Tiež sa už nebude využívať systém pre prepravu a kontrolu pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani EMCS (*Excise Movement and Control System*).

1.4 Vývoj harmonizácie nepriamych daní v Európskej únii

Na rozdiel od stagnujúceho procesu harmonizácie priamych daní je stupeň harmonizácie nepriamych daní úspešne napredujúci už od počiatkov ekonomickej integrácie. Nepriame dane odvádzajú subjekty na určitom stupni výroby, resp. pri predaji tovaru alebo poskytnutí služby. V skutočnosti však daň znáša spotrebiteľ v cene kupovaného tovaru alebo služby. Rozlišujeme dva druhy nepriamych daní:

- všeobecné dane, t. j. daň z pridanej hodnoty (DPH);
- selektívne dane, t. j. spotrebné dane (akcízy).

¹⁰ ALLEN & OVERY. 2016. *Tax and the implications of Brexit*. [online]. 2016. [cit. 2019-03-20]. Dostupné na internete: http://www.allenoverly.com/Brexit-Law/Documents/Business/AO_05_Brexit_Specialist_paper_Tax.pdf

1. 4. 1 *Vývoj harmonizácie v oblasti DPH*

Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) je najdlhšie používanou spotrebnou daňou v Európe. Proces harmonizácie v oblasti DPH sa začal v roku 1967 prijatím smernice č. 67/227/EHS, ktorou došlo k zrušeniu dovtedy uplatňovanej dane z obratu a k implementovaniu viacstupňovej DPH. Európska komisia prijala záväzok vytvoriť systém DPH, ktorý by v rámci Európskeho spoločenstva zaviedol rovnaké pravidlá, aké sa uplatňujú pri obchodoch realizovaných v rámci jednej krajiny.

Po zavedení tejto smernice však medzi režimami DPH uplatňovanými v jednotlivých členských štátoch existovali stále výrazné rozdiely. Druhá prijatá smernica č. 67/228/EHS preto definovala predmet dane a vymedzila základné pojmy ako osobu podliehajúcu dani, miesto zdaniteľného plnenia, dodanie tovaru či poskytnutie služby. Členské štáty mohli naďalej rozhodovať o výške daňových sadzieb, ktoré neboli limitované a prijímať opatrenia v národnej legislatíve na odstraňovanie daňových únikov.

Prelomovou legislatívnou normou bola šiesta¹¹ smernica č. 77/388/EHS platná od roku 1978. Obsahom smernice bola harmonizácia národných právnych predpisov v oblasti dane z pridanej hodnoty a stanovenie jednotného základu dane. Išlo o základnú smernicu, ktorá zahŕňala hlavné zásady a princípy DPH a teoreticky vymedzila ďalšie kľúčové pojmy. Smernica bola až do prijatia novej smernice celkovo novelizovaná tridsaťdvakrát.¹²

V dôsledku prijatia smernice č. 91/680/EHS, ktorá zrušila daňové hranice medzi členskými krajinami, bolo potrebné stanoviť spôsob zdaňovania obchodov v rámci spoločného trhu. Prvotným zámerom orgánov bolo zdaňovať obchody podľa princípu krajiny pôvodu, ktorý zodpovedal požiadavkám jednotného trhu lepšie, ako princíp krajiny určenia. Ukázalo sa však, že jednotlivé členské štáty neboli na tento systém pripravené a odsúhlasili zavedenie tzv. prechodného systému DPH platného od roku 1993.

Podľa tohto systému sa na všetky transakcie medzi registrovanými platiteľmi DPH použil princíp krajiny určenia a na cezhraničné obchody s konečnými spotrebiteľmi a neregistrovanými obchodníkmi princíp krajiny pôvodu. Vďaka kombinovanému systému DPH boli na hraniciach členských štátov ukončené daňové kontroly a tovar zaťažený DPH v jednom členskom štáte sa mohol v rámci jednotného trhu pohybovať bez ďalšej kontroly alebo daňovej povinnosti.

¹¹ Tretia, štvrtá a piata smernica sa z politických dôvodov týkala iba Belgicka a Talianska.

¹² ŠIROKÝ, J. 2018. *Daně v Evropské unii*. 7. vydanie. Praha : Leges, 2018. s. 145-146. ISBN 978-80-7502-274-5.

Štrukturálna harmonizácia pokračovala zavedením smernice č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Táto smernica nepriniesla žiadne zásadné vecné zmeny, avšak nahradila predchádzajúce a stala sa novou platnou kodifikačnou normou pre DPH. K 31. januáru 2018 bola smernica novelizovaná štrnásťkrát.

V roku 2008 boli prijaté dve legislatívne opatrenia, ktoré smernicu č. 2006/112/ES dopĺňajú. Smernica č. 2008/8/ES zaviedla nové pravidlá určovania miesta poskytnutia služieb a zdaňovanie poskytnutých služieb podľa princípu krajiny určenia. Definitívne zavedenie zdaňovania služieb v mieste určenia nastalo v roku 2015. Odvtedy je každé poskytnutie telekomunikačných služieb, elektronických služieb a služieb rozhlasového a televízneho vysielania zdaňované v krajine odberateľa namiesto pôvodnej krajiny dodávateľa.¹³ Smernica č. 2008/9/ES implementovala zjednodušené pravidlá vrátenia DPH osobám, ktoré sú nerezidentmi v štáte vrátenia dane, ale v inom členskom štáte. Tieto pravidlá majú urýchliť vrátenie dane, keďže sú transakcie zabezpečované elektronicky.

V roku 2010 bola prijatá smernica č. 2010/45/EÚ upravujúca pravidlá fakturácie DPH. Smernica č. 2013/42/EÚ upravila mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH a nadväzujúca smernica č. 2013/43/EÚ umožnila členským štátom rozšíriť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti („reverse-charge“) o voliteľné a dočasné používanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti vo vzťahu k dodaniu určitého tovaru a poskytovaniu určitých služieb náchylných na podvod.¹⁴

Napriek tomu, že DPH je celkovo najharmonizovanejšou daňou, neexistujú žiadne legislatívne predpisy, ktoré by stanovovali presnú výšku sadzby pre všetky členské štáty. Preto môžu jednotlivé štáty vo svojej daňovej a fiškálnej politike upravovať sadzby podľa ekonomickej situácie a výšky príjmov, ktoré od tejto dane očakávajú. Navyše, harmonizácia sadzieb DPH je vnímaná ako zasahovanie do národnej daňovej suverenity jednotlivých krajín. Preto Európska komisia v rámci daňových sadzieb nepožaduje úplnú harmonizáciu, ale prijatie spoločných zásad a aproximáciu, čiže stanovenie daňových sadzieb v určitom rozpätí.

¹³ EURÓPSKA KOMISIA. 2018. *Návrh Smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o sadzby dane z pridanej hodnoty*. [online]. Brusel, 2018. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0020&from=EN>

¹⁴ ŠIROKÝ, J. 2018. *Daně v Evropské unii*. 7. vydanie. Praha : Leges, 2018. s. 152-153. ISBN 978-80-7502-274-5.

Tabuľka č. 1: Prehľad sadzieb DPH v EÚ platných v roku 2018

Členský štát EÚ	Rok vstupu do EÚ	Super znížená sadzba (%)	Znížená sadzba (%)	Základná sadzba (%)	Nulová sadzba (%)
Belgicko	1958	–	6; 12	21	0
Francúzsko	1958	2,1	5,5; 10	20	–
Holandsko	1958	–	6	21	–
Luxembursko	1958	3	8	17	–
Nemecko	1958	–	7	19	–
Taliansko	1958	4	5; 10	22	–
Dánsko	1973	–	–	25	0
Írsko	1973	4,8	9; 13,5	23	0
Veľká Británia	1973	–	5	20	0
Grécko	1981	–	6; 13	24	–
Portugalsko	1986	–	6; 13	23	–
Španielsko	1986	4	10	21	–
Fínsko	1995	–	10; 14	24	0
Rakúsko	1995	–	10; 13	20	–
Švédsko	1995	–	6; 12	25	0
Cyprus	2004	–	5; 9	19	–
Česká republika	2004	–	10; 15	21	–
Estónsko	2004	–	9	20	–
Litva	2004	–	12	21	–
Lotyšsko	2004	–	5; 9	21	–
Maďarsko	2004	–	5; 18	27	–
Malta	2004	–	5; 7	18	0
Poľsko	2004	–	5; 8	23	–
Slovensko	2004	–	10	20	–
Slovinsko	2004	–	9,5	22	–
Bulharsko	2007	–	9	20	–
Rumunsko	2007	–	5; 9	19	–
Chorvátsko	2013	–	5; 13	25	–

Zdroj: vlastné spracovanie podľa EUROPEAN COMMISSION. 2019. *VAT Rates applied in the Member States of the European Union*. [online]. 2019. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

V roku 1992 nastalo prijatím smernice č. 92/77/EHS obmedzenie právomoci členských krajín v oblasti stanovenia sadzieb DPH. Členské štáty boli povinné zaviesť základnú sadzbu DPH na minimálnej úrovni 15 %, pričom neskôr bol stanovený horný limit sadzby vo výške 25 %. Smernica tiež obsahovala možnosť uplatňovať jednu alebo dve znížené sadzby na minimálnej úrovni 5 % na vybrané druhy tovarov a služieb. Na určité výnimky bolo možné aplikovať aj superzníženú alebo nulovú sadzbu dane. Uvedené sadzby mali byť platné až do prijatia konečného systému DPH, čo sa doposiaľ nepodarilo. Vo vyššie uvedenej Tabuľke č. 1 možno vidieť, že v súčasnosti sú sadzby DPH veľmi diferencované a prispievajú k zložitosti daňového systému.

Dodanie alebo nadobudnutie tovaru alebo služby v rámci jednotného daňového územia Európskej únie poznáme pod pojmom intrakomunitárne obchodovanie. Zrušenie hraníc medzi členskými krajinami spôsobilo, že colné orgány prestali kontrolovať obeh tovarov a služieb a daňový režim na účely kontroly výberu dane sa stal administratívne náročnejší. V dôsledku toho si dodávateľ musí zistiť postavenie odberateľa na účely DPH individuálne a podľa toho, či je alebo nie je registrovaný ako platca DPH, vystaviť daňový doklad. V roku 1993 vstúpilo do platnosti nariadenie Rady č. 218/92, ktorým bolo z dôvodu zjednodušenia vzájomného obchodu a kontroly v EÚ povinne zavedené daňové identifikačné číslo (DIČ), dátový systém VIES a kontrolný štatistický systém Intrastat.¹⁵

Používanie daňového identifikačného čísla bolo pôvodne iba doporučované, vyššie spomenutým nariadením sa však zmenilo na povinné. Členské krajiny uvádzajú pred daňovým identifikačným číslom pridelený dvojmiestny alfabetycký kód, ktorý vyjadruje registráciu subjektu ku konkrétnej krajine. Náležitosti registrácie k DPH v rámci celej EÚ možno overiť cez dátový systém EU VIES („VAT Information Exchange System“). Tento systém tak umožňuje správcom daní jednotlivých štátov vymieňať informácie o intrakomunitárnom dodaní a nadobudnutí tovarov a služieb.

Monitorovanie pohybu tovarov (nie služieb) v intrakomunitárnom obchodovaní je zabezpečené prostredníctvom kontrolného systému s názvom Intrastat. Fungovanie Intrastatu je v súčasnosti upravené nariadením Komisie č. 96/2010 a jeho podstata spočíva v povinnom vyplňovaní mesačných štatistických hlásení o odoslaní a prijatí tovaru v rámci spoločenstva. Pri hlásení obchodu nie je dôležitý moment fakturácie, ale moment skutočného prijatia, resp. odoslania komodity.

¹⁵ ŠIROKÝ, J. 2018. *Daně v Evropské unii*. 7. vydanie. Praha : Leges, 2018. s. 165-167. ISBN 978-80-7502-274-5.

1. 4. 2 *Súčasnú tendencie v oblasti DPH*

Európska komisia dlhodobo poukazuje na potrebu rozsiahlej reformy súčasného systému DPH, ktorý aj napriek mnohým úpravám nespĺňa požiadavky dnešnej globálnej, digitálnej a mobilnej ekonomiky. Pravidlá súčasného systému DPH pochádzajú z roku 1993 a sú jedným z posledných prvkov práva EÚ, ktorý nespĺňa zásady jednotného trhu. Systém DPH je podľa odborníkov zložitý a môže byť jednoducho zneužitý podvodníkmi. Rozdiel medzi očakávanými a skutočnými príjmami z DPH sa odhaduje na 150 miliárd EUR ročne, pričom približne 50 miliárd EUR pochádza z cezhraničných podvodov.¹⁶ Existuje podozrenie, že práve tieto prostriedky sú využívané na financovanie zločineckých skupín a terorizmu.

V roku 2016 prijala Európska komisia tzv. *Akčný plán v oblasti DPH* s cieľom vytvoriť nový jednoduchší systém, ktorý bude vhodnejší pre spoločný trh EÚ a lepšie zabezpečený proti podvodom. Modernizácia súčasných pravidiel využívaných v mechanizmoch DPH bude pozostávať zo štyroch hlavných prvkov:

- a) úpravy kľúčových princípov uplatňovaných v rámci európskeho systému DPH,
- b) krátkodobých rýchlych opatrení v boji proti podvodom v oblasti DPH,
- c) reformy sadzieb DPH,
- d) zjednodušenia pravidiel DPH a zníženia administratívneho zaťaženia malých a stredných podnikov.¹⁷

Základným bodom akčného plánu je náhrada pôvodného prechodne uplatňovaného systému zdaňovania tovarov v členskom štáte pôvodu konečným systémom zdaňovania tovarov v členskom štáte určenia. Znamená to, že pri cezhraničnom dodaní tovaru v rámci spoločného trhu bude dodávateľ účtovať DPH odberateľovi s daňovou sadzbou členského štátu, v ktorom bude preprava tovaru ukončená. Daň sa prizná a odvedie v členskom štáte dodávateľa prostredníctvom mechanizmu jednotného kontaktného miesta.

Adaptácia daňových správ na nový systém sa zrealizuje prostredníctvom dvojfázového procesu. Ak v prvom kroku prechodu na konečný systém DPH definuje daňová správa odberateľa ako certifikovanú zdaniteľnú osobu, uplatní sa prenesená daňová povinnosť (tzv. reverse charge) a DPH povinne odvedie odberateľ tak, ako je to

¹⁶ EUROPEAN COMMISSION. 2017. *European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system*. [online]. Press Release. Brusel, 2017. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_en.htm

¹⁷ EUROPEAN COMMISSION. 2016. *Commission presents measures to modernise VAT in the EU*. [online]. Press Release. Brusel, 2016. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_sk.htm

v súčasnosti. V druhej fáze prechodu bude mať povinnosť odvieť daň z nákupu tovaru z iných členských krajín iba dodávateľ. Cieľom konečného systému DPH je zdaňovať tovar v rámci jednotného trhu EÚ rovnako, ako keby nešlo o cezhraničný, ale o tuzemský obchod. V prvej fáze prechodu na nový režim sa vyššie spomenutý princíp bude aplikovať iba na tovary, v druhej fáze by malo dôjsť k rozšíreniu aj na oblasť poskytovania služieb.¹⁸

Vzhľadom na to, že príprava na prijatie konečného systému DPH si vyžaduje dlhodobý proces, zaviedla Komisia krátkodobé opatrenia zamerané na zlepšenie súčasného systému (tzv. rýchle riešenia). Jedným z týchto opatrení bolo zavedenie už vyššie spomenutého pojmu *certifikovaná zdaniteľná osoba*. Konkrétny podnik môže získať tento status po splnení vymedzených kritérií, čím sa zaradí do skupiny spoľahlivých daňovníkov a môže v rámci mechanizmu DPH využívať určité zjednodušenia.

Ďalším zo skupiny rýchlych riešení je harmonizácia pravidiel „*call-off-stock*“ vo všetkých členských štátoch. Pod týmto pojmom možno rozumieť situáciu, v ktorej dodávateľ umiestňuje tovar do členského štátu, v ktorom nie je identifikovaný pre DPH, s cieľom predat' ho neskôr už známemu odberateľovi. Ak sa obe strany dohodnú, dodávateľ sa v tomto štáte nemusí registrovať za platiteľa DPH a daňová povinnosť je prenesená na odberateľa po splnení zákonných podmienok.¹⁹ Komisia vo svojom návrhu uvádza, že ak ide o obchodovanie medzi dvoma certifikovanými zdaniteľnými osobami, potom úprava *call-off-stock* znamená jedno dodanie tovaru v členskom štáte začatia prepravy a nadobudnutie v členskom štáte, v ktorom sa tovar nachádza. V súčasnosti však pravidlá *call-off-stock* nie sú aplikované na všetky krajiny, čo je v rozpore s jednotným uplatňovaním pravidiel pre DPH v rámci EÚ.²⁰

Ďalšou inováciou súčasného systému DPH je ustanovenie identifikačného čísla pre DPH ako hmotnoprávnej podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru v rámci EÚ. Pri uznaní oslobodenia od dane platí, že odberateľ musí byť identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom sa začalo odoslanie alebo preprava tovaru. V súčasnosti je dôsledkom nedodržania podmienky uloženie pokuty alebo sankcie, nemôže však dôjsť k zamietnutiu oslobodenia od dane. To sa prijatím návrhu zmení a daňová správa bude môcť žiadosti o oslobodenie od DPH nevyhovieť. Touto

¹⁸ EURÓPSKA KOMISIA. 2017. *Oznámenie Komisie o opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH*. [online]. Brusel, 2017. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566&from=SK>

¹⁹ Zahraničný dodávateľ nie je tuzemským platiteľom DPH, odberateľ je vopred známy a vopred daňovému úradu oznámi, že je osobou povinnou platiť daň z tovaru nadobudnutého z iného členského štátu.

²⁰ SCHULTZOVÁ, A. 2018. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. Bratislava : EKONÓM, 2018. s. 54-56. ISBN 978-80-225-4505-1.

úpravou sa zabezpečí lepšie monitorovanie toku tovaru prostredníctvom kvalitnejších súhrnných výkazov.²¹

Komisia navrhuje aj zjednotenie pravidiel reťazových obchodov, čím možno prispieť k zredukovaniu daňových únikov v oblasti DPH. Pod pojmom reťazové transakcie možno rozumieť viaceré po sebe nasledujúce dodania toho istého tovaru medzi dvoma členskými štátmi. Podľa aplikovaných pravidiel sa preprava tovaru v reťazci prisúdi iba jednému dodaniu, na ktoré sa bude vzťahovať oslobodenie od dane. Je však nevyhnutné vypracovať jednotné legislatívne vymedzenia na zabezpečenie právnej istoty pri určovaní pohyblivej dodávky, ktorej bude priradená preprava. Tieto pravidlá bude možno uplatniť iba v prípade, ak budú všetci zúčastnení v reťazci certifikované zdaniteľné osoby.

Dôležitou súčasťou prechodu na konečný systém DPH je aj reforma pravidiel pri určovaní daňových sadzieb. Hlavným zámerom Komisie je, aby podľa princípu štátu určenia, teda pri zdaňovaní tovarov a služieb sadzbou štátu, do ktorého je tovar dodávaný alebo služba poskytovaná, dodávatelia neprofitovali z usadenia v členskom štáte s nižšou sadzbou. Rozmanitosť sadzieb DPH by tak už viac nenarúšala fungovanie spoločného trhu. Komisia navrhuje tieto možnosti budúceho stanovenia výšky sadzieb DPH:

1. Rozšírenie a pravidelná kontrola zoznamu tovarov a služieb oprávnených na zníženú sadzbu DPH,
2. Zrušenie zoznamu tovarov a služieb oprávnených na zníženú sadzbu DPH.²²

V prípade prvého prístupu by bola zachovaná minimálna základná sadzba dane vo výške 15 %. Zoznam tovarov a služieb, ktoré by mohli využívať znížené sadzby, by bol pravidelne posudzovaný a členské štáty by mohli navrhovať možné úpravy. Pri aplikovaní tohto prístupu by tiež všetky súčasné znížené sadzby a výnimky existovali naďalej, pričom by ich mohli využívať všetky členské štáty, čím by sa zabezpečilo rovnaké zaobchádzanie pri zdaňovaní tovarov a služieb.

V rámci druhého prístupu by došlo k zrušeniu minimálnej základnej sadzby dane a členské štáty by mali väčšiu slobodu pri určovaní počtu a výšky znížených sadzieb DPH. Štáty by však naďalej boli obmedzované právnymi predpismi EÚ, čím by mohlo dôjsť k nárastu administratívnej záťaže a nákladov na ich dodržiavanie.

²¹ Súhrnné výkazy, ktoré si členské štáty vymieňajú prostredníctvom systému VIES, obsahujú IČ DPH odberateľa.

²² EUROPEAN COMMISSION. 2016. *The future of VAT*. [online]. Factsheet. 2016. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en

Poslednou dôležitou súčasťou konečného systému DPH je balík daňových návrhov, ktoré by mali pomôcť cezhraničnému podnikaniu malých a stredných podnikov. Práve tieto podniky znášajú dopady zložitého systému DPH najťažšie a majú vyššie náklady v súvislosti s dodržiavaním predpisov v oblasti DPH ako veľké podniky.

Podľa názoru Komisie práve modernizácia a ucelenie systému DPH sú kľúčovým prvkom v boji proti daňovým podvodom. Odhaduje sa, že takto navrhovaná reforma by mohla znížiť stratu príjmov z DPH až o 80 %. Krajiny by mali byť pripravené na prvú fázu konečného systému DPH od roku 2022.

1. 4. 3 Vývoj harmonizácie v oblasti spotrebných daní

Spotrebné, resp. selektívne dane sú označované ako historicky najstaršie a najviac harmonizované dane v rámci Európskej únie. Vyšším stupňom harmonizácie sa vyznačujú najmä preto, že v porovnaní s inými daňami ich možno jednoduchšie aplikovať do ekonomík jednotlivých krajín. Z teoretických aj praktických poznatkov možno vyvodiť, že okrem fiškálnej funkcie plnia aj dôležitú prohibítivnú funkciu a uvalujú sa na produkty poškodzujúce ľudské zdravie alebo životné prostredie.

Rozlišujeme spotrebné dane, ktoré sú harmonizované smernicami a uplatňujú ich všetky členské štáty a spotrebné dane, ktoré nie sú harmonizované Európskou úniou a nájdeme ich iba v legislatíve určitého štátu (napríklad spotrebná daň z nealkoholických nápojov, kávy, sladkostí a podobne). Rozdielne druhy a sadzby týchto daní však negatívne ovplyvňujú obchodovanie medzi štátmi a môžu viesť k narušeniu hospodárskej súťaže.

V počiatkoch harmonizačného procesu bolo dôležité určiť, ktoré výrobky budú podliehať spotrebným daniam. V roku 1972 bola prijatá smernica Rady č. 72/43/EHS a stanovila pre členské štáty povinnosť vymedziť okruh tovarov zaťažených spotrebnými daňami na minerálne oleje, tabak, liehoviny, pivo a víno.

Ako reakcia na vytvorenie jednotného trhu nadobudla 1. januára 1993 účinnosť smernica č. 92/12/EHS upravujúca výrobu, spracovanie, držbu a prepravu produktov zaťažených spotrebnými daňami.²³ Vo smernici boli tiež definované základné pravidlá a mechanizmy fungovania daní v EÚ.

²³ Smernica Rady 92/12/EHS o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov.

Uvedená smernica však bola s účinnosťou od 1. apríla 2010 nahradená novou smernicou č. 2008/118/EC, ktorá zaviedla všeobecný systém spotrebných daní a rozšírila okruh svojho pôsobenia nasledovne:²⁴

- alkohol a alkoholické nápoje (*alcohol and alcoholic beverages*) upravené smernicami č. 92/83/EHS a 92/84/EHS,
- tabak a tabakové výrobky (*tobacco and tobacco products*) upravené smernicami č. 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES,
- energetické výrobky a elektrina (*energy products and electricity*) upravené smernicou č. 2003/96/ES.

Smernica tiež zaviedla elektronický systém pre prepravu a kontrolu pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani EMCS (*Excise Movement and Control System*).

Proces harmonizácie spotrebných daní z *alkoholu a alkoholických nápojov* už vo svojich počiatkoch narazil na množstvo problémov. Aj z toho dôvodu, že tradiční výrobcovia vína (Francúzsko, Taliansko, Španielsko), piva (Nemecko, Belgicko) alebo whisky a likérov (Írsko, Škótsko) presadzujú uplatňovanie v minulosti zavedených nižších sadzieb reflektujúcich ich vlastné producentské a spotrebiteľské výhody, sa smernice upravujúce zdaňovanie týchto produktov používajú v takmer nezmenenej podobe dodnes.

Zdanenie spotreby alkoholu a alkoholických nápojov je regulované dvoma hlavnými právnymi predpismi EÚ. Smernica č. 92/83/EHS harmonizuje štruktúru a vymedzuje kategórie spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov, stanovuje základ dane a osobitné ustanovenia, ako napríklad znížené sadzby pre malé pivovary a liehovary alebo určité zemepisné oblasti.²⁵ Minimálne sadzby jednotlivých druhov alkoholických nápojov obsahuje smernica č. 92/84/EHS. Právne predpisy EÚ určujú iba dolný limit sadzieb, takže jednotlivé krajiny si môžu zvoliť aj vyššiu sadzbu podľa svojich vnútroštátnych potrieb.

²⁴ Smernica Rady 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS.

²⁵ EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise Duty on Alcohol*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-17]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol_en

Tabuľka č. 2: Druhy a minimálne sadzby spotrebných daní z alkoholu v EÚ

PRODUKT	MINIMÁLNA SADZBA V EÚ		SADZBA V SR
Pivo	0,748 EUR/hl stupeň Plato	1,870 EUR/hl stupeň a.	základná 3,580 EUR/stupeň a. znížená ²⁶ 2,652 EUR/stupeň a.
Tiché víno / Tichý fermentovaný nápoj	0 EUR/hl		0 EUR/hl
Šumivé víno / Šumivý fermentovaný nápoj (obsah alkoholu < 8,5 %)	0 EUR/hl		54,16 EUR/hl
Šumivé víno / Šumivý fermentovaný nápoj (obsah alkoholu > 8,5 %)	0 EUR/hl		79,65 EUR/hl
Medziprodukty	45 EUR/hl		84,24 EUR/hl
Lieh	550 EUR/hl 1 000 EUR/hl ²⁷		základná 1 080 EUR/hl a. znížená ²⁸ 540 EUR/hl a.

Zdroj: vlastné spracovanie podľa EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise Duty on Alcohol*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-17]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol_en

V procese vývoja harmonizácie spotrebných daní z *tabaku a tabakových výrobkov* mali významné postavenie dve štrukturálne smernice, a to smernica č. 72/464/EHS upravujúca zdanenie cigariet a smernica č. 79/32/EHS týkajúca sa zdaňovania tabakových výrobkov. V roku 1995 bola prijatá smernica č. 95/59/ES, ktorou došlo k zjednoteniu dvoch predchádzajúcich smerníc. V účinnosti naďalej ostávali smernice č. 92/79/EHS a č. 92/80/EHS stanovujúce výšku daňových sadzieb.

Od roku 2011 platí smernica č. 2011/64/EÚ, ktorá nahradila všetky predchádzajúce smernice a stala sa tak platným legislatívnym predpisom v oblasti spotrebných daní. V rámci tohto nariadenia bol zadefinovaný predmet zdanenia, teda jednotlivé kategórie tabakových výrobkov, ako aj základné princípy ich zdaňovania.

²⁶ Zníženú sadzbu dane môže uplatňovať malý samostatný pivovar, ktorého ročná výroba piva neprevyšuje 200 000 hl, pivo nevyrába na základe licencie a nie je majetkovo ani personálne prepojený s inou FO alebo PO vyrábajúcou pivo.

²⁷ Krajiny uplatňujúce sadzbu v rozmedzí od 550 do 1 000 EUR už túto sadzbu nemôžu znížiť. Krajiny, ktoré uplatňujú sadzbu vyššiu ako 1 000 EUR, ju už nemôžu znížiť pod hranicu 1 000 EUR.

²⁸ Znížená sadzba dane sa uplatní na lieh vyrobený v malých liehovarníckych závodoch s ročnou produkciou pod 10 hl čistého alkoholu najviac na množstvo 43 l alkoholu.

Pri zdaňovaní tabakových výrobkov si môžu členské štáty vybrať medzi použitím špecifickej zložky alebo tzv. zložky ad valorem (percentuálnej dane), prípadne môžu použiť kombináciu oboch zložiek. Minimálne sadzby sú stanovené pre tri odlišné kategórie tabakových výrobkov:

- a) cigary a cigarky – 5 % maloobchodnej predajnej ceny alebo 12 EUR na 1 000 kusov alebo na kilogram,
- b) jemne rezaný tabak na ručnú výrobu cigariet – 48 % váženej priemernej maloobchodnej predajnej ceny alebo 60 EUR na kilogram,
- c) tabak na fajčenie – 20 % maloobchodnej predajnej ceny alebo 22 EUR na kilogram.

V prípade spotrebnej dane z cigariet sa dlhodobo uplatňuje netypický spôsob kombinovaného zdaňovania, pri ktorom sa na komoditu uvaľuje špecifická daň a daň ad valorem. V minulosti bolo týmto spôsobom najväčším producentom tabaku (ako napríklad Francúzsko, Španielsko a Grécko) umožnené, aby nižšou percentuálnou sadzbou zvýhodňovali domáci lacnejší tabak.²⁹

Smernica č. 2011/64/EÚ od členských štátov vyžaduje, aby stanovili minimálnu sadzbu spotrebných daní z cigariet nasledovne:

- špecifická zložka vyjadrená ako pevná suma na 1 000 ks cigariet musí tvoriť 7,5 % až 76,5 % celkového daňového zaťaženia,
- celková sadzba dane musí byť minimálne 90 EUR na 1 000 kusov cigariet,
- zložka ad valorem musí tvoriť najmenej 60 % váženej priemernej maloobchodnej ceny cigariet.³⁰

Rovnako ako v prípade spotrebných daní z alkoholických nápojov stanovujú právne predpisy EÚ v oblasti spotrebných daní z tabaku a tabakových výrobkov iba výšku harmonizovaných minimálnych sadzieb. Členské štáty môžu upravovať sadzby nad touto minimálnou úrovňou podľa svojich vlastných vnútroštátnych potrieb.

Pravidlá pre zdaňovanie *energetických produktov a elektriny* sa vzťahujú na elektrickú energiu a na všetky energetické produkty využívané na vykurovanie a dopravu. Tieto pravidlá upravuje smernica č. 2003/96/ES, v ktorej sú stanovené minimálne sadzby dane z energetických produktov v závislosti od účelu ich použitia, teda od toho, či slúžia ako motorové palivo, pohonná látka alebo na výrobu elektrickej energie a vykurovanie.

²⁹ DAVID, P. 2010. *Zdaňování a spotřeba cigaret*. Brno : CERM, 2010. s. 56. ISBN 978-80-7204-711-6.

³⁰ EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise Duty on Tobacco*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-17]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en

Smernica stanovuje aj znížené sadzby dane, daňové zvýhodnenia a podmienky, za ktorých je možné uplatniť oslobodenie od dane.

Smernica č. 2003/96/EC bola doplnená smernicou č. 2004/74/EC o prechodné obdobie, ktoré bolo členským štátom poskytnuté v súvislosti zavedenia daňového zaťaženia na elektrinu a pevné palivá (uhlie a koks). V Slovenskej republike sú tieto energie zdaňované až od roku 2008.

Sadzba spotrebnej dane z energetických produktov a elektriny je pre krajiny EÚ určená pre nasledujúce druhy produktov:³¹

- olovnatý benzín (EUR na 1 000 litrov)
- bezolovnatý benzín (EUR na 1 000 litrov)
- plynový olej (EUR na 1 000 litrov)
- petrolej (EUR na 1 000 litrov)
- skvapalnený ropný plyn (EUR na 1 000 kilogramov)
- zemný plyn (EUR na gigajoule)
- uhlie a koks (EUR na gigajoule)
- elektrina (EUR na megawatthodinu)

³¹ EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise Duty on Energy*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-20]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en

2. Cieľ práce, metodika a metódy skúmania

Diplomová práca sa zaoberá priblížením neharmonizovaných spotrebných daní zavedených v jednotlivých krajinách a posúdením, ktoré dane by ako harmonizované na úrovni Európskej únie boli v súčasných podmienkach najväčším prínosom pre spoločný trh. Vzhľadom na neustále vzrastajúci trend obezity a s ňou súvisiacich zdravotných rizík sme sa rozhodli zamerať na spotrebné dane z nezdravých potravín, ktorých účinky sú v ekonomickej teórii interpretované kontroverzne. V súčasnosti už tento typ dane zaviedlo mnoho štátov Európy a zvyšku sveta, možno teda oprávnenne predpokladať, že s určitou formou zdaňovania cukru, tuku alebo soli sa budeme stretávať aj naďalej.

Hlavným cieľom diplomovej práce je analýza účinnosti už zavedených neharmonizovaných spotrebných daní z nezdravých potravín a posúdenie, či skutočne spĺňajú predpovedaný účel. V rámci tejto časti sa bližšie pozrieme na potravinové dane zavedené v legislatíve Dánska, Fínska, Francúzska a Maďarska. Výsledkom hlavného cieľa je vyhodnotenie, či by mal byť tento typ dane zavedený vo všetkých krajinách EÚ.

Prvým parciálnym cieľom práce je teoretické vysvetlenie podstaty daňovej harmonizácie a priblíženie jej vývoja z hľadiska histórie a ekonomickej teórie.

Druhým parciálnym cieľom je upriamenie pozornosti na rôzne neharmonizované dane zavedené v jednotlivých krajinách EÚ a opis podmienok a účelu ich vyberania.

Tretím parciálnym cieľom práce je porovnanie príjmov dosiahnutých z vybranej potravinovej dane a jej vplyv na makroekonomické ukazovatele krajín.

Štvrtým parciálnym cieľom je všeobecné zhodnotenie správania sa spotrebných daní z potravín a prognóza ich budúceho vývoja a úspešnosti. Vymedzené parciálne ciele nám pomohli k úspešnému dosiahnutiu hlavného cieľa.

2.1 Metodika práce a metódy skúmania

Pri písaní diplomovej práce sme využili viacero metód vedeckého skúmania. Teoretické poznatky, názory ekonómov a jednotlivé dáta sme získavali z knižných zdrojov, zákonov, prípadových štúdií či iných publikácií dostupných na internete. Informácie o konkrétnych daňových príjmoch a makroekonomických veličinách sme čerpali z národných aj medzinárodných štatistických portálov.

V teoretickej časti práce sme s využitím metódy abstrakcie charakterizovali formy daňovej spolupráce členských štátov Európskej únie a následne sa bližšie venovali daňovej

harmonizácii. Stručne sme si priblížili proces historického vývoja legislatívy v oblasti harmonizácie nepriamych daní a problémy, ktoré ho môžu v súčasnosti postretnúť.

Na splnenie druhého parciálneho cieľa sme využili metódu komparácie a porovnali sme jednotlivé druhy neharmonizovaných spotrebných daní zavedených v členských štátoch EÚ. Metóda analýzy nám následne pomohla so spracovaním ukazovateľov ovplyvnených zavedením dane z nezdravých potravín vo vybraných krajinách. Opäť sme použili metódu komparácie a porovnali sme dosiahnuté výsledky. Prostredníctvom metódy grafického spracovania sme údajom pridali prehľadnosť a dopracovali sme sa k dosiahnutiu tretieho parciálneho cieľa.

V ďalšej časti práce sme na základe metódy syntézy prepojili poznatky z teórie s fungovaním spotrebných daní z potravín v praxi, čím sme dosiahli splnenie štvrtého čiastkového cieľa. V závere práce sme využili metódu indukcie, pomocou ktorej sme z viacerých samostatných poznatkov odvodili všeobecný výsledok zisťovania a naplnili sme hlavný cieľ diplomovej práce.

3. Teoretické východiská harmonizácie nepriamych daní

Daňová harmonizácia v kontraste s daňovou konkurenciou je predmetom rôznych konceptov, o ktorých sa teoreticky diskutovalo počas posledných desaťročí. O daňovej konkurencii premýšľal už Adam Smith v roku 1776. Predpokladal, že ak v jednej krajine dôjde k vysokému daňovému zaťaženiu kapitálu, jeho vlastník ukončí svoju činnosť v tejto krajine a presunie kapitál do krajiny s nižším daňovým zaťažením, čím vláda stratí daňové príjmy.³² Možnosť voľného pohybu kapitálu je však podľa neho v rozpore so spravodlivým zavedením daní. Dobrý daňový systém si podľa jeho názoru vyžaduje kombináciu rôznych priamych a nepriamych daní harmonizovaných medzi štátmi.

Na Adama Smitha nadviazali aj ďalší klasickí ekonómovia. David Ricardo tvrdil, že daňovníkovi nezáleží na tom, či zaplatí daň prostredníctvom zvýšenej ceny tovaru alebo v podobe priamej dane z príjmu. Zdanenie by však podľa neho nemalo oslabovať ekonomiku a vytvárať konkurenčnú nevýhodu pri porovnaní so zahraničím. J. S. Mill zastával rozdielne daňové sadzby spotrebných daní a tvrdil, že vysoké spotrebné dane môžu najmä ľudí s nižším príjmom viesť k daňovým únikom. W. Petty vyhodnotil spotrebné dane ako dane spojené s neistotou vyplývajúcou zo zmeny trhovej ceny tovarov, čím majú väčšie tendencie k podvodom ako priame dane.³³

Aj keď sa v súčasnosti pojem daňová harmonizácia často používa na vyjadrenie konvergenzie daňových systémov členských štátov, definícia tohto pojmu v daňovej teórii nie je jednotná a líši sa od autora k autorovi.³⁴ Musgrave definoval daňovú harmonizáciu ako proces prispôbovania národných fiškálnych systémov tak, aby zodpovedali súboru spoločných hospodárskych cieľov. Rounds navrhol použiť výraz daňovej harmonizácie v situáciách, kedy sú rozdiely v daňových systémoch členských štátov odstránené prostredníctvom vzájomnej spolupráce štátov alebo realizáciou opatrení vlády. Hitris definuje dva prístupy k daňovej harmonizácii. Prvým je úplná harmonizácia, kedy všetky krajiny uplatňujú rovnaký daňový systém. Druhou možnosťou je fiškálna divergencia,

³² SMITH, A. 1776. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. [online]. 1776. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf

³³ VÁLEK, J. 2013. *Národohospodárske dopady pri uplatňovaní spotrebnej dane z vína*. [online]. Bratislava, 2013. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: <https://sekarl.euba.sk/ar-leu/sk/csg/?repo=eurepo&key=80529385690>

³⁴ NERUDOVÁ, D. 2004. *Tax competition and tax harmonization in the European union*. [online]. Brno, 2004. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: https://www.researchgate.net/publication/276349665_Tax_competition_and_tax_harmonization_in_the_European_Union

ktorá umožňuje každej krajine za určitých podmienok uplatňovať svoj vlastný daňový systém. Práve súčasná situácia v Európskej únii plne zodpovedá fiškálnej divergencii.

Spravodlivosť pri výbere spotrebných daní môže byť horizontálna alebo vertikálna. Horizontálna spravodlivosť spočíva v aplikovaní rovnakých podmienok na dva rôzne subjekty, ktoré sú následne zdaňované rovnako. Princíp horizontálnej spravodlivosti je veľmi intuitívny a spolu s princípom vertikálnej spravodlivosti, ktorá spočíva v progresivite zdanenia, predstavuje dôležité kritérium pre vytvorenie dobrého daňového systému. Teoretické diskusie o neželanej horizontálnej nerovnosti v kontexte zdaňovania sa týkajú najmä spôsobu zdaňovania príjmov, pričom spravodlivému nastaveniu nepriamych daní sa dostalo oveľa menej pozornosti. V teóriách o optimálnej štruktúre spotrebných daní dominujú argumenty, ktoré odrážajú najmä efektívnosť a celkovú distribučnú spravodlivosť.

Rôzne teoretické prístupy ekonómov k nepriamym daniam by mali viesť k určeniu optimálneho zdanenia, ktoré sa týka konštrukcie, druhu a výšky daňových sadzieb. Prelom modernej teórie optimálneho zdaňovania na začiatku 70. rokov priniesol nové oblasti výskumu, ale vytvoril aj výraznejšie názorové rozdiely medzi teoretikmi a praktikmi verejných financií. Teória optimálneho zdanenia vychádza z predpokladu, podľa ktorého by mal byť daňový systém zvolený tak, aby maximalizoval sociálnu funkciu daní a minimalizoval stratu mŕtvej váhy (nadmerné daňové bremeno).

Všeobecne sa uznáva, že existuje dobrý dôvod na zavedenie selektívnych tzv. „Pigouvých“ daní na komodity, ktorých výroba alebo spotreba vytvára negatívne alebo pozitívne externality. Väčšina krajín preto zdaňuje spotrebu alkoholu, tabaku či elektriny. Oveľa menej ekonómov sa však zhoduje v názoroch, či by sa mali nepriame dane diferencovať aj v prípade absencie externalít. Práve táto otázka sa dostáva do popredia aj v súčasných ekonomických teóriách, a to napríklad v súvislosti so zavedením dane zo sladkých alebo nezdravých potravín.³⁵

V oblasti stanovenia optimálnych podmienok zdaňovania spotreby komodít sa veľmi rozšíreným stalo Ramseyho pravidlo. Frank Ramsey vo svojom článku z roku 1927 rozoberal problém ako upraviť sadzby spotrebných daní tak, aby dochádzalo k minimálnemu zníženiu celkového úžitku. V snahe znížiť nadmerné zaťaženie spotrebnými daňami navrhol teoretické riešenie, podľa ktorého by vláda mala najviac

³⁵ SØRENSEN, P. 2006. *The theory of optimal taxation: What is the policy relevance?* [online]. Kodaň, 2006. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: <http://web.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/PaphosInvitedLecturePBS2.pdf>

zdaňiť tie tovary, pri ktorých je ponuka a dopyt najmenej cenovo elastická. V prípade nízkej elasticity má vyššia daň na spotrebu a výrobu iba malý vplyv a môže tak zabezpečiť vyššie výnosy s malou stratou ekonomickej efektivity. Ramseyho pravidlo teda navrhuje použitie najvyšších sadzieb dane na potraviny, bývanie a ďalšie nevyhnutné komodity a nižších sadzieb dane na značkové oblečenie, šperky, jachty a podobne. Týmto spôsobom však nemožno dôjsť k optimálnemu zdaneniu, a preto jeho pravidlo nebolo nikdy aplikované v praxi.³⁶

Na problematiku optimálneho zdanenia spotreby reagovali aj ekonómovia Corlett a Haag, ktorí sformulovali tzv. pravidlo komplementarity voľného času. Zaoberali sa situáciou, kedy možno substituovať prácu a voľný čas, pričom voľný čas ako komodita nemohol byť zdanený, z čoho vznikali deformácie. Podľa vyššie spomenutého pravidla by mali byť tovary komplementárne k voľnému času zdaňované vyššou sadzbou, čím by dochádzalo k obmedzeniu pôvodnej deformácie.³⁷

Na Ramseyho pravidlo nadviazali aj Peter Diamond a James Mirrlees, ktorí sa rovnako zaoberali štruktúrou spotrebných daní a neefektívnosti, ku ktorej môžu viesť. Ramsey predpokladal, že všetci spotrebitelia sú homogénni a prezentoval optimálne riešenie zdaňovania, pri ktorom sú spotrebné dane jediným nástrojom vlády na zvýšenie príjmov. Cieľom vlády podľa neho bolo maximalizovať úžitok reprezentatívneho jedinca. Diamond a Mirrlees uvažujú s heterogénnymi spotrebiteľmi a posudzujú problém prerozdeľovania príjmov spolu s kritériom spravodlivosti. Z ich práce pochádzajú dva výsledky. Prvým je, že by nemalo dochádzať k žiadnemu zdaňovaniu medziproduktov, čím by sa zachovala efektívnosť výroby. Znamená to, že dane by mali byť navrhnuté tak, aby zaťažovali transakcie medzi podnikmi a domácnosťami, ale transakcie medzi podnikmi by mali ostať nezdanené. Rovnakým spôsobom je štruktúrovaná aj súčasná daň z pridanej hodnoty. Tvrdia tiež, že bez ohľadu na to, čo je pre spotrebiteľov najvhodnejšie, ekonomika by mala produkovať na hranici výrobných možností.³⁸

Ich druhým výsledkom je určenie rovnováhy pri spotrebe tovarov domácnosťami s vyšším a nižším príjmom. Z praktického hľadiska to naznačuje, že ak je zdaňovanie komodít jediným daňovým nástrojom na dosiahnutie cieľa redistribúcie príjmov, ako je to napríklad v rozvojových krajinách, môže existovať pravidlo, že tovary spotrebované

³⁶ SAMUELSON, P. A. – NORDHAUS, W. D. 2007. *Ekonomie*. 18. vyd. Praha : Svoboda, 2007. s. 335. ISBN 80-205-0590-3.

³⁷ ZUBAĽOVÁ, A. a kol. 2012. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2012. s. 105. ISBN 978-80-8078-487-4.

³⁸ CRAWFORD, I. – KEEN, M. – SMITH, S. 2010. *Value Added Tax and Excises*. 2010. [online]. [cit. 2019-04-01]. Dostupné na internete: <https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/dimensions/ch4.pdf>

najmä bohatšími domácnosťami budú podliehať vyššiemu zdaneniu. Tento model zohľadňoval nerovnosti v ekonomike a snažil sa o zavedenie spravodlivého zdanenia.

Atkinson a Stiglitz sa zaoberali otázkou priameho a nepriameho zdaňovania a vzťahu týchto daní k efektívnosti daňového systému, vertikálnej a horizontálnej spravodlivosti. Ich teoréma hovorí, že ak vláda nemá žiadne distribučné ciele a zaoberá sa iba efektívnosťou, môže využívať iba priame dane. Z toho vyplýva, že využívanie nepriamych daní je zamerané najmä na dosahovanie cieľov správnej distribúcie. Atkinson a Stiglitz hovoria, že ak je funkcia užitočnosti oddeliteľná od pracovnej sily a všetkých komodít, nie je potrebné použiť žiadne nepriame dane. V tom prípade by použitie spotrebných daní neposkytlo žiadny úžitok. Ich úvahy o horizontálnej spravodlivosti ukladajú obmedzenia v štruktúre daní, ktoré možno vyberať.³⁹

Výsledky Diamonda a Mirrleesa a Atkinsona a Stiglitz hovorí, že nepriame dane by mali mať jednoduchú štruktúru, nemali by byť uvalené na medziprodukty a mali by byť zo spotreby všetkých konečných výrobkov jednotné.

Slemrod vychádzal z porovnania komplementarity voľného času v dvoch časových periódach. V prvej perióde (dnes) si podľa neho subjekt vyberie prácu a v druhej perióde (zajtra) si vyberie voľný čas. Podľa jeho názoru by sa vyššia sadzba dane mala uplatniť vtedy, keď je spotreba komplementárnejšia k voľnému času. K zdaneniu úspor by malo dôjsť vtedy, ak by bola dnešná spotreba ľahko substituovateľná voľným časom. Ak sú substituovateľné rovnako, optimálna daň na kapitálový príjem je nulová.

Stern poznamenal, že existuje päť skupín argumentov, podľa ktorých by nepriame dane mali byť vyberané v jednotnej výške. Prvý z nich hovorí, že za určitých okolností je jednotné nepriame zdaňovanie optimálnym riešením v zmysle Paretovej efektívnosti a odráža sa v sociálnej funkcii nepriamych daní. Druhý argument sa týka neznalosti informácií o tom, na základe ktorej teórie by mali byť stanovené rozdielne daňové sadzby. Tretí argument sa týka administratívy a hovorí, že jednotné dane sú ľahšie vyberateľné a poskytujú menej priestoru na vyhýbanie sa daňovej povinnosti. Štvrtý vychádza z úlohy politických a iných vplyvov na nepriame zdaňovanie a tvrdí, že nerovnomerné dane vedú k príležitostiam na zneužitie daňového systému vrátane lobovania určitých skupín za osobitné daňové zaobchádzanie. Piaty argument tvrdí, že je nesprávne rozlišovať ľudí na základe ich preferencií určitej skupiny tovarov.

³⁹ ATKINSON, A. B. – STIGLITZ, J. E. 1976. *The design of tax structure: direct versus indirect taxation*. [online]. 1976. [2019-04-01]. Dostupné na internete: [https://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE\(1976\).pdf](https://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE(1976).pdf)

Prostredníctvom analýzy vo svojej práci prišiel k záveru, že redistribučné dôvody poskytujú priestor pre určitú diferenciáciu štruktúry nepriamych daní v prípade, že neexistuje silná a optimálne upravená daň z príjmov a transferový systém. K týmto argumentom sa tiež pridávajú otázky komplementárnosti s voľným časom a externalít.⁴⁰

Zdaňovanie je oblasť, v ktorej musí byť intuícia vládnych autorít podložená ekonomickými teóriami a empirickými štúdiami. Nesprávna interpretácia alebo nevedomosť ekonomických zákonov môže spôsobiť zavedenie zjednodušených pravidiel zdaňovania vedúcich k nespravodlivosti. Vertikálna a horizontálna daňová harmonizácia preto ostávajú dôležitou politickou otázkou, a to najmä v rastúcom a liberalizujúcom sa hospodárstve akým je Európska únia.

3.1 Teoretické názory na zavedenie dane z nezdravých potravín

S myšlienkou zavedenia dane z cukru a nezdravých potravín sme sa stretli už v minulosti, avšak názory ekonómov na jej charakteristiku a účinky sa v značnej miere odlišujú. Jedna skupina autorov označuje daň z cukru a nezdravých potravín za „Pigouvu“ daň zavádzanú na tovary a služby, ktorých spotreba vytvára negatívne externality a cena tieto dodatočné sociálne náklady nezohľadňuje.⁴¹ Druhá skupina autorov ju považuje za daň z hriechu („sin tax“) vyberanú zo spotreby tovarov, ktoré sa všeobecne považujú za škodlivé pre spoločnosť. Na rozdiel od Piguovej dane, ktorá sa využíva na úhradu škôd spôsobených spotrebou tohto tovaru, je daň z hriechu zavedená s cieľom zvýšiť cenu tovaru a tým obmedziť jeho spotrebu. Jej účelom je v podstate ochrana jednotlivca pred sebou samým.⁴²

Ekonóm Gregory Mankiw tvrdí, že daň z cukru nie je Piguovou daňou, ale daňou z hriechu, pretože spotreba nezdravých potravín nemá priamy vplyv na okolitých ľudí a nevytvára tým negatívne externality, ktoré sú spojené napríklad so spotrebou cigariet alebo benzínu. Podľa jeho argumentov by sa teda mala daň z cukru klasifikovať ako daň z hriechu, keďže zvýšením ceny odrádza od spotreby sladkých alebo tučných potravín.

Zatiaľ čo Mankiw poukazuje na to, že samotná konzumácia nezdravých potravín nemá priamy vplyv na širokú verejnosť, ďalší autori poukazujú na silnú väzbu medzi ich

⁴⁰ STERN, N. 1990. *Uniformity versus selectivity in indirect taxation*. [online]. Londýn, 1990. [2019-04-02]. Dostupné na internete: <http://personal.lse.ac.uk/sternn/052NHS.pdf>

⁴¹ MANKIW, G. 2009. *Smart Taxes: An Open Invitation to Join the Pigou Club*. [online] Cambridge, 2009. [2019-04-06]. Dostupné na internete: https://scholar.harvard.edu/files/mankiw/files/smart_taxes.pdf

⁴² HOFFER, A. – SHUGHART, W. – THOMAS, M. 2014. Sin Taxes and Sindustry. In *The Independent Review*. [online]. 2014, vol. 19, no. 1, p. 47-64. ISSN 1086-1653. Dostupné na internete: <https://pdfs.semanticscholar.org/8e93/b13f74ba60b916d402729b0dbf619324906e.pdf>.

konzumáciou a obezitou. Práve obezita podľa nich predstavuje externalitu potrebnú na klasifikáciu dane z nezdravých potravín ako Pigovu daň. Obezita a ďalšie príbuzné choroby spôsobujú neprimeranú záťaž na zdravotníctvo, ktorú potom znášajú iní, pretože majú obmedzený prístup k zdravotnej starostlivosti.⁴³

Rovnakú charakteristiku podporuje aj Svetová zdravotnícka organizácia, ktorá hovorí, že daň z cukru je príkladom Pigovej dane, pretože kompenzuje náklady na zdravotnú starostlivosť ako dôsledok dlhšieho a zdravšieho života.

Zástancovia dane z cukru a nezdravých potravín argumentujú, že daň je z etického hľadiska spravodlivá a chráni obe skupiny – nespotrebitel'ov, teda okolité obyvateľstvo, tým, že na nich neprenáša daňové bremeno nákladov na zdravotnú starostlivosť a spotrebiteľov potravín tak, že ich odradí od ich spotreby. Tvrdia, že táto daň podporuje záujmy verejnosti, ale nejde o zákaz a zdanené tovary budú stále dostupné pre tých, ktorí budú mať naďalej záujem o ich spotrebu.

Kritici dane z nezdravých potravín tvrdia, že sú nespravodlivé, pretože zaťažujú jednotlivcov a domácnosti s nižšími príjmami. Práve jednotlivci a domácnosti s nižším sociálno-ekonomickým postavením majú tendenciu spotrebúvať nezdravé potraviny a potraviny s vyšším obsahom cukru, ktoré sú lacnejšie a viac dostupné ako potraviny s vyššou výživnou hodnotou, ovocie či zelenina. Práve preto nemožno túto daň označiť ako spravodlivú podľa konceptu vertikálnej rovnosti.

Daň z nezdravého jedla je tiež vnímaná ako daň, ktorá porušuje autonómiu jedinca a „postihuje väčšinu za konanie menšiny“. Hlavnou chybou tejto politiky je, že predpokladá, že každý jedinec prispieva k škode rovnakým dielom. Napríklad, ak určitý spotrebiteľ dodržiava zdravý životný štýl a nezdravú potravinu konzumuje raz týždenne, nespôsobuje rast nákladov na zdravotnú starostlivosť rovnako, ako jedinec, ktorý tieto potraviny konzumuje denne. Pre neho je teda vyššia daň nespravodlivá.⁴⁴

Z vyššie uvedených názorov možno konštatovať, že dane z nezdravých potravín môžu byť účinné, ak sú zavedené správne. Spoločnosť sa však pravdepodobne bude naďalej zaoberať otázkami etiky a spravodlivosti.

⁴³ VARTANIAN, L. - SCHWARTZ, M. – BROWNELL, K. 2007. Effects of Soft Drink Consumption on Nutrition and Health: A Systematic Review and Meta-Analysis. In *American Journal of Public Health*, [online]. 2007, vol. 97, no. 4, p. 667-675. Dostupné na internete: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1829363/>.

⁴⁴ FLEISCHER, V. 2015. Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes. In *Vanderbilt Law Review*, [online]. 2015, vol. 68, no. 6, p. 1673-1713. Dostupné na internete: https://digital.sandiego.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1004&context=law_fac_works

4. Neharmonizované nepriame dane v krajinách Európskej únie

V mnohých krajinách sveta sa v posledných rokoch objavuje trend prechodu od daní z príjmu k spotrebným daniam. Vlády reformujú priame dane, znižujú sadzby dane z príjmov právnických a fyzických osôb a hľadajú nové príjmy prostredníctvom nepriamych daní. V poslednom čase došlo k rozšíreniu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani a okrem tradičných sa v niektorých krajinách začali zdaňovať aj nové druhy tovarov.

Okrem zavádzania nových spotrebných daní vlády často využívajú opatrenia daňovej politiky na podporu alternatív k zdaneným výrobkom, ktoré možno považovať za menej škodlivé pre zdravie alebo životné prostredie (napríklad elektrické autá, nízkoalkoholické pivo či nesladené nápoje). Tieto opatrenia zahŕňajú daňové stimuly na podporu inovácií, diferencované daňové sadzby či daňové oslobodenia.

Aj keď sú hlavné predpisy o spotrebných daniach harmonizované v rámci celej EÚ, v jednotlivých členských krajinách stále existujú výrazné rozdiely v uplatňovaných sadzbách a niektorých spotrebnými daňami zaťažených produktoch. V nasledujúcej časti sa budeme venovať neharmonizovaným spotrebným daniam, ktoré sa vyskytujú v legislatíve niektorých členských štátov Európskej únie.

4. 1 Spotrebné dane z potravín

Využívanie daní na podporu zodpovedného prístupu k zdravému stravovaniu sa postupne dostáva do popredia aj vo viacerých krajinách Európskej únie. Mnohé štáty majú skúsenosti so zdaňovaním sladených nápojov, sladkostí či iných nezdravých potravín s vysokým obsahom tuku. Tieto dane majú veľa podobností, ale líšia sa v definíciách predmetu zdanenia a výške daňových sadzieb. Väčšina potravinových daní bola zavedená z fiškálnych dôvodov, pričom podpora zdravia vystupovala ako sekundárny cieľ. Poznatky z existujúcich daňových systémov obsahujúcich dane z potravín môžu poskytnúť správny základ pre zavedenie týchto daní a ich budúce fiškálne využívanie v ďalších krajinách.

4. 1. 1 Spotrebné dane z cukru a sladených nápojov

Trend vzrastajúcej obezity a nadmernej spotreby cukru podnietil mnohé krajiny k zavedeniu dane z nezdravých potravín, pričom najväčšie zastúpenie majú dane zo sladených nápojov. Práve vysoká konzumácia cukru spôsobuje nielen prírastok hmotnosti, ale aj mnoho iných zdravotných problémov, akými sú srdcové ochorenia, cukrovka, zubné

kazy či depresia. Tento problém upútal pozornosť vlád aj z toho dôvodu, že podobne ako pri nadmernej spotrebe cigariet a alkoholu, nenesú dodatočné náklady len spotrebitelia, ale aj inštitúty zdravotnej starostlivosti financované z verejných zdrojov. Pri zavedení dane z cukru je dôležité zdaňovať všetky kategórie sladkých produktov, aby nemohlo dôjsť k ich substitúcii. Sadzba dane je zväčša stanovená podľa obsahu cukru vo výrobku.⁴⁵

Tabuľka č. 3: Prehľad krajín a sadzieb spotrebnej dane zo sladených nápojov

Krajina	Nealkoholické nápoje	Obsah cukru	Sadzba
Belgicko	Sladené cukrom a inými sladidlami	–	11,92 EUR/hl
	Neobsahujúce cukor alebo iné sladidlá	–	6,81 EUR/hl
	Sirupy	–	71,54 EUR/hl
Fínsko	Sladené nápoje, šťavy, minerálne a sýtené vody	< 0,5 g/100 ml	11 EUR/hl
		> 0,5 g/100 ml	22 EUR/hl
Francúzsko	Sýtené a nesýtené nápoje	–	0,54 EUR/hl
Holandsko	Limonády, minerálne vody, ovocné šťavy, zeleninové šťavy a ich zmesi	–	8,83 EUR/hl
Chorvátsko	Sladené a aromatizované nápoje	–	5,40 EUR/hl
	Sirupy a koncentráty	–	32,32 EUR/hl
Írsko	Sladené nápoje a ovocné šťavy	≥ 0,5 g a < 8 g/100 ml	16,26 EUR/hl
		> 8 g/100 ml	24,39 EUR/hl
Lotyšsko	Sladené nápoje, vody a minerálne vody	–	7,40 EUR/hl
Maďarsko	Sladené nápoje	> 8 g/100 ml	2 EUR/hl
	Sirupy a koncentráty	> 8 g/100 ml	6,30 EUR/hl
	Energetické nápoje	Obsah metylxantínu	
		> 15 mg/ 100 ml	7,80 EUR/hl
Portugalsko	Sladené nápoje	< 15 mg/ 100 ml	1,30 EUR/hl
		> 2,5 g/100 ml	1 EUR/hl
		> 2,5 g a < 5 g/100 ml	6 EUR/hl
		> 5 g a < 8 g/100 ml	8 EUR/hl
		> 8 g/100 ml	20 EUR/hl

Zdroj: vlastné spracovanie podľa www.ec.europa.eu/taxation_customs

⁴⁵ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. 2019. *Dolce vita. Prečo sa neoplatí precukriť*. [online]. 2019. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: <https://www.finance.gov.sk/sk/finance/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/komentare/komentare-z-roku-2019/dolce-vita.html>

Neharmonizovanou daňou z potravín je aj spotrebná daň z čokolády, sladkostí a zmrzliny, ktorú môžeme nájsť v daňovom systéme Dánska. Touto daňou je zaťažená čokoláda a čokoládové výrobky, cukrovinky zo sladkého drievka a marcipánu, žuvačky, koláče s určitým obsahom cukru a mnohé ďalšie. Sadzba dane je stanovená podľa hmotnosti alebo objemu výrobku a v závislosti od množstva pridaného cukru rozlišujeme základnú a zníženú sadzbu dane.⁴⁶

Fínsko, ako ďalšia krajina severnej Európy, zdaňuje konzumáciu nealkoholických nápojov, sladkostí a zmrzliny. Daňou z nealkoholických nápojov sú zaťažené nápoje, šťavy, minerálne a sytené vody obsahujúce pridaný cukor alebo iné sladidlá, pričom sadzba dane je 0,22 EUR/l alebo 0,11 EUR/l ak je výrobok bez cukru. Rovnaká daňová sadzba sa vzťahuje aj na sladkosti a zmrzlinu.⁴⁷

Od 1. mája 2018 bola zavedená daň zo sladených nápojov aj v Írsku s cieľom riešiť problémy v oblasti zdravia a obezity, s ktorými krajina dlhodobo bojuje. Dani podliehajú nealkoholické nápoje na báze vody a ovocné šťavy s obsahom cukru vyšším ako 5 g na 100 mililitrov. Ministerstvo zdravotníctva považuje tieto produkty za produkty s nízkou alebo žiadnou nutričnou hodnotou a chce obmedziť ich spotrebu na raz alebo dvakrát do týždňa. Nutrične výživné produkty, ako čisté ovocné šťavy bez cukru a mliečne nápoje, sú od dane oslobodené.⁴⁸

Nealkoholické sladené nápoje zdaňuje aj Lotyšsko. Sadzbu vo výške 7,40 EUR/hl aplikuje na všetky vody a minerálne vody s pridaným cukrom alebo inými sladidlami a iné nealkoholické nápoje okrem ovocných a zeleninových štiav.

V rámci západnej Európy možno ako krajiny zdaňujúce nealkoholické nápoje spomenúť Belgicko, Francúzsko a Holandsko. Belgicko stanovuje sadzbu dane osobitne na nealkoholické nápoje určené na priamu spotrebu a na látky určené na výrobu nealkoholických nápojov (sirupy). Francúzsko zdaňuje sytené a nesýtené nápoje s objemom alkoholu nižším ako 1,2 % sadzbou 0,54 EUR/hl. Niektoré nápoje, ako sirupy a ovocné šťavy, sú od dane oslobodené. V Holandsku podliehajú spotrebnej dani z nealkoholických nápojov ovocné a zeleninové šťavy zriedené vodou, nealkoholické

⁴⁶ EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Excise duty – Chocolate and sweets*. [online]. 2019. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=152/1546297200

⁴⁷ EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Excise duty – Soft drinks*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=2001/1514764800

⁴⁸ AN ROINN AIRGEADAIS DEPARTMENT OF FINANCE. 2017. *Sugar-Sweetened Drinks Tax. Information Note – Budget 2018*. [online]. 2017. [cit. 2019-03-2015]. Dostupné na internete: <http://www.budget.gov.ie/Budgets/2018/Documents/Sugar%20Sweetened%20Drinks%20Tax.pdf>

likéry, pivo a ostatné nápoje nepresahujúce objem 1,2 % alkoholu, pričom sadzba dane je stanovená na jednotnej úrovni 8,83 EUR/hl.

V roku 2011 schválil maďarský parlament zavedenie tzv. dane z produktov verejného zdravia. Úlohou tejto dane je obmedzenie spotreby potravinových výrobkov obsahujúcich nadmerné množstvo cukru či soli a podpora zdravého stravovania. Zdaňované sú najmä sladené nealkoholické nápoje, energetické nápoje ale aj balené sladkosti a čokolády (0,41 EUR/1 kg), ovocné džemy (1,58 EUR/kg) a nadmerne slané pochutiny (0,79 EUR/1 kg).⁴⁹

Medzi krajiny južnej Európy zdaňujúce nealkoholické nápoje patria aj Chorvátsko a Portugalsko. Chorvátsko stanovuje sadzbu osobitne na sladené, aromatizované a iné vody s obsahom alkoholu nižším ako 1,2 % a osobitne na sirupy, koncentráty a prášky na prípravu nealkoholických nápojov. Minerálne vody a ovocné šťavy sú od dane oslobodené.⁵⁰ Portugalsko zdaňuje nápoje podľa obsahu cukru na 100 ml, pričom nápoje s obsahom cukru vyšším ako 8 g na 100 ml sú zdaňované až sadzbou 20 EUR/hl.

4. 1. 2 *Spotrebné dane z kávy*

Neharmonizované spotrebné dane z kávy sú zavedené v legislatíve Belgicka, Dánska, Nemecka, Lotyšska, Chorvátska a Grécka. Klasifikácia kávy obchodovanej v rámci Európskej únie podlieha harmonizovanému systému kódov kombinovanej nomenklatúry (KN). Zdaňované sú nasledujúce druhy kávových produktov:

- 0901 KN – káva pražená, nepražená, s kofeínom alebo dekofeínová,
- 2101 KN – výťažky, esencie a koncentráty z kávy.

Najväčším spotrebiteľom kávy z tejto skupiny je Dánsko, na území ktorého podlieha spotrebnej dani surová a pražená káva, náhrada kávy a prísady do kávy. Do roku 2018 bola spotrebná daň uvalená aj na čaj a čajové extrakty.

Predmetom spotrebnej dane z kávy v Belgicku, Chorvátsku a v Lotyšsku je káva uvedená na trh určená na konečnú spotrebu. Sadzba dane je stanovená na kilogram čistej váhy daného typu kávy, pričom sa produkty rozdeľujú na praženú a nepraženú kávu (KN 0901), výťažky, esencie a koncentráty z kávy (KN 2101). V Lotyšsku je sadzba dane jednotná 142,29 EUR na 100 kilogramov čistej kávy.

⁴⁹ EUROPEAN COMMISSION. 2017. *The impact of taxes in junk food in Hungary*. [online]. Case Study. 2017. [cit. 2019-03-25]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/social_determinants/docs/hepp_case-studies_02_en.pdf

⁵⁰ PwC. 2019. *Croatia. Corporate – Other taxes*. [online]. Worldwide Tax Summaries. 2019. [cit. 2019-03-25]. Dostupné na internete: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Croatia-Corporate-Other-taxes>

V Nemecku je sadzba dane stanovená fixne na kilogram praženej alebo instantnej kávy. V prípade výrobkov obsahujúcich kávu sa sadzba dane stupňuje podľa podielu vyššie dvoch uvedených zložiek. Od roku 2017 bola zavedená spotrebná daň z kávy aj v Grécku so sadzbou dane stanovenou odlišne na kilogram surovej a praženej kávy.

Tabuľka č. 4: Prehľad krajín a sadzieb spotrebnej dane z kávy

Krajina	Typ kávy	Sadzba
Dánsko	Surová káva	0,86 EUR/kg
	Pražená káva	1,03 EUR/kg
	Kávové extrakty	2,23 EUR/kg
	Kávové substitúty	0,10 EUR/kg
Belgicko	Nepražená káva	0,20 EUR/kg
	Pražená káva	0,25 EUR/kg
	Kávové extrakty, esencie a koncentráty	0,70 EUR/kg
Chorvátsko	Pražená káva	0,81 EUR/kg
	Kávové extrakty, esencie a koncentráty	2,69 EUR/kg
Lotyšsko	Pražená káva	1,42 EUR/kg
	Kávové extrakty, esencie a koncentráty	1,42 EUR/kg
Nemecko	Pražená káva	2,19 EUR/kg
	Rozpustná káva	4,78 EUR/kg
Grécko	Surová káva	2,00 EUR/kg
	Pražená káva	3,00 EUR/kg

Zdroj: vlastné spracovanie podľa www.ec.europa.eu/taxation_customs

4. 2 Spotrebné dane s environmentálnym aspektom

Hlavný význam tzv. environmentálnych daní spočíva v redukcii znečistenia životného prostredia a v lepšom využívaní prírodných zdrojov. Tieto dane majú za úlohu odrádzať subjekty od činností poškodzujúcich prírodné zdroje a znižovať náklady na udržanie zdravej spoločnosti. Okrem ukladania nových spotrebných environmentálnych daní vlády využívajú aj opatrenia daňovej politiky zamerané na podporu spotreby alternatívnych produktov, ktoré možno považovať za menej škodlivé. Tieto opatrenia zahŕňajú daňové stimuly do oblasti ekologických inovácií a diferencované daňové sadzby.

Výška príjmov z environmentálnych daní v Európskej únii je stále relatívne nízka, avšak ich podiel na celkovom zdaňovaní sa neustále zvyšuje.

Pomerne široké zastúpenie environmentálnych daní nájdeme v daňovom systéme Dánska. Dánsko uplatňuje napríklad daň z nikel-kadmiových (NiCd) batérií, ktorej cieľom je obmedziť ich používanie a nahradiť ich už použitými batériami. Príjmami z tejto dane je financovaný systém zberu a zhodnocovania použitých batérií. Sadzba dane je vo výške 6 DKK za batériu a 36 DKK, ak je batéria súčasťou iného produktu.

Ďalšou „zelenou“ daňou je daň z obalov a ďalších jednorazových materiálov. Základom dane je objem alebo hmotnosť balenia, podľa ktorých sa stanovuje aj príslušná sadzba dane. Tento typ dane sa vzťahuje na:

- obaly z nápojov s objemom maximálne 20 litrov,
- plastové alebo papierové tašky a vrecká s objemom minimálne 5 litrov,
- baliace potravinové fólie z PVC.

Zaujímavou daňou v Dánsku je daň z vody, ktorej cieľom je podnietiť spotrebiteľov, aby platili za využívanie prírodného zdroja a obmedzili jej zbytočnú spotrebu. Tým sa zabezpečí zníženie množstva odpadových vôd vypúšťaných do čističiek a množstva znečisťujúcich látok vypúšťaných do vodných tokov, jazier a morí. Daň je vyberaná od vodárenských spoločností, ale skutočným platiteľom dane sú domácnosti. Sadzba dane na spotrebu vody je stanovená vo výške 6,18 DKK na m³ s príspevkom na ochranu pitnej vody 0,19 DKK za m³. Sadzba dane na odpadovú vodu vypúšťanú z registrovaných čističiek vôd je stanovená podľa obsahu látok v odpadovej vode, ako sú dusičnany (30 DKK/kg), fosfáty (165 DKK/kg) a organický materiál (16,5 DKK/kg).

Dánsko má aj jednu z najvyšších sadzieb dane z motorových vozidiel vo svete. Cieľom tejto dane je zníženie počtu vozidiel v krajine a motivácia obyvateľov k využívaniu menších vozidiel s ekonomickejšou spotrebou paliva. Príjmy z tejto dane sú okrem iného využívané aj na výstavbu a údržbu cestnej infraštruktúry. Daň sa skladá z registračnej dane zaplatenej pri kúpe vozidla a ročnej dane, ktorej výška závisí od spotreby paliva motorového vozidla.⁵¹

Fínsko je prvou krajinou sveta, ktorá zaviedla daň z emisií CO₂ pred viac ako tridsiatimi rokmi a odvtedy tvorí dôležitú súčasť jeho fiškálnej politiky. V súčasnosti je sadzba tejto dane vo výške 62 eur za tonu CO₂, pričom sa mení v závislosti od emisií

⁵¹ ECONOMIC INSTRUMENTS IN ENVIRONMENTAL PROTECTION IN DENMARK. [online]. [cit. 2019-03-30]. Dostupné na internete: https://www2.mst.dk/udgiv/publications/2000/87-7909-568-2/html/indhold_eng.htm

rôznych typov motorových palív a vozidiel. Okrem tejto dane nájdeme v legislatíve Fínska aj tzv. jednorazovú daň z vozidiel, ktorá sa vypočíta zo sadzby dane z emisií CO₂ alebo hmotnosti vozidla. Jej výška sa pohybuje od 3 % (vozidlo s nulovými emisiami) do 50 % (ťažko znečisťujúce vozidlá) predajnej ceny vozidla.

Ďalšie environmentálne dane vo Fínsku sú zamerané na redukciiu odpadu:

- daň za uloženie odpadu na skládkach (sadzba dane je 70 EUR na tonu odpadu),
- daň za spracovanie ropného odpadu,
- daň za poškodenie ropou pri preprave alebo dovoze ropy na územie Fínska.

Poslednou daňou je spotrebná daň z nápojových obalov so sadzbou vo výške 0,51 EUR na liter baleného výrobku. Jej cieľom je motivovať výrobcov k použitiu recyklovateľných obalov.⁵²

Hlavné spotrebné dane vo Švédsku sú harmonizované s pravidlami EÚ, vo vnútroštátnych právnych predpisoch však existujú určité rozdiely. Tie sa týkajú najmä zdaňovania palív, ktoré podliehajú okrem dane z energií aj dani z CO₂ a dani zo síry.

Od 1. apríla 2018 schválil švédsky parlament daň z leteckej dopravy. Ide o environmentálnu daň, ktorej cieľom je znížiť uhlíkovú stopu v ovzduší. Tejto dani podliehajú letecké spoločnosti, ktoré využívajú lietadlá s kapacitou 10 pasažierov a viac. Spoločnosti sú povinné sa zaregistrovať prostredníctvom registračného formulára a uhradiť letovú daň švédskej daňovej agentúre. Daňová povinnosť vzniká v okamihu odletu lietadla z ktoréhokolvek zo švédskych letísk. Sadzba dane je stanovená na jedného pasažiera vo výške 60, 250 alebo 400 SEK v závislosti od cieľovej destinácie cestujúceho.⁵³

Špecifickou daňou v daňovej sústave Írska je daň z motorových vozidiel (*Vehicle Registration Tax, VRT*) vzťahujúca sa na všetky motorové vozidlá v štáte s výnimkou vozidiel na dočasné použitie pre návštevníkov. Sadzba dane závisí od množstva emisií uhlíka a výsledná daň sa vypočíta ako percento z predajnej ceny osobného vozidla.

Aj keď nejde o spotrebné dane v pravom zmysle slova, environmentálny charakter v írskej legislatíve majú aj niektoré druhy poplatkov. Poplatok za používanie plastových tašiek bol zavedený v roku 2002. Sadzba dane sa určila vo výške 0,15 EUR za tašku so zvýšením na sumu 0,22 EUR v roku 2007. Poplatok bol zavedený s cieľom zredukovať používanie plastových tašiek na jedno použitie, ktoré tvorili až 5 % z celkového odpadu

⁵² TAMMINEN, S. – HAANPERÄ, O. – HIETANIEMI, T. 2018. *Finland's experiences with economic instruments applied in climate policy*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-30]. Dostupné na internete: <https://media.sitra.fi/2018/10/04162441/harnessing-economic-instruments-to-tackle-the-climate-crisis.pdf>

⁵³ EY. 2018. *Sweden's new excise tax on flights is effective 1 April 2018*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-30]. Dostupné na internete: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--swedens-new-excise-tax-on-flights-is-effective-1-april-2018>

krajiny.⁵⁴ Ďalším poplatkom je poplatok za uloženie odpadu na skládku vo výške 75 EUR za každú tonu odpadu uloženého na autorizovanú či neautorizovanú skládku odpadov.

Neharmonizovanou spotrebnou daňou v Estónsku je spotrebná daň z prepravných obalov, predajných obalov a obalov skupinových spotrebiteľských balení. Osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorá prvýkrát balený tovar prepraví na estónsky trh, sprístupní ho na distribúciu a používanie. Sadzba dane sa líši v závislosti od toho, či je obal vyrobený zo skla (0,6 EUR/kg), plastu (2,5 EUR/kg), kovu (2,5 EUR/kg), papiera, lepenky alebo dreva (1,2 EUR/kg).⁵⁵

Francúzsko má zavedenú tzv. všeobecnú daň na aktivity spôsobujúce znečistenie životného prostredia. Sadzba dane sa odvíja od druhu znečistenia a hmotnosti odpadu:

- skladovanie domového alebo iného odpadu, likvidácia špeciálneho priemyselného odpadu – od 3 do 151 EUR/t,
- emisie znečisťujúcich látok do ovzdušia – od 5,07 do 1 0322,29 EUR/t,
- produkcia odpadových olejov – 48,66 EUR/t,
- spotreba a dodávka prírodných minerálnych zŕn na domáci trh – 0,20 EUR/t,
- spotreba a dodávka prípravkov a mydlové prášky a zmäkčovadlá na domáci trh – od 43,66 do 313,52 EUR/t v závislosti od hmotnosti fosfátov.⁵⁶

Okrem harmonizovaných environmentálnych daní nájdeme v Holandsku aj špecifické environmentálne dane zavedené v tejto krajine, a to:

- daň z vody z vodovodu dodávanej spotrebiteľom, ktorú vyberá vodárenská spoločnosť a jej výška je 0,339 EUR/m³ vody, do maximálnej výšky 300 m³ za rok,
- daň z odpadu uloženého na skládke alebo dodaného podniku na spracovanie odpadu so sadzbou dane 13,21 EUR/1 000 kg,⁵⁷

V Chorvátsku možno medzi dane s environmentálnym charakterom zaradiť spotrebnú daň z motorových vozidiel. Predmetom tejto dane sú nové alebo ojazdené motorové vozidlá, ktoré nadobudli fyzické alebo právnické osoby s trvalým pobytom na území Chorvátska. Sadzba dane pre nové motorové vozidlá sa určuje v závislosti od ich

⁵⁴ IRISH TAX AND CUSTOMS. 2018. *Excise Trends 2017*. In Statistics & Economic Research Branch. 2018. [online]. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: <https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/excise-trends-2017.pdf>

⁵⁵ RAHANDUSMINISTEERIUM. 2018. *Rates of excise duty*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: <https://www.emta.ee/eng/business-client/excise-duties-assets-gambling/about-excise-duties/rates-excise-duty>

⁵⁶ EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Pollution tax*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=1481/1514764800

⁵⁷ ZIRKZEE GROUP. 2017. *Doing business in The Netherlands*. 2017. [online]. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: <https://www.zirkzeegroup.com/wp-content/uploads/2018/01/PDF-Brochure-DB..pdf>

predajnej ceny a emisií CO₂, prípadne od objemu motora v cm³. Daň z ojazdených motorových vozidiel sa odvíja od výšky zostatkovej dane určenej podľa percentuálneho poklesu hodnoty toho istého vozidla na trhu.⁵⁸

Rovnaký typ dane nájdeme aj v právnej úprave Cypru a Portugalska. V Cyperskej republike zaplatia daň vlastníci nových alebo ojazdených motorových vozidiel, ktoré sú na území krajiny vyrábané, boli na územie krajiny dodané alebo dovezené. Sadzba dane je stanovená v závislosti od typu vozidla, objemu motora a emisií CO₂. V prípade ojazdených vozidiel sa celková výška dane znižuje v súlade so zníženými sadzbami stanovenými v oznámení colnej správy. V Portugalsku sa vozidlá nerozdeľujú na nové a ojazdené a sadzba dane sa líši pri rôznych druhoch vozidiel, použitom palive, množstve emisií CO₂ a valca vozidla.

4.3 Ostatné neharmonizované spotrebné dane

Najviac ostatných neharmonizovaných spotrebných daní vyberajú krajiny južnej Európy. Ojedinelé typy produktov podliehajúcich spotrebným daniam nájdeme v daňovom systéme Cypru. Táto krajina zdaňuje napríklad spotrebu údeného lososa, kaviáru či predmetov z krištáľu alebo porcelánu. Spotreba údeného lososa a údeného jesetera je zaťažená sadzbou 5,13 EUR za kilogram. Kaviár a náhrady kaviáru sú zdaňované sadzbou vo výške 30 % z ich celkovej hodnoty. Výrobky z krištáľu a porcelánu podliehajú sadzbe 20 % z ich hodnoty. Zdaňuje sa aj kvapalina obsahujúca nikotín, ktorá je používaná v elektronických cigaretách. Sadzba dane je 0,12 EUR za mililiter.⁵⁹

Zaujímavá neharmonizovaná spotrebná daň je zavedená aj v Grécku. Táto daň sa súhrnne označuje ako daň z luxusu, ale zahŕňa viaceré podkategórie výrobkov. Zdaňované sú odevy a obuv z kože rôznych druhov zvierat, odevy a iné výrobky z kožušiny, koberce z hodvábu, perly, drahokamy, diamanty, klenotnícke produkty, zlaté a strieborné výrobky, hodinky, lietadlá, vrtuľníky a hydroplány využívané na súkromné účely a ďalšie. Sadzba dane je vo výške 10 % a 20 % pre lietadlá, vrtuľníky a hydroplány.⁶⁰

⁵⁸ EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Motor vehicles tax – Special tax on motor*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=3222/1514764800

⁵⁹ EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Excise duties (Non EU harmonised excises)*. [online]. 2019. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=70/1546297200

⁶⁰ VASSILIKI, M. 2017. *Indirect Taxes In Greece*. In Greek law digest. [online]. 2017. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: <http://www.greeklawdigest.gr/topics/tax/item/122-indirect-taxes>

Množstvo rozličných spotrebných daní zaviedla vo svojej daňovej politike aj Malta. Jednou z nich je spotrebná daň z mobilných telefónov a telefónnych služieb, ktoré zdaňuje sadzbou vo výške 4 % z poplatkov vyberaných mobilnými operátormi. Spotrebnou daňou z cementu sa zdaňujú všetky druhy dovážaného cementu sadzbou 40 EUR na 1 000 kg. Malta zdaňuje aj spotrebu žuvačiek s obsahom alebo bez obsahu cukru sadzbou 9 EUR na kilogram. Okrem týchto daní nájdeme v daňovej sústave krajiny aj spotrebnú daň z plastových vriec a tašiek, nábojov, pracích prípravkov, kozmetických produktov, šampónov, sprchových gélov, deodorantov, parfumov a ďalších toaletných produktov.

V Rumunsku sa zdaňuje kvapalina s obsahom nikotínu používaná v elektronických cigaretách a tabakové výrobky, ktoré vyhrievaním tvoria aerosól na inhalovanie bez spaľovania tabakovej zmesi.⁶¹

Rovnaký typ dane nájdeme aj v Lotyšsku. Sadzba dane z kvapaliny používanej v elektronických cigaretách je stanovená na jeden mililiter kvapaliny (0,01 EUR) a na jeden miligram nikotínu (0,005 EUR).⁶²

4. 4 Súčasný stav problematiky vo vybraných krajinách

Rastúca miera nadváhy a obezity a z nej vyplývajúcich nákladov na zdravotnú starostlivosť vedie vládne autority k tomu, aby preskúmali fiškálne a regulačné opatrenia, ktoré možno zaviesť a poskytnúť tak spotrebiteľom ekonomické stimuly na zmenu spotreby potravín a tým aj na kontrolu telesnej hmotnosti. S cieľom odradiť od nezdravého stravovania a obmedziť príjem sladkých a tučných potravín stále viac krajín v industrializovanom svete uvažuje o vyberaní dane z nezdravých potravín. V nasledujúcej časti si uvedieme príklad štyroch krajín, ktoré takúto daň zaviedli a pozrieme sa na to, ako ovplyvnila ich ekonomiku.

4. 4. 1 Dánsko

Od roku 1922 možno v daňovej sústave Dánska nájsť spotrebnú daň z čokolády, cukroví a zmrzlín, ktorá sa vo všeobecnosti označuje ako „daň z cukru“. Touto daňou je zaťažená spotreba čokolády, kakaových výrobkov, výrobkov obsahujúcich mandle, orechy alebo iné druhy semien, spotreba cukríkov, cukrových cereálií, žuvačiek,

⁶¹ PwC. 2019. *Romania. Corporate – Other taxes*. [online]. Worldwide Tax Summaries. 2019. [cit. 2019-03-25]. Dostupné na: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Romania-Corporate-Other-taxes>

⁶² EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise duties (Non EU harmonised excises)*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tdb/taxDetails.html?id=406/1514764800

kandizovaného ovocia, marmelády, koláčov, sušienok a ďalšieho podobného tovaru. Sadzba dane bola v roku 2010 zvýšená z pôvodných 14,20 DKK/kg (1,89 EUR/kg) na 17,75 DKK/kg (2,37 EUR/kg) a zaviedla sa aj znížená sadzba dane na výrobky s obsahom pridaného cukru nižším ako 0,5 g na 100 g. V roku 2012 došlo k ďalšiemu zvýšeniu základnej sadzby na 23,75 DKK/kg (3,17 EUR/kg) a zníženej sadzby na 20,20 DKK/kg (2,69 EUR/kg). Sadzba sa opäť zvýšila v roku 2013 a od roku 2019 je stanovená vo výške 25,97 DKK/kg (3,46 EUR/kg) so zníženou sadzbou 22,08 DKK/kg (2,95 EUR/kg).⁶³

V Dánsku sa zdaňuje aj zmrzlina na území krajiny vyrobená alebo na toto územie dovezená. Sadzba dane sa odvíja od množstva cukru v zmrzline. Ak množstvo cukru nepresiahne 0,5 g na 100 ml, výška sadzby je 5,58 DKK/l (0,75 EUR/l). Ak je naopak obsah cukru vyšší ako uvedená hranica, sadzba vzrastie na 6,98 DKK/l (0,84 EUR/l). V roku 2018 došlo k zrušeniu spotrebnej dane čaju a čajových extraktov. Nealkoholické nápoje Dánsko nezdaňuje od roku 2013. Prehľad daňových príjmov plynúcich do štátneho rozpočtu Dánska môžeme vidieť v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka č. 5: Prehľad príjmov zo spotrebných daní v Dánsku (v tis. DKK)

tis. DKK	2014	2015	2016	2017	2018
Celkový príjem z daní	986 936	963 758	973 899	1 009 196	1 011 632
Celkový príjem zo SD	79 694	81 740	82 861	81 250	80 181
SD z registrácie motorových vozidiel	15 967	17 988	19 444	19 976	20 602
Harmonizované SD	30 223	30 534	30 224	31 163	30 140
Ostatné environmentálne SD	30 616	30 150	30 066	27 030	26 401
SD z čokolády a sladkostí	2 320	2 484	2 503	2 514	2 404
SD zo zmrzliny	301	297	330	308	354
SD z kávy	259	280	287	254	280
SD z čaju	8	8	8	5	0

Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://www.statbank.dk/>

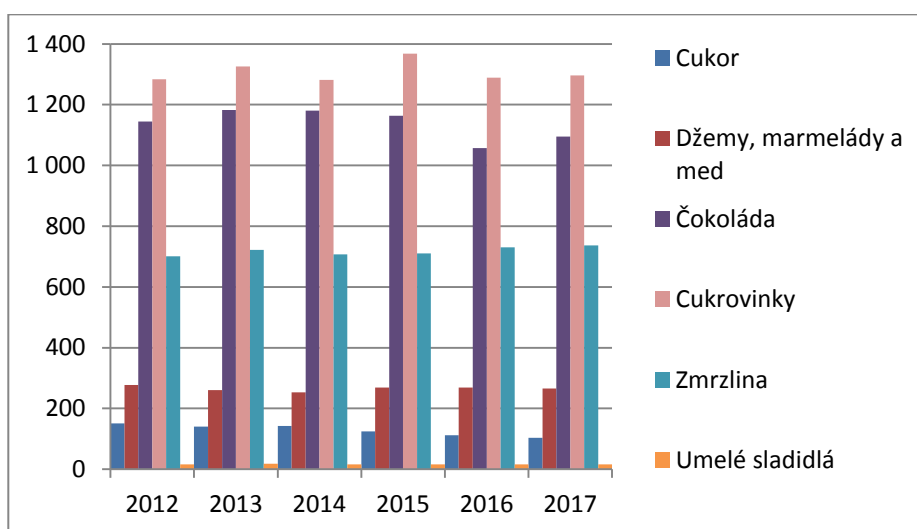
Celkový príjem z daní vybraných na území krajiny má stúpajúcu tendenciu, avšak podiel spotrebných daní na celkových príjmoch sa znižuje. V roku 2016 tvoril podiel príjmov z daní zo spotreby 8,51 % z celkový príjmov s následným poklesom na 7,93 %

⁶³ EUROPEAN COMMISSION. 2014. *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*. [online]. 2014. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/growth/content/food-taxes-and-their-impact-competitiveness-agri-food-sector-study-0_en

v roku 2018. Najväčšie zastúpenie v oblasti spotrebných daní majú dane, ktoré sú harmonizované v rámci EÚ a ďalšie environmentálne dane. Spotrebné dane z čokolády, sladkostí, zmrzliny a kávy majú len doplnkový charakter. Príjem zo spotrebných daní z čokolády a sladkostí tvoril v roku 2018 3 % z príjmov zo všetkých spotrebných daní v Dánsku. Príjem zo spotrebných daní zo zmrzliny tvoril 0,44 % a zo spotrebných daní z kávy 0,35 % celkových príjmov z daní zo spotreby.

Z vyššie uvedených údajov vyplýva, že krajina sa rozhodla zaviesť spotrebné dane z čokolády, sladkostí či zmrzliny z iných ako fiškálnych dôvodov. V nasledujúcej časti teda budeme skúmať vplyv zavedenia dane na spotrebu uvedených potravín.

Graf č. 1: Priemerná spotreba sladkých produktov v domácnostiach (v DKK)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://www.statbank.dk/>

Z grafu môžeme vidieť, že spotreba sladkých produktov vo väčšine prípadov medziročne klesala. Najväčší pokles nastal v spotrebe cukru, ktorá v roku 2017 klesla v porovnaní s rokom 2012 o 31,8 %. Spotreba džemu, marmelády a medu klesla o 3,97 % a spotreba čokolády o 4,28 %. Konzumácia cukrovínok, naopak, vzrástla o 0,93 % a konzumácia zmrzliny až o 5,14 %.

Možno skonštatovať, že ide o stálu daň, ktorá výrazne neovplyvňuje spotrebu ani rozpočtové príjmy. Napriek tomu však dodatočné peňažné zdroje môžu krajine pomôcť financovať určité oblasti hospodárstva.

4. 4. 2 *Dánska daň z tukov*

Jednou z hlavných tém politiky v oblasti zdravia a výživy v Dánsku sa v posledných desaťročiach stalo znižovanie tukov. Aj z toho dôvodu krajina 1. októbra 2011 zaviedla zdaňovanie potravín s vysokým obsahom nasýtených tukov. Daň so sadzbou 16 DKK/kg (2,14 EUR) bola uložená na všetky produkty s obsahom nasýtených tukov vyšším ako 2,3 g na 100 g. Medzi tieto produkty patrilo mäso, mliečne výrobky, živočíšne tuky, jedlé oleje, margarín a roztierateľné tuky. Väčšina mlieka bola od dane oslobodená.

Primárnym dôvodom zavedenia dane z tukov bolo ovplyvniť nákupné správanie dánskeho obyvateľstva smerom k nákupu zdravších a menej tučných potravín, podporiť lepšie stravovacie návyky a tým zlepšiť zdravotný stav populácie. Ďalším dôvodom na zavedenie tohto typu dane bola kompenzácia úbytku daňových príjmov. Na rozdiel od väčšiny „daní z hriechov“, nebola dánska daň z tukov určená na zvýšenie daňových príjmov, ale bola súčasťou rozsiahlejšej daňovej reformy, ktorej cieľom bolo znížiť sadzby dane z príjmov a nahradiť ich príjmami zo zvýšených sadzieb spotrebných daní z energie, environmentálnych daní a daní zo sladkých a nezdravých potravín. Vtedajšia vláda v Dánsku očakávala nárast príjmov do rozpočtu krajiny vo výške takmer jednej miliardy DKK (približne 135 miliónov EUR). Daň z tukov však bola v krajine napokon zrušená v januári 2013, pričom vláda ako dôvod uviedla administratívnu záťaž a príliš veľa negatívnych účinkov, ktoré zasiahli dánske podniky.⁶⁴

Jedným z hlavných dôvodov zrušenia dane z nasýtených tukov bolo vysoké administratívne zaťaženie pre výrobcov, dovozcov a obchodníkov v potravinárskom priemysle. Odhaduje sa, že daň stála spoločnosti v maloobchodnom a veľkoobchodnom sektore asi 50 – 200 miliónov DKK (7 – 27 miliónov EUR). Najmenej 10 % očakávaných daňových príjmov nebolo v skutočnosti dosiahnutých v súvislosti s byrokraciou a administratívnymi nákladmi. Poškodené spoločnosti museli navyše redukovať počet obsadzovaných pracovných miest. Podľa Dánskej rady pre poľnohospodárstvo a výživu boli spoločnosti nútené prepustiť viac ako 1 300 pracovníkov.⁶⁵

Ďalším nepriaznivým dôsledkom zavedenia dane z tukov bol nárast spotrebiteľských cien, ktorý bol značne vyšší, ako priemerný nárast cien v Európskej únii. V poslednom kvartáli roku 2011 vzrástli ceny olejov a masla približne o 14 %, ceny mäsa

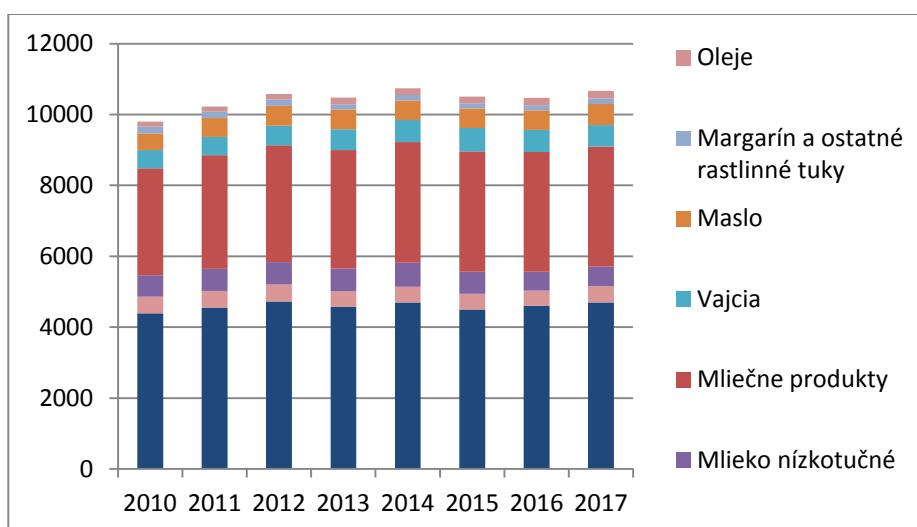
⁶⁴ ECORYS. 2014. *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*. [online]. Rotterdam, 2014. [cit. 2019-04-13]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/growth/content/food-taxes-and-their-impact-competitiveness-agri-food-sector-study-0_en

⁶⁵ PETKANTCHIN, V. 2013. „*Nutrition*“ *taxes: the costs of Denmark's fat tax*. [online]. 2013. [cit. 2019-04-13]. Dostupné na internete: http://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/note0513_en.pdf

o 4 %, ceny mliečnych výrobkov a vajec o 3 %. Toto zvýšenie spôsobilo výrazný rozdiel medzi cenami výrobkov predávaných v Dánsku a rovnakými výrobkami predávanými v susedných krajinách. V dôsledku toho spotrebitelia nakupovali produkty lacnejších značiek alebo za nákupmi cestovali do susedného Nemecka a Švédska.

Z rôznych ekonometrických analýz vyplýva, že zavedenie dane z nasýtených tukov malo určitý vplyv na spotrebu, avšak spotreba neklesla natoľko, aby naplnila očakávania. Štúdie sa zamerali najmä na kategórie výrobkov, ktoré mali najväčšie množstvo nasýtených tukov, ako maslo, maslové zmesi, margarín a oleje. Na grafe možno vidieť, že spotreba margarínu klesla v roku 2012 o 14 % a spotreba mäsa o 3 %. Všeobecne však výraznejšie výkyvy v objeme konzumácii tukových potravín nemožno pozorovať.⁶⁶

Graf č. 2: Priemerná spotreba tučných produktov v domácnostiach (v DKK)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://www.statbank.dk/>

Prieskum Dánskej rady pre poľnohospodárstvo a výživu poukazuje na absenciu výrazného vplyvu na spotrebu. Približne 80 % opýtaných spotrebiteľov uviedlo, že po uložení dane z tukov nezmenili svoju spotrebu.⁶⁷ Viditeľná bola aj tendencia nakupovať lacnejšie verzie tučných produktov, ktoré môžu v prípade nadmernej spotreby spôsobiť ešte väčšie zdravotné riziko.

⁶⁶ SNOWDON, CH. 2013. *The Proof of the Pudding: Denmark's fat tax fiasco*. [online]. London, 2013. [cit. 2019-04-13]. Dostupné na internete: <https://iea.org.uk/themencode-pdf-viewer-sc/?file=/wp-content/uploads/2016/07/The%20Proof%20of%20the%20Pudding.pdf&settings=111111011&lang=en-GB#page=&zoom=75&pagemode=>

⁶⁷ JENSEN, J. D. – SMED, S. – NIELSEN, E. 2014. *The Danish Tax on Saturated Fat – Demand Effects for Meat and Dairy Products*. [online]. Ljubljana, 2014. [cit. 2019-04-13]. Dostupné na internete: <https://pdfs.semanticscholar.org/2d1c/f38c73634793ad2961a01529a850b31cbc5a.pdf>

Vzhľadom na to, že daň bola zavedená počas krátkeho obdobia, treba výsledky štúdií interpretovať opatrne, pretože účinky dane sa môžu z dlhodobého hľadiska odlišovať. Tvorba nových stravovacích návykov v reakcii na zmenu cien si vyžaduje určitý čas, a to ako na strane dopytu, tak aj na strane ponuky, napríklad v podobe presmerovania výroby k produktom s nižším obsahom nasýtených tukov či zmeny marketingových nástrojov na podporu predaja výrobkov s nižším zdanením. Pri zavedení dane boli diskutované zdravotné motívy, avšak motív dosahovania rozpočtových príjmov výrazne dominoval. Daň podľa analytikov teda skutočne fungovala, ale nebola navrhnutá správne a zo správnych dôvodov.

4. 4. 3 *Fínsko*

Daň zo sladkostí bola vo Fínsku prvýkrát zavedená v roku 1926 ako daň z luxusu, ktorý predstavovala čokoláda alebo cukríky. Po vstupe krajiny do Európskej únie museli byť niektoré dane zrušené, pretože boli považované za nezlučiteľné s nariadeniami EÚ o jednotných daniach. V roku 2000 sa teda pôsobnosť dane pozastavila.

V roku 2011 bola daň zavedená znovu, doplnila už existujúcu daň z nealkoholických nápojov a predstavila nové kategórie zdaňovaných produktov, ako napríklad zmrzlinu. Fínska vláda ako hlavný dôvod zavedenia dane uviedla zvýšenie daňových príjmov štátu a motiváciu spotrebiteľov ku konzumácii zdravších potravín.

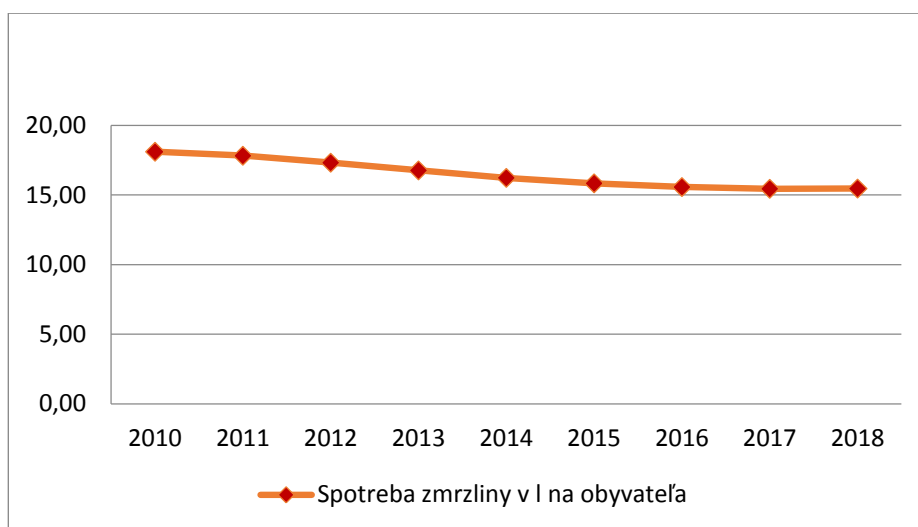
Sadzba dane bola stanovená na kilogram alebo liter hotového výrobku. Od roku 2014 bola sadzba dane vo výške 0,95 EUR/kg cukrovínok, čokolády a výrobkov s kakaom a 0,95 EUR/l zmrzliny alebo zmrzlinovej hmoty. Sadzba dane z nealkoholických nápojov bola stanovená na 0,22 EUR/l alebo na 0,11 EUR/l pre nápoje bez pridaného cukru.⁶⁸

Fíni majú v porovnaní s európskym priemerom výrazne vyššiu spotrebu zmrzliny na obyvateľa a sú piatym najväčším konzumentom zmrzliny na svete. Na grafe možno vidieť mierny pokles objemu spotrebovanej zmrzliny za sledované obdobie. Vplyvom daňou zvýšenej ceny sa spotreba v roku 2018 znížila v porovnaní s rokom 2011 približne o 13,2 %. Celková trhovacia produkcia zmrzliny od roku 2011 klesla o 10 miliónov litrov.⁶⁹

⁶⁸ EUROPEAN COMMISSION. 2011. *Excise duty – Sweets, Ice-cream and soft drinks*. [online]. 2011. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/legacy/taxDetail.html?id=250/1313712000&taxType=Other%20in%20direct%20tax

⁶⁹ ECORYS. 2014. *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*. [online]. Rotterdam, 2014. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/growth/content/food-taxes-and-their-impact-competitiveness-agri-food-sector-study-0_en

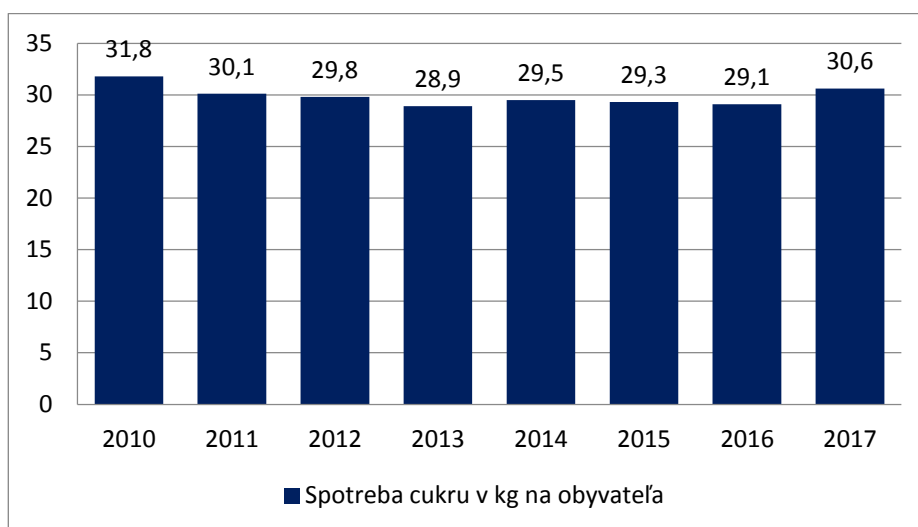
Graf č. 3: Vývoj priemernej spotreby zmrzliny na obyvateľa (v l)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa www.statista.com

Na spotrebu čokolády a sladkostí vyššie zdanenie takmer nevplývalo. Sektor maloobchodu zaznamenal pokles spotreby o 1 až 2 % ročne, nie je však isté, že tento pokles bol spôsobený zavedením dane. Počas prvého roku po zavedení dane bolo možné sledovať aj zvýšený predaj konkurenčných produktov. Nastal teda vplyv substitučného efektu, kedy klesal dopyt po zdanených a stúpal dopyt po nezdanených produktoch. K celkovému zníženiu dopytu po čokoláde a sladkých produktoch však neprišlo.

Graf č. 4: Ročná spotreba cukru na obyvateľa (v kg)

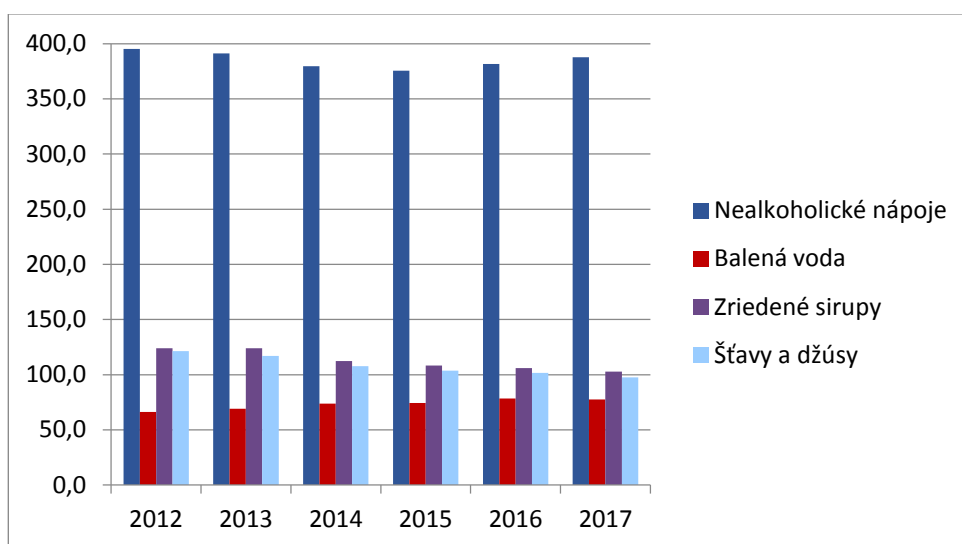


Zdroj: vlastné spracovanie podľa www.statista.com

Podobný vývoj môžeme vidieť aj na grafe vyššie, ktorý znázorňuje vývoj ročnej spotreby cukru na obyvateľa. Spotreba cukru na obyvateľa v priemere klesala o 0,5 % ročne, pričom v roku 2017 môžeme vidieť opätovne rastúci trend.

Fínsko zdaňuje aj nealkoholické nápoje, minerálne a sýtené vody, sirupy, ovocné šťavy a džúsy. V roku 2012 spotrebovali Fíni 706,7 miliónov litrov nealkoholických nápojov so znížením na 701,3 miliónov v roku 2013 a na 673,1 miliónov v roku 2014. V roku 2017 predstavovala spotreba nealkoholických nápojov 665,7 l, pričom v porovnaní s rokom 2012 išlo o zníženie vo výške takmer 6 %. Tieto údaje ukazujú jasnú reakciu spotrebiteľov na zvýšenie daňovej sadzby, ktorá mala negatívny vplyv na spotrebu.

Graf č. 5: Prehľad spotreby nealkoholických nápojov vo Fínsku (v l)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa UNESDA SOFT DRINKS EUROPE. 2018. *Consumption*. [online]. 2018 [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: <https://www.unesda.eu/products-ingredients/consumption/>

Možno konštatovať, že od zavedenia dane spotreba sladkých produktov poklesla, pričom najväčšie zníženie spotreby zaznamenal priemysel so zmrzlinou a nealkoholickými nápojmi. Predaj tohto sortimentu na území krajiny poklesol a výrobcom spôsobil straty predaja, čo negatívne ovplyvnilo zamestnanosť. Po zavedení dane a následnom zvýšení cien sa preferencie spotrebiteľov presunuli k iným sladkým produktom alebo produktom lacnejších značiek, prejavil sa teda aj vplyv substitučného efektu. U niektorých výrobcov sa objavili snahy kategorizovať svoje produkty podliehajúce zdaneniu ako iné výrobky nezaťažené daňou, napríklad sušienky. Zdaneniu navyše podliehajú aj nesladené balené vody, ktoré nemajú priamy negatívny vplyv na zdravie obyvateľstva. V roku 2017 došlo

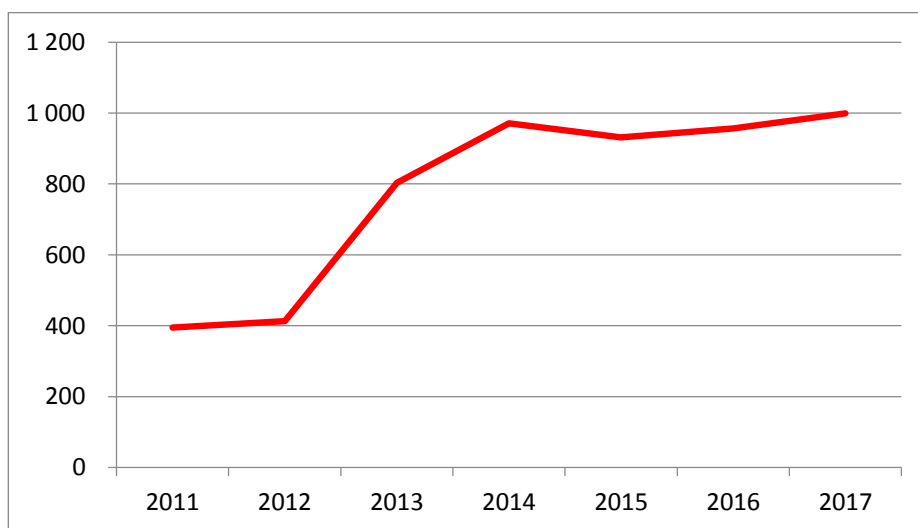
k zrušeniu dane zo spotreby sladkostí a zmrzliny a krajina si ponechala iba spotrebnú daň z nealkoholických nápojov.⁷⁰

4. 4. 4 Francúzsko

Zdaňovanie sladených nápojov ako prostriedok na zníženie rizika nadmernej hmotnosti a neprenosných chorôb, najmä u detí, bolo v posledných desaťročiach kľúčovou otázkou politiky v oblasti výživy mnohých vlád. Jednou z týchto krajín je Francúzsko, ktoré zdaňuje nealkoholické nápoje od roku 2012. Vláda ako hlavný dôvod zavedenia dane uviedla zníženie spotreby sladených nápojov a boj proti obezite. Zdôraznila však, že má ísť o výkonovú daň, a teda jej primárnym cieľom je zabezpečenie príjmov na kompenzáciu dodatočných zdravotných nákladov.

Predmetom dane sú všetky nealkoholické nápoje obsahujúce pridaný cukor (napríklad limonády, ovocné šťavy) alebo sladidlá (napríklad diétne nápoje). Sadzba dane bola pôvodne stanovená paušálne vo výške 7,53 EUR na hektoliter všetkých sladených nápojov bez ohľadu na množstvo cukru. V roku 2018 však vláda zaviedla kľzávu sadzbu dane, ktorá sa stupňuje podľa obsahu cukru v nápojoch. Sadzba sa postupne zvyšuje na 20 EUR na hektoliter pre produkty obsahujúce viac ako 11 gramov cukru na 100 mililitrov.⁷¹

Graf č. 6: Vývoj príjmov zo SD z nealkoholických nápojov (v mil. EUR)



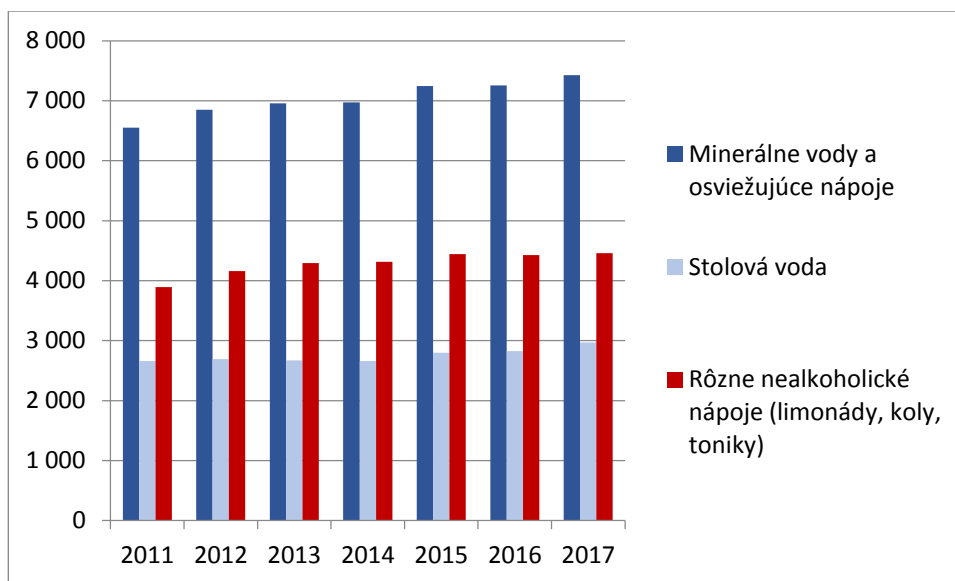
Zdroj: vlastné spracovanie podľa www.oecd.org

⁷⁰ MINISTRY OF FINANCE. 2017. *Soft drink taxation*. [online]. 2017 [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: <http://vm.fi/virvoitusjuomien-verotus>

⁷¹ FOOD NAVIGATOR. 2018. *Sugar taxes: The global picture*. [online]. 2018 [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: <https://www.foodnavigator-latam.com/Article/2018/12/14/Sugar-taxes-the-global-picture>

Na grafe nižšie možno vidieť rýchle tempo rastu daňových príjmov. V roku 2013 sa príjmy prudko zvýšili o 94,43 % v porovnaní s rokom 2012. V roku 2015 bol zaznamenaný mierny pokles a následne opätovný rast. Výška príjmov za rok 2017 dosiahla úroveň 999 miliónov EUR. V priemere sa za sledované obdobie rokov 2012 až 2017 príjmy každoročne zvyšovali o 20,50 %.

Graf č. 7: Prehľad výdavkov domácností na nealkoholické nápoje (v EUR)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa www.insee.fr

Pri sledovaní spotreby nealkoholických nápojov v domácnostiach môžeme vidieť rastúci trend. Spotreba minerálnych vôd a osviežujúcich nápojov za sledované obdobie vzrástla v priemere o 2,13 %, spotreba stolových vôd o 1,89 % a spotreba ostatných nealkoholických nápojov, ako sú napríklad limonády, koly a toniky, vzrástla v priemere o 2,32 %. Skutočnosť, že výdavky domácností na sladké nápoje sa zvyšujú aj po zavedení dane vysvetľuje výrazne stúpajúcu tendenciu daňových príjmov.

Priemysel výroby nealkoholických nápojov bol zavedením dane ovplyvnený negatívne, ale iba do určitej miery (pokles predaja určitých produktov, mierny nárast nezamestnanosti, rozvoj čierneho trhu). Neboli pozorované zmeny v technológiách výroby ani zmeny kategorizácie produktov. Štúdie uvádzajú, že dopyt po nealkoholických nápojoch nebol ovplyvnený daňou a neboli pozorované žiadne substitučné efekty.⁷²

⁷² ECORYS. 2014. *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*. [online]. Rotterdam, 2014. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/growth/content/food-taxes-and-their-impact-competitiveness-agri-food-sector-study-0_en

Možno konštatovať, že ciele v oblasti zdravia implementovaním tejto dane dosiahnuté neboli a jej hlavná výhoda spočíva v zvyšovaní daňových príjmov. Na skutočný pokles spotreby sladených vôd by pravdepodobne bolo potrebné stanoviť vyššiu daňovú sadzbu, ktorá by však negatívne ovplyvnila nápojový priemysel.

4. 4. 5 *Maďarsko*

V septembri roku 2011 nadobudla v Maďarsku účinnosť tzv. daň z produktov verejného zdravia (*Public Health Product Tax, PHPT*) hovorovo nazývaná aj ako daň z čipsov alebo daň z tukov. Daň je zameraná na výrobky, ktoré preukázateľne spôsobujú zdravotné riziká tým, že obsahujú zvýšené množstvá cukru, soli, kofeínu, metylxantínu či taurínu a pre ktoré existujú zdravšie alternatívy.

Prieskumy realizované pred predstavením dane ukázali, že zdravotný stav obyvateľstva v krajine patrí medzi najhoršie v Európe a obyvatelia majú veľmi zlé stravovacie návyky. Krajinu trápí rastúci trend chorôb, ktorý si vyžaduje každoročné zvyšovanie financovania. Práve tieto znepokojujúce výsledky boli pre vládu signálom na zavedenie dane z tukov, ktorá však bola doplnená viacerými opatreniami v oblasti zdravotnej politiky, ako napríklad zvyšovanie povedomia obyvateľov, vzdelávacie kampane či nariadenia.⁷³

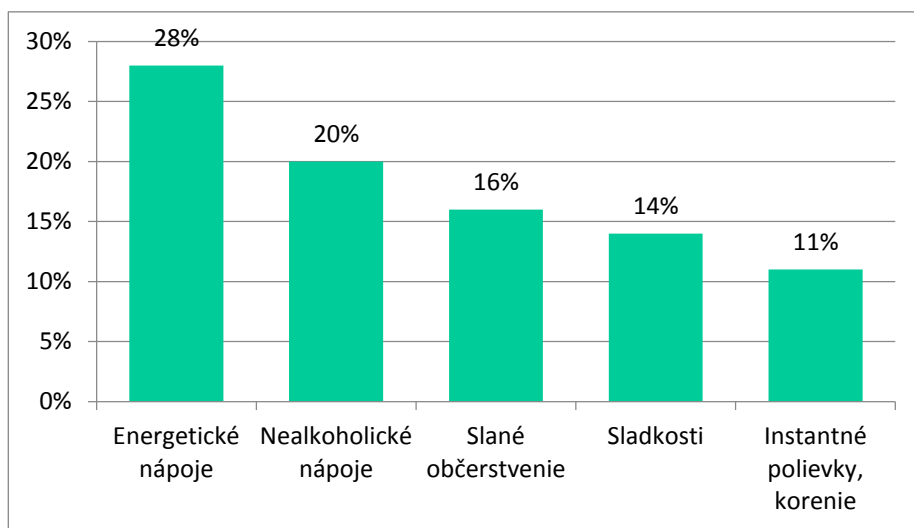
Hlavným cieľom zavedenia dane je teda obmedziť spotrebu potravín, ktoré nie sú prospešné z hľadiska verejného zdravia a podporiť zdravú výživu. Sekundárnym cieľom dane je zabezpečenie príjmov na zníženie rozpočtového deficitu, zvýšenie miezd lekárov a financovanie zdravotníckych služieb. Zdaneniu podliehajú sladené nealkoholické nápoje a sirupy (200 HUF/l, resp. 0,62 EUR/l), energetické nápoje (250 HUF/l, resp. 0,78 EUR/l alebo 40 HUF/l, resp. 0,12 EUR/l podľa obsahu metylxantínu), sladený kakaový prášok (70 HUF/kg, resp. 0,22 EUR/l), čokoláda a ostatné cukrovinky (130 HUF/kg, resp. 0,41 EUR/l), slané občerstvenie (250 HUF/kg, resp. 0,78 EUR/l), koreniny (250 HUF/kg, resp. 0,78 EUR/l), ochutený alkohol (20 HUF/l, resp. 0,06 EUR/l) a džemy (500 HUF/kg, resp. 1,56 EUR/kg). Základné potraviny ako chlieb či mäso sú od dane oslobodené.

Posledné dostupné hodnotenie účinkov zavedenej dane sa uskutočnilo v roku 2014. Výsledky tejto štúdie ukázali, že obyvatelia znížili alebo nahradili spotrebu nezdravých produktov. Najväčšia zmena nastala v spotrebe energetických nápojov (28 %)

⁷³ (1) Nariadenie o potravinách a nápojoch, ktoré sa môžu predávať v školských jedálňach. (2) Nariadenie o potravinách a nápojoch, ktoré sa môžu predávať v predajných automatoch v škole. (3) Zavedenie každodennej telesnej výchovy. (4) Nariadenie o spotrebe energetických nápojov pre deti a mladistvých a iné.

a nealkoholických nápojov (20 %). Spotrebitelia kupujúci slané občerstvenie a sladkosti zmenili svoje návyky o 16 a 14 %, zatiaľ čo ľudia konzumujúci instantné polievky a korenia o 11 %. Väčšina spotrebiteľov uviedla, že znížila spotrebu v dôsledku uvedenia si nezdoravosti výrobkov alebo zvýšenej ceny.

Graf č. 8: Vývoj zmeny spotreby potravín v dôsledku zavedenia dane (2014)



Zdroj: WORLD HEALTH ORGANIZATION. 2015. *Assessment of the Impact of a Public Health Product Tax*. [online]. Budapešť, 2015. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0008/332882/assessment-impact-PH-tax-report.pdf

Znížená spotreba nezdravých produktov bola zaznamenaná najmä u dospelých s nadváhou a obezitou. Počet obéznych obyvateľov sa znížil z pôvodného podielu XY % v roku 2011 na 30 % populácie staršej ako 15 rokov v roku 2015. Stále je však Maďarsko na čele rebríčka obéznych ľudí v rámci Európskej únie.⁷⁴

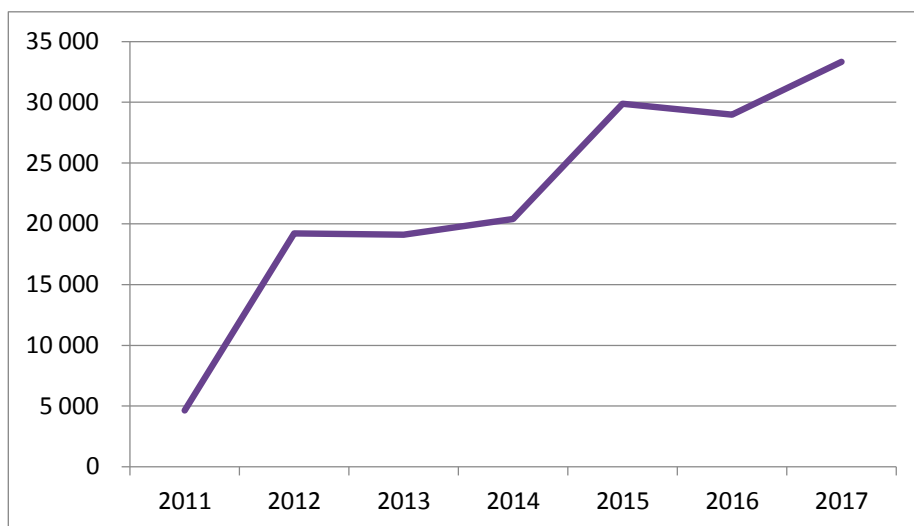
Zavedenie dane tiež ovplyvnilo správanie výrobcov, ktorí sa zamerali na produkciu zdravších výrobkov, a to napríklad redukciou obsahu soli či cukru v produktoch. Administratívna záťaž podnikov v súvislosti s daňami bola vyhodnotená ako minimálna, podniky dosahovali zisky a zamestnávali väčší počet zamestnancov.

Daň z produktov verejného zdravia sa osvedčila úspešná aj na hospodárskej úrovni a krajina zo zavedenia dane dosiahla plánované príjmy. Z prehľadu vývoja realizovaných príjmov vyplýva, že okrem prvého roka, kedy sa vplyvom neskorého zavedenia dane vybralo iba 4,65 miliónov HUF, sa ročne vybralo v priemere viac ako 25 miliónov HUF.

⁷⁴ OECD. 2017. *Obesity Update*. [online]. 2017. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/els/health-systems/Obesity-Update-2017.pdf>

Celkovo za roky 2012 až 2017 daň do štátneho rozpočtu priniesla viac ako 150 miliónov HUF, čo je približne v súlade s plánom vypracovaným pred predstavením dane.⁷⁵

Graf č. 9: Prehľad vývoja daňových príjmov (v mil. HUF)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa www.oecd.org

V závere možno konštatovať, že daň z produktov verejného zdravia v dlhodobom horizonte dosahuje svoje ciele. Spotreba zdraviu škodlivých produktov bola obmedzená, výrobcovia preformulovali svoje výrobné technológie smerom k menšiemu obsahu zdaňovaných ingrediencií a vláda dosiahla rozpočtové príjmy, ktoré použila na financovanie zdravotníctva. V roku 2013 bol zaznamenaný nárast miezd v sektore zdravotníckych služieb o 8,2 %.⁷⁶ Zlepšila sa zdravotná gramotnosť obyvateľov, ktorí si začali všímať zloženie potravín a dopad nezdravých produktov na svoju fyzickú kondíciu.

4.5 Vyhodnotenie a predikcia vývoja v oblasti harmonizácie nepriamych daní

Nadmerná konzumácia produktov bohatých na tuky, cukry a soľ zhoršuje zdravotný stav obyvateľstva, čo z ekonomického hľadiska predstavuje vysoké náklady na zabezpečenie zdravotnej starostlivosti. Možnosť zavedenia dane z nezdravých potravín ako

⁷⁵ WORLD HEALTH ORGANIZATION. 2015. *Assessment of the Impact of a Public Health Product Tax*. [online]. Budapešť, 2015. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0008/332882/assessment-impact-PH-tax-report.pdf

⁷⁶ WORLD HEALTH ORGANIZATION. 2015. *Assessment of the Impact of a Public Health Product Tax*. [online]. Budapešť, 2015. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0008/332882/assessment-impact-PH-tax-report.pdf

opatrenia fiškálnej politiky na podporu zdravého stravovania sa preto dostáva do povedomia čoraz viacerých krajín a vzniká otázka, či by sa mal takýto druh dane harmonizovať na úrovni celej Európskej únie alebo bude rozhodovanie o jej zavedení naďalej v kompetencii jednotlivých členských štátov. V nasledujúcej časti sa budeme venovať vyhodnoteniu úspešnosti už zavedených potravinových daní, ich dopadoch na ekonomiku a predpokladanom budúcom vývoji.

Krajiny sa pri vyhodnocovaní účinnosti zavedených daní z nezdravých potravín stretávajú s rôznymi výsledkami a názormi odborníkov. Podľa Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) by mali byť fiškálne opatrenia neoddeliteľnou súčasťou stratégií na prevenciu nadváhy a obezity. Podľa Svetovej zdravotníckej organizácie (WHO) sú dane z nezdravých potravín a dotácie na podporu zdravej výživy považované za efektívne riešenie na úrovni obyvateľstva, ktoré pomáha znižovať riziko vzniku neprenosných chorôb.⁷⁷ V Európskom akčnom pláne pre potraviny a výživu na obdobie rokov 2015 až 2020 sa fiškálne opatrenia odporúčajú s cieľom zabezpečiť dlhodobu udržateľný prístup k zdravému potravinovému reťazcu.⁷⁸ Naopak, niektoré štúdie zastávajú názor, že zdaňovanie nezdravých potravín je nespravodlivé a regresívne, uvedieme si teda konkrétne tvrdenia.

Zdaňovanie nezdravých potravín je založené na logickom princípe potvrdenom ekonomickou teóriou – zvýšením ceny vybraných potravín sa zníži ich spotreba. V praxi veľmi často pozorujeme, že potraviny s vysokým obsahom cukru alebo tuku sú lacnejšie ako čerstvé ovocie a zelenina. Daň by z tohto pohľadu predstavovala prinajmenšom prostriedok na zabezpečenie rovnováhy cien. Na druhej strane je však dopyt po potravinách, ako po produktoch nevyhnutnej spotreby, neelastický a schopnosť spotrebiteľov prispôbovať konzumáciu jedla zmenám cien je vo všeobecnosti nízka. Prieskumy naznačujú, že sadzba dane z nezdravých potravín by mala byť aspoň vo výške 20 %, aby sa zaznamenal skutočný pokles spotreby a pozitívny vplyv na zdravotný stav.⁷⁹

⁷⁷ WORLD HEALTH ORGANIZATION. 2014. *Global Status Report on Noncommunicable Diseases*. [online]. Ženeva, 2014. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/148114/9789241564854_eng.pdf;jsessionid=98EE9E20201FAB4889B1BB8E64AD235E?sequence=1

⁷⁸ WORLD HEALTH ORGANIZATION. 2015. *European Food and Nutrition Action Plan 2015-2020*. [online]. Kodaň, 2015. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0003/294474/European-Food-Nutrition-Action-Plan-20152020-en.pdf?ua=1

⁷⁹ MYTTON, O. – CLARKE, D. – RAYNER, M. 2012. *Taxing unhealthy food and drinks to improve health*. [online]. 2012. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: https://www.academia.edu/30250618/Taxing_unhealthy_food_and_drinks_to_improve_health

Výrazný efekt na spotrebu má aj možnosť substitúcie. Keď vzrastie cena určitých potravín, ľudia ich budú nakupovať menej, avšak svoju spotrebu neobmedzia, ale nahradia ju spotrebou iných produktov. Časť tejto spotreby môže byť substituovaná zdravšou alternatívou, ale v prípade druhej časti môže ísť o ešte viac zdraviu škodlivé produkty. Spotrebitelia si tiež môžu zvoliť možnosť, pri ktorej neznížia spotrebu nezdravých potravín zaťažených daňou, ale prestanú konzumovať základné nutrične výživné potraviny, aby si zdanené produkty mohli dovoliť zakúpiť z toho istého príjmu.

V prípade nami vybraných krajín sme počas sledovaného obdobia mohli vidieť pokles spotreby takmer všetkých zdaňovaných produktov. Nešlo však o výrazné výkyvy a pri niektorých výrobkoch bol zaznamenaný iba jednociferný percentuálny pokles. V prípade Francúzska bol paradoxne zaznamenaný rast spotreby sladených nápojov aj po zavedení dane. Vo Fínsku sa objavil aj spomínaný substitučný efekt, kedy spotrebitelia znížili dopyt po zdanených produktoch a vzrástla spotreba výrobkov nespádajúcich do predmetu dane, ako napríklad sušienok.

Ako sme spomínali, potraviny s vysokým obsahom tuku alebo cukru sú zvyčajne lacnejšie ako zdravé výrobky, a preto sa k ich spotrebe uchýľujú najmä chudobnejší ľudia. Dostupné štúdie potvrdzujú, že existuje vzájomná závislosť medzi obezitou, vzdelaním a ekonomickou aktivitou a nadváha viac postihuje vidiecke obyvateľstvo.⁸⁰ Nízkopríjmoví obyvatelia sú teda citlivejší na zmeny cien, pretože v porovnaní s bohatými spotrebiteľmi vynakladajú relatívne väčšie množstvo príjmu na potraviny. Daň z nezdravých potravín má z tohto pohľadu regresívny charakter.

Na druhej strane však domácnosti s nižšími príjmami reagujú na vyššiu cenu zdanených produktov citlivejšie a znižujú svoju spotrebu úmerne viac ako bohatšie domácnosti, čo bolo možné pozorovať aj pri spotrebnej dani z tabakových produktov. V tomto zmysle by mohla mať daň z nezdravých produktov progresívny účinok.

Pri zavádzaní novej dane z potravín je veľmi dôležité venovať pozornosť aj reakciám výrobcov, ktorí môžu svojimi opatreniami ovplyvniť účinok daní na zdravotnú situáciu. Ak výrobcovia prenesú daň na spotrebiteľa a výrazne zvýšia ceny produktov, môže to spôsobiť výrazný pokles v spotrebe nezdravých produktov, avšak na druhej strane pokles zisku firiem a rast nezamestnanosti. Ak výrobcovia zdaneniu prispôbia výrobu

⁸⁰ INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. 2012. *Je možné zdaňovať obezitu? Bližší pohľad na ekonomické riešenie niektorých externalít.* [online]. 2012. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: <https://www.finance.gov.sk/sk/media/komentare-ifp-uhp/je-mozne-zdanovat-obezitu-marec-2012.html>

a použijú zdravšie suroviny, môže byť v konečnom dôsledku dopad na spotrebiteľa nižší v podobe rastu cien a výraznejší v podobne zdravších produktov.⁸¹

Dane tak môžu mať vplyvom preformulovania výroby pozitívne, ale aj negatívne účinky, ktoré nie je možné odhadnúť vopred. V našej práci možno uviesť ako negatívny príklad Fínsko, kde sa firmy zamerané na výrobu sladkých produktov snažili cukrovinky preklasifikovať na produkty nezaťažené daňou. Naopak v Maďarsku sa výrobcovia snažili o redukciiu množstva používanej soli, tuku či cukru v potravinách.

Na celkový efekt dane podstatne vplýva aj jej kompozícia. V prípade dane z tukov zavedenej v Dánsku sme mohli pozorovať, že predmetom dane bol tuk a nie samotný typ potraviny, čo spôsobovalo spoločnostiam veľké administratívne náklady. Výrobcovia alebo dovozcovia museli napríklad deklarovať obsah nasýtených tukov v skutočnom produkte a množstvo použité pri jeho príprave, čo zvýšilo širokú verejnú nespokojnosť s daňou a nakoniec viedlo k jej zrušeniu. V Maďarsku je daň zavedená kompozitne, čiže sa zdaňuje celá skupina určitých nezdravých tovarov, čo podnikom nespôsobuje dodatočné náklady na administratívu.

Pri rozhodovaní o zavedení dane z nezdravého jedla by dosahovanie rozpočtových príjmov nemalo byť primárnym, ale iba doplnkovým cieľom a realizované príjmy by mali byť skutočne použité na rozvoj zdravotníctva. Takéto prerozdelenie príjmov môže následne zmierniť regresívnu povahu dane a môže pôsobiť ako pozitívny signál pre daňou zaťaženú spoločnosť.

Dane z nezdravých potravín určite majú miesto v zozname možností zdravotnej politiky a konkrétne príklady krajín ukázali, že môžu byť účinné. Pri formovaní politiky v boji proti obezite a s ňou súvisiacimi chorobami je však nutné vnímať daň ako doplnkový nástroj, ktorý nemôže fungovať bez ostatných vládnych intervencií. Odborníci namiesto individuálnej dane z tukov alebo z cukru odporúčajú zaviesť širšiu daň – daň z nezdravých potravín, ktorá by limitovala možnosti substitúcie. Harmonizácia na úrovni Európskej únie by zasa obmedzila nákupný turizmus a spotrebiteľia by nemali možnosť využiť cenové rozdiely medzi krajinami a kupovať tovar v členských štátoch, ktoré takéto zdanenie neukladajú.

⁸¹ TAYLOR, P. 2017. *Sweet nothing. Real-World Evidence of Food and Drink Taxes and their Effect on Obesity.* [online]. Ottawa, 2017. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: <https://www.taxpayer.com/media/PeterShawnTaylor-FoodTaxes.pdf>

Záver

Vytvorenie jednotného spoločného trhu je hlavným cieľom integračného procesu v Európskej únii. Jednotný trh predstavuje oblasť bez vnútorných hraníc, v rámci ktorej je zabezpečený voľný pohyb tovaru, služieb, osôb a kapitálu. Implementácia týchto štyroch slobôd si vyžaduje určitý stupeň harmonizácie daňových systémov členských štátov.

Európska únia sa zameriava najmä na harmonizáciu nepriamych daní, ktoré zaťažujú priamo spotrebu a najviac ovplyvňujú medzinárodný obchod. Okrem zabezpečenia voľného pohybu tovarov a služieb v rámci jednotného trhu je veľmi dôležitým cieľom zavedenia harmonizovaných spotrebných daní aj ochrana zdravia a životného prostredia. Práve z týchto dôvodov sú v legislatívne EÚ v súčasnosti harmonizované štyri druhy spotrebných daní, a to spotrebné dane z alkoholu, tabakových výrobkov, minerálnych olejov a energií.

Hlavným cieľom našej diplomovej práce bolo priniesť nový pohľad na ďalšie možnosti harmonizácie spotrebných daní a posúdenie ich dopadu na ekonomiku jednotlivých krajín. Vzhľadom na zvýšenú konzumáciu nezdravých jedál a zhoršujúceho sa zdravotného stavu obyvateľstva sme sa zamerali na analýzu kontroverznej dane z potravín a jej očakávaných a skutočných účinkov.

Daň z potravín je v súčasnosti okrem Európy zavedená aj v rôznych iných krajinách sveta (USA, Mexiko, Chile). V našej práci sme sa zamerali na štyri krajiny Európskej únie, ktoré zdaňujú rozličné skupiny potravín, a to sladké potraviny, slané potraviny, tuky a sladené nápoje. Porovnali sme dôvody zavedenia jednotlivých daní, reakcie spotrebiteľov, výrobcov a celkový prínos pre štát a štátny rozpočet.

Dánsko dlhé roky zdaňuje spotrebu čokolády, sladkostí a zmrzliny. Ide o stabilnú daň, ktorá nemá výrazný dopad na ekonomiku. Krajina zaznamenala každoročný mierny pokles spotreby sladkých produktov a nárast rozpočtových príjmov. Hoci tieto príjmy tvoria iba malý podiel na celkových príjmoch z vybraných daní, môžu slúžiť ako spoľahlivý doplnkový zdroj financovania.

V roku 2011 Dánsko ako prvý štát na svete predstavilo daň z nasýtených tukov, ktorá sa vzťahovala na výrobky podľa ich obsahu tuku. Zavedenie tejto dane viedlo k masívnemu verejnému protestu a následnému zrušeniu dane o 15 mesiacov neskôr. Jedným z najväčších negatívnych účinkov dane bolo oslabenie výrobcov a dovozcov, veľké administratívne náklady a značný rast nezamestnanosti. U spotrebiteľov bol zaznamenaný vplyv substitučného efektu a hromadné nákupy potravín v susedných

krajinách. Na efektívne vyhodnotenie účinkov zdaňovania spotreby potravín by bolo potrebné dlhšie obdobie pôsobnosti dane, avšak možno skonštatovať, že v tomto prípade daň nenaplnila očakávania vládnych autorít. Za hlavnú príčinu neúspešnosti považujeme to, že daň nebola podporená dostatočnou komunikáciou, ďalšími opatreniami zdravotnej politiky a bola zavedená bez predchádzajúceho uskutočnenia analýz vplyvu na hospodárstvo krajiny.

Vo Fínsku bola od roku 2011 opätovne zavedená daň z čokolády a cukroví, ktorá doplnila už existujúcu daň z nealkoholických nápojov. Zdaňovať sa začala aj spotreba zmrzliny. Zavedenie dane spôsobilo pokles konzumácie sladkostí i sladkých nápojov, avšak na druhej strane negatívne ovplyvnilo výrobcov, ktorí sa snažili zákon obísť. Výroba a spotreba sa presunuli smerom k nezdaňovaným produktom. V roku 2017 sa krajina rozhodla zavedenú daň zrušiť a svoju pozornosť upriamila iba na zdaňovanie nealkoholických nápojov.

Zdaňovanie sladených nápojov sa vo všeobecnosti považuje za najlepší spôsob obmedzenia spotreby cukru, pretože je administratívne nenáročné a vyvoláva menej rozporuplných názorov. Nealkoholické nápoje majú podobný obsah cukru a je možné ich jednoducho substituovať zdravšou vodou. Práve z týchto dôvodov zaviedlo rovnakú daň aj Francúzsko a začalo zdaňovať všetky nealkoholické nápoje s pridaným cukrom alebo sladidlami. Výsledkom zavedenia tejto dane však nebol očakávaný pokles spotreby sladkých vôd, ale iba nárast rozpočtových príjmov. S cieľom rozšíriť účinky dane aj na spotrebu sa krajina rozhodla sadzbu dane v roku 2018 zvýšiť.

Maďarsko má ako jediný štát susediaci so Slovenskou republikou od roku 2011 zavedenú daň z nezdravých potravín a nápojov nazývanú ako daň z produktov verejného zdravia. Krajina dlhodobo bojuje so zhoršeným zdravotným stavom populácie a vysokými nákladmi na financovanie zdravotníctva. Práve táto daň má Maďarsku pomôcť obmedziť konzumáciu nezdravých jedál a zvýšiť rozpočtové financie. Voľba dane z celej kategórie nezdravých produktov sa ukázala ako správna, stretla sa so spoločenským akceptovaním a na ekonomiku vplývala pozitívne. Bolo zaznamenané zníženie spotreby nezdravých produktov, využívanie zdravších výrobných ingrediencií a nárast daňových príjmov.

Využitie zdaňovania ako prostriedku na ovplyvňovanie správania v oblasti zdravia je vyzyvané mnohými odborníkmi, ekonomickými zoskupeniami a medzinárodnými zdravotníckymi organizáciami. Ochrana verejného zdravia je tiež jednou zo základných požiadaviek, ktoré musí Európska únia rešpektovať pri prijímaní ktorejkoľvek politiky alebo realizovaní svojej činnosti. Hoci dane z nezdravých potravín

nie sú absolútne účinným riešením problému obezity a ďalších ochorení, skúsenosti zo zavedenia spotrebnej dane z tabaku a tabakových výrobkov naznačujú, že využívanie fiškálnych politík na ovplyvnenie ceny výrobkov môže byť účinné, ale len vtedy, keď je súčasťou celkovej stratégie založenej na kombinácii politických nástrojov. V závere našej práce si teda dovoľíme konštatovať, že harmonizácia spotrebných daní z určitého druhu nezdravých potravín na úrovni Európskej únie by bola pozitívnou zmenou, avšak malo by ísť iba o jeden z mnohých nástrojov zdravotnej politiky a dodatočné príjmy zo zavedenia týchto daní by mali byť skutočne viditeľne investované v oblasti zdravotníctva.

Zoznam použitej literatúry

Knižné zdroje

1. DAVID, P. 2010. *Zdaňování a spotřeba cigaret*. Brno : CERM, 2010. 208 s. ISBN 978-80-7204-711-6.
2. KUBÁTOVÁ, K. 2010. *Daňová teorie a politika*. Praha : Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
3. LENÁRTOVÁ, G. 2012. Harmonizácia daní v Európskej únii. Bratislava : Ekonóm, 2012. 114 s. ISBN 978-80-225-3501-4.
4. NERUDOVÁ, D. 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydanie. Praha : Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
5. PÎRVU, D. 2012. *Corporate Income Tax Harmonization in the European Union*. United Kingdom : Palgrave Macmillan, 2012. 238 s. ISBN 978-1-137-00091-0.
6. SAMUELSON, P. A. – NORDHAUS, W. D. 2007. *Ekonomie*. 18. vyd. Praha : Svoboda, 2007. 800 s. ISBN 80-205-0590-3.
7. SCHULTZOVÁ, A. 2018. *Daňové systémy států Evropské unie*. Bratislava : EKONÓM, 2018. 194 s. ISBN 978-80-225-4505-1.
8. ŠIROKÝ, J. 2018. *Daně v Evropské unii*. 7. vydanie. Praha : Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.
9. ZUBAĽOVÁ, A. a kol. 2012. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava : Iura Edition, 2012. 200 s. ISBN 978-80-8078-487-4.

Internetové zdroje

1. ALLEN & OVERY. 2016. *Tax and the implications of Brexit*. [online]. 2016. [cit. 2019-03-20]. Dostupné na internete: http://www.allenovery.com/Brexit-Law/Documents/Business/AO_05_Brexit_Specialist_paper_Tax.pdf
2. AN ROINN AIRGEADAIS DEPARTMENT OF FINANCE. 2017. *Sugar-Sweetened Drinks Tax. Information Note – Budget 2018*. [online]. 2017. [cit. 2019-03-2015]. Dostupné na internete: <http://www.budget.gov.ie/Budgets/2018/Documents/Sugar%20Sweetened%20Drinks%20Tax.pdf>

3. ATKINSON, A. B. – STIGLITZ, J. E. 1976. *The design of tax structure: direct versus indirect taxation*. [online]. 1976. [2019-04-01]. Dostupné na internete: [https://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE\(1976\).pdf](https://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE(1976).pdf)
4. CRAWFORD, I. – KEEN, M. – SMITH, S. 2010. *Value Added Tax and Excises*. 2010. [online]. [cit. 2019-04-01]. Dostupné na internete: <https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/dimensions/ch4.pdf>
5. DZIALO, J. 2015. *Tax Competition Or Tax Coordination? What Is Better For The EU?* [online]. 2015. [cit. 2019-28-02]. Dostupné na internete: <https://content.sciendo.com/view/journals/cer/18/2/article-p37.xml>
6. ECONOMIC INSTRUMENTS IN ENVIRONMENTAL PROTECTION IN DENMARK. [online]. [cit. 2019-03-30]. Dostupné na internete: https://www2.mst.dk/udgiv/publications/2000/87-7909-568-2/html/indhold_eng.htm
7. ECORYS. 2014. *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*. [online]. Rotterdam, 2014. [cit. 2019-04-13]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/growth/content/food-taxes-and-their-impact-competitiveness-agri-food-sector-study-0_en
8. EUROPEAN COMMISSION. 2011. *Excise duty – Sweets, Ice-cream and soft drinks*. [online]. 2011. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/legacy/taxDetail.html?id=250/1313712000&taxType=Other%20indirect%20tax
9. EUROPEAN COMMISSION. 2014. *Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector*. [online]. 2014. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/growth/content/food-taxes-and-their-impact-competitiveness-agri-food-sector-study-0_en
10. EUROPEAN COMMISSION. 2016. *Commission presents measures to modernise VAT in the EU*. [online]. Press Release. Brusel, 2016. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_sk.htm
11. EUROPEAN COMMISSION. 2016. *The future of VAT*. [online]. Factsheet. 2016. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en
12. EUROPEAN COMMISSION. 2017. *European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system*. [online]. Press Release. Brusel, 2017. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_en.htm

13. EUROPEAN COMMISSION. 2017. *The impact of taxes in junk food in Hungary*. [online]. Case Study. 2017. [cit. 2019-03-25]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/social_determinants/docs/hepp_case-studies_02_en.pdf
14. EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise duties (Non EU harmonised excises)*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=406/1514764800
15. EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise Duty on Alcohol*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-17]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol_en
16. EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise Duty on Energy*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-20]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en
17. EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Excise Duty on Tobacco*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-17]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en
18. EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Motor vehicles tax – Special tax on motor*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=3222/1514764800
19. EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Pollution tax*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=1481/1514764800
20. EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Excise duties (Non EU harmonised excises)*. [online]. 2019. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=70/1546297200
21. EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Excise duty – Chocolate and sweets*. [online]. 2019. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=152/1546297200
22. EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Excise duty – Soft drinks*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=2001/1514764800

23. EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy*. [online]. Štrasburg, 2019. [cit. 2019-03-20]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communicat_com_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf
24. EUROPEAN COMMISSION. 2019. *VAT Rates applied in the Member States of the European Union*. [online]. 2019. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
25. EURÓPSKA KOMISIA. 2017. *Oznámenie Komisie o opatreniach nadväzujúcich na akčný plán v oblasti DPH*. [online]. Brusel, 2017. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566&from=SK>
26. EURÓPSKA KOMISIA. 2018. *Návrh Smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o sadzby dane z pridanej hodnoty*. [online]. Brusel, 2018. [cit. 2019-03-16]. Dostupné na internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0020&from=EN>
27. EY. 2018. *Sweden's new excise tax on flights is effective 1 April 2018*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-30]. Dostupné na internete: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--swedens-new-excise-tax-on-flights-is-effective-1-april-2018>
28. FLEISCHER, V. 2015. Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes. In *Vanderbilt Law Review*, [online]. 2015, vol. 68, no. 6, p. 1673-1713. Dostupné na internete: https://digital.sandiego.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1004&context=law_fac_works
29. FOOD NAVIGATOR. 2018. *Sugar taxes: The global picture*. [online]. 2018 [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: <https://www.foodnavigator-latam.com/Article/2018/12/14/Sugar-taxes-the-global-picture>
30. FUEST, C. – SULTAN, S. 2018. *How will Brexit Affect Tax Competition and Tax Harmonization? The Role of Discriminatory Taxation*. [online]. ifo Working papers. 2018. [cit. 2019-03-23]. Dostupné na internete: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/wp-2018-248-fuest-sultan-brexit-and-tax-competition.pdf>

31. HOFFER, A. – SHUGHART, W. – THOMAS, M. 2014. Sin Taxes and Sindustry. In *The Independent Review*. [online]. 2014, vol. 19, no. 1, p. 47-64. ISSN 1086-1653. Dostupné na internete: <https://pdfs.semanticscholar.org/8e93/b13f74ba60b916d402729b0dbf619324906e.pdf>.
32. INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY. 2012. *Je možné zdaňovať obezitu? Bližší pohľad na ekonomické riešenie niektorých externalít*. [online]. 2012. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: <https://www.finance.gov.sk/sk/media/komentare-ifp-uhp/je-mozne-zdanovat-obezitu-marec-2012.html>
33. IRISH TAX AND CUSTOMS. 2018. *Excise Trends 2017*. In Statistics & Economic Research Branch. 2018. [online]. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: <https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/excise-trends-2017.pdf>
34. JENSEN, J. D. – SMED, S. – NIELSEN, E. 2014. *The Danish Tax on Saturated Fat – Demand Effects for Meat and Dairy Products*. [online]. Ljubljana, 2014. [cit. 2019-04-13]. Dostupné na internete: <https://pdfs.semanticscholar.org/2d1c/f38c73634793ad2961a01529a850b31cbc5a.pdf>
35. MANKIW, G. 2009. *Smart Taxes: An Open Invitation to Join the Pigou Club*. [online] Cambridge, 2009. [2019-04-06]. Dostupné na internete: https://scholar.harvard.edu/files/mankiw/files/smart_taxes.pdf
36. MINISTERSTVO FINANCIÍ SR. 2019. *Dolce vita. Prečo sa neoplatí precukriť*. [online]. 2019. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/komentare/komentare-z-roku-2019/dolce-vita.html>
37. MINISTRY OF FINANCE. 2017. *Soft drink taxation*. [online]. 2017 [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: <http://vm.fi/virvoitusjuomien-verotus>
38. MYTTON, O. – CLARKE, D. – RAYNER, M. 2012. *Taxing unhealthy food and drinks to improve health*. [online]. 2012. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: https://www.academia.edu/30250618/Taxing_unhealthy_food_and_drinks_to_improve_health
39. NERUDOVÁ, D. 2004. *Tax competition and tax harmonization in the European union*. [online]. Brno, 2004. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete:

- https://www.researchgate.net/publication/276349665_Tax_competition_and_tax_harmonization_in_the_European_Union
40. OECD. 2017. *Obesity Update*. [online]. 2017. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: <https://www.oecd.org/els/health-systems/Obesity-Update-2017.pdf>
 41. PETKANTCHIN, V. 2013. „*Nutrition“ taxes: the costs of Denmark's fat tax*. [online]. 2013. [cit. 2019-04-13]. Dostupné na internete: http://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/note0513_en.pdf
 42. PwC. 2019. *Croatia. Coporate – Other taxes*. [online]. Worldwide Tax Summaries. 2019. [cit. 2019-03-25]. Dostupné na internete: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Croatia-Corporate-Other-taxes>
 43. PwC. 2019. *Romania. Coporate – Other taxes*. [online]. Worldwide Tax Summaries. 2019. [cit. 2019-03-25]. Dostupné na internete: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Romania-Corporate-Other-taxes>
 44. RAHANDUSMINISTEERIUM. 2018. *Rates of excise duty*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: <https://www.emta.ee/eng/business-client/excise-duties-assets-gambling/about-excise-duties/rates-excise-duty>
 45. SMITH, A. 1776. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. [online]. 1776. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf
 46. SNOWDON, CH. 2013. *The Proof of the Pudding: Denmark's fat tax fiasco*. [online]. London, 2013. [cit. 2019-04-13]. Dostupné na internete: <https://iea.org.uk/themencode-pdf-viewer-sc/?file=/wp-content/uploads/2016/07/The%20Proof%20of%20the%20Pudding.pdf&settings=11111011&lang=en-GB#page=&zoom=75&pagemode=>
 47. SØRENSEN, P. 2006. *The theory of optimal taxation: What is the policy relevance?* [online]. Kodaň, 2006. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: <http://web.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/PaphosInvitedLecturePBS2.pdf>
 48. STERN, N. 1990. *Uniformity versus selectivity in indirect taxation*. [online]. Londýn, 1990. [2019-04-02]. Dostupné na internete: <http://personal.lse.ac.uk/sternn/052NHS.pdf>
 49. TAMMINEN, S. – HAANPERÄ, O. – HIETANIEMI, T. 2018. *Finland's experiences with economic instruments applied in climate policy*. [online]. 2018. [cit. 2019-03-30]. Dostupné na internete:

<https://media.sitra.fi/2018/10/04162441/harnessing-economic-instruments-to-tackle-the-climate-crisis.pdf>

50. TAYLOR, P. 2017. *Sweet nothing. Real-World Evidence of Food and Drink Taxes and their Effect on Obesity*. [online]. Ottawa, 2017. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: <https://www.taxpayer.com/media/PeterShawnTaylor-FoodTaxes.pdf>
51. TEATHER, R. 2005. *The Benefits of Tax Competition*. [online]. Londýn, 2005. [cit. 2019-02-28]. Dostupné na internete: <https://iea.org.uk/wp-content/uploads/2016/07/upldbbook303pdf.pdf>
52. UNESDA SOFT DRINKS EUROPE. 2018. *Consumption*. [online]. 2018 [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: <https://www.unesda.eu/products-ingredients/consumption/>
53. VARTANIAN, L. - SCHWARTZ, M. – BROWNELL, K. 2007. Effects of Soft Drink Consumption on Nutrition and Health: A Systematic Review and Meta-Analysis. In *American Journal of Public Health*, [online]. 2007, vol. 97, no. 4, p. 667-675. Dostupné na internete: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1829363/>.
54. VASSILIKI, M. 2017. *Indirect Taxes In Greece*. In Greek law digest. [online]. 2017. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: <http://www.greeklawdigest.gr/topics/tax/item/122-indirect-taxes>
55. VÁLEK, J. 2013. *Národohospodárske dopady pri uplatňovaní spotrebnej dane z vína*. [online]. Bratislava, 2013. [cit. 2019-03-24]. Dostupné na internete: <https://sekarl.euba.sk/arl-eu/sk/csg/?repo=eurepo&key=80529385690>
56. WORLD HEALTH ORGANIZATION. 2014. *Global Status Report on Noncommunicable Diseases*. [online]. Ženeva, 2014. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete: https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/148114/9789241564854_eng.pdf;jsessionid=98EE9E20201FAB4889B1BB8E64AD235E?sequence=1
57. WORLD HEALTH ORGANIZATION. 2015. *Assessment of the Impact of a Public Health Product Tax*. [online]. Budapešť, 2015. [cit. 2019-04-14]. Dostupné na internete: http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0008/332882/assessment-impact-PH-tax-report.pdf
58. WORLD HEALTH ORGANIZATION. 2015. *European Food and Nutrition Action Plan 2015-2020*. [online]. Kodaň, 2015. [cit. 2019-04-16]. Dostupné na internete:

http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0003/294474/European-Food-Nutrition-Action-Plan-20152020-en.pdf?ua=1

59. ZIRKZEE GROUP. 2017. *Doing business in The Netherlands*. 2017. [online]. [cit. 2019-03-31]. Dostupné na internete: <https://www.zirkzeegroup.com/wp-content/uploads/2018/01/PDF-Brochure-DB..pdf>
60. www.ec.europa.eu
61. www.insee.fr
62. www.oecd.org
63. www.statbank.dk
64. www.statista.com

Smernice

1. Smernica Rady 92/12/EHS o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov.
1. Smernica Rady 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS.