

STUDENTSKÉ PŘÍSPĚVKY

Ekologické daně - kritika nové právní úpravy

Libor Kyncl*

Abstrakt

Cílem tohoto článku je rozebrat a konstruktivně zkritizovat novou právní úpravu ekologických daní, jak pro Českou republiku začala být účinná od 1. ledna 2008 po přijetí reformy směřující ke stabilizaci veřejných rozpočtů ČR. Autor se bude kromě základních principů a konstrukčních prvků daní zabývat možnými inovacemi v právní úpravě, které by mohly dle jeho názoru napomoci lepší motivaci fyzických a právnických osob neplýtvat zdroji energie, které potenciálně poškozují životní prostředí. Jedná se právě o zdroje zdaněné ekologickými daněmi.

Klíčová slova

ekologické daně, daň z pevných paliv, daň z elektřiny, daň ze zemního plynu, právní úprava, stabilizace veřejných rozpočtů, Česká republika, Evropské společenství, daňová soustava

Abstract

The aim of this article is to analyze and constructively criticize new legal regulation on environmental taxes in the way it started to be legally effective for the Czech Republic from 1st January 2008 after the reform aimed at the stabilization of the Czech Republic's public budgets was passed. The author will focus on basic principles and structural items of taxes and will propose some innovations in the legal regulation that may improve the motivation of physical and artificial persons not to waste energy sources that can potentially damage the environment. These are the sources taxed by the environment taxes.

Key words

environmental taxes, tax on solid fuels, tax on electricity, tax on earth gas, legal regulation, stabilization of public budgets, the Czech Republic, the European Community, tax system

Úvod

Cílem tohoto článku je popsat ekologické daně nejen z pohledu současné právní úpravy, ale také z pohledu de lege ferenda, v rámci něhož se autor pokusí navrhnout možné změny a inovace právní regulace, které by současnému daňovému systému mohly prospět. Ekologické daně jsou v českém právu novým institutem zavedeným s účinností od 1. ledna 2008. Jedná se o oblast zdanění, která se zavádí od 90. let 20. století po celém světě a v České republice nyní prostředně vychází z předpisů Evropského společenství již implementovaných ve většině členských států. Cílem těchto ekologických daní má být především ochrana životního prostředí, které právě Evropské společenství dává vysokou prioritu. Autor při psaní tohoto článku vycházel především ze zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, který do českého právního řádu ekologické daně zavedl, ale i z dalších právních předpisů, z transponované směrnice ES a z monografií a dalších publikací. V článku také stručně zmíní čerstvý nálezný Ústavního soudu, ve kterém bylo judikováno, že výše zmíněný zákon není v rozporu s Ústavou ČR.

Ekologické daně – pojem a původ úpravy

Povinnost států tyto daně ukládat pochází z práva Evropského společenství, zejména ze směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, v aktuálním znění.¹ Účinnou regulaci v oblasti ekologických daní měly státy Evropského společenství již od roku 2003 (v něk-

terých případech už i na konci 20. století), pro Českou republiku však byla platila výjimka, která umožnila ukládání těchto daní odložit až do 1. 1. 2008.

Zpracování tohoto zdanění do českého právního řádu bylo nekoncepčně odkládáno na pozdější dobu, přičemž však po všech legislativních problémech byl vládní návrh zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, schválen včas a mohl v části týkající se ekologických daní nabýt účinnosti od 1. ledna 2008 (to neplatí pro celý tento zákon, některé části nabyly účinnosti zároveň s nabytím platnosti, tedy 16. 10. 2007).² Ekologické daně jsou v tomto zákoně umístěny v částech 45 (daň ze zemního plynu), 46 (daň z pevných paliv) a 47 (daň z elektřiny). Ještě před zařazením do zákona obsahujícího reformu veřejných financí koaliční vlády bylo nejdříve zvažováno zařazení ekologických daní do zvláštního zákona popř. zvláštních zákonů pro každou ekologickou daň.

Nová úprava částečně ruší starou úpravou – autor zde má na mysli již dříve existující zdanění plynu v rámci spotřebních daní, jmenovitě daně z minerálních olejů, které bylo novelou vyňato z působnosti zákona o spotřebních daních a přiřazeno kompletně do oblastí ekologických daní.³ Dříve byly spotřebními daněmi daně uhlovodíkové plyny pod kódy nomenklatury 2711 11 a 2711 21, dnes tyto plyny spadají pod zdanění daní ze zemního plynu.⁴

Podle nedávno vydaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07 ze dne 31. ledna 2008 **v případě zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů se nejedná o zákon protiústavní** a Ústavní soud ČR tedy ponechal tento zákon v platnosti.⁵

Ekologické daně jako celek zahrnují:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů – základ daně tvoří množství plynu v MWh spalného tepla,
- daň z pevných paliv – základem daně je množství pevných paliv v GJ spalného tepla v původním vzorku,
- daň z elektřiny – základ daně představuje množství elektřiny v MWh.

Ve všech případech množství zdaněného produktu vynásobíme sazbou, která je stanovena v Kč. Sazba je různá pro všechny tři daně, přičemž u daně z elektřiny a u daně z pevných paliv se použije pouze jedna sazba, zatímco pro plyn existují dvě různé sazby podle kódy nomenklatury, ke které plyn patří. Pro plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11 a 2711 21 se bude sazba daně postupně zvyšovat, přičemž konečné sazby (stejně jako současné sazby u kódů nomenklatury 2711 29 a 2705) dosáhne teprve od 1. ledna 2020.

Podle Radvana a Neckáře se z teoretického pohledu vyjma daně z pevných paliv nejedná o ekologické daně, protože jejich dopad na životní prostředí je diskutabilní.⁶ Autor však bude tento pojem i nadále používat,

protože se jedná o ustálené označení používané jak v české odborné literatuře, tak i v zahraničí (anglicky Ecological Taxes nebo také Environmental Taxes).

Principy právní úpravy

Ekologické daně řadíme v rámci finančního práva do fiskální části finančního práva, konkrétněji do berního práva, protože se jedná o daně jak v širším slova smyslu, tak i v užším slova smyslu. Jsou považovány za daně spotřební, v rámci nich jsou však specifické svojí oddělenou právní úpravou. Mrkávka za základní funkce daně považuje funkci fiskální, funkci regulační a funkci stimulační.⁷ Fiskální funkci ekologické daně plní právě zajišťováním příjmů veřejných rozpočtů. Regulační funkci plní ovlivňováním ekonomiky jako celku, tedy zvýšením výdajů nutných k zakoupení předmětu zdanění a tedy očekávaným omezením zájmu o zdaněné produkty.

Selektivní funkce je uskutečňována motivací spotřebitelů, aby více nakupovali zboží, které ekologickými daněmi daněno není, protože je ekologicky nezávadné. Souvisí s jedním z principů, který dopadá na všechny tři zmíněné daně, s principem zvýhodnění obnovitelných zdrojů energie.⁸ Například u elektřiny se k těmto zdrojům podle Radvana a Neckáře řadí sluneční energie, větrná energie nebo geotermální energie, vodní elektrárny, výroba z biomasy, z emisí metanu z uzavřených uhelných dolů nebo z palivových článků.⁹

Evropská unie se v rámci působení na členské státy zaměřuje mimo jiné na ochranu životního prostředí a zlepšování životních podmínek na Zemi. Gola k tomu jako základní cíle Evropské unie v této oblasti uvádí:

- „Udržování, ochrana a zlepšování kvality životního prostředí.
- Ochrana lidského zdraví.
- Obezřetné a racionální využívání přírodních zdrojů.
- Podpora opatření na mezinárodní úrovni, čelících regionálním a celosvětovým problémům životního prostředí.“¹⁰

Těchto cílů má být dosahováno mimo jiné za pomocí právní regulace, která zvýhodní ekologicky šetrné výrobky a služby a naopak znevýhodní ty ekologicky nešetrné. Jedním z prostředků právní regulace jsou právě daně uvalené na ekologicky nešetrné zboží. Myšlenka tohoto zdanění se v rámci Evropské unie masově rozvíjela již na konci 20. století, kdy v roce 1997 Evropská komise vydala zprávu s názvem „Ekologické daně a poplatky v jednotném trhu“.¹¹

Jedná se ve všech případech o daně nepřímé, kdy subjekt plátce zodpovědného za provedení platby daně je odlišný od subjektu poplatníka, tedy konečného spotřebitele. Poplatník není v zákoně vyjma nároku na vrácení daně pro osoby požívající výsad a imunit expli-

citně zmíněn, což autor považuje za legislativně technicky nesprávné.¹² Dodavatelé jsou povinni vést evidenci o dodávaném množství plynu, pevných paliv i elektřiny, přičemž musí rozlišovat, v jakém režimu je nabyli a dodali (tedy zda se uplatňovalo osvobození od daně). Evidenci je nutné uchovávat 10 let od konce zdaňovacího období, k němuž se vztahuje. Obdobnou evidenci musí vyjma daně z pevných paliv vést i provozovatelé distribuční a přenosové či přepravní soustavy.

Správce daně pro všechny tři ekologické daně jsou celní orgány, tedy zejména celní úřady a celní ředitelství. Správce daně při rozhodování ve věcech ekologických daní subsidiárně použije zákon o správě daní a poplatků.¹³

Návrhy ke změnám ekologických daní de lege ferenda

Je dáno osvobození od daně ze zemního plynu, přičemž daň se vztahuje na zemní plyn spotřebovávaný na výrobu tepla při centrálním vytápění, ale již se nevztahuje na výrobu tepla jednotlivě v domácnostech (např. pomocí plynových kotlů).¹⁴

Směrnice 2003/96/ES poskytuje členským státům prostor k osvobození elektřiny, zemního plynu, uhlí a pevných paliv používaných domácnostmi nebo organizacemi, které dotyčný členský stát považuje za dobročinné od ekologických daní.¹⁵ Stát toto osvobození může a nemusí realizovat, Česká republika této možnosti využila.

Smyslem směrnice bylo snížit využívání potenciálně ekologicky škodlivých zdrojů fyzickými i právními osobami zvýšením zdanění u těchto komodit. Nabízí se zde otázka, zda plyn, který se užívá v domácnostech, je méně nebezpečný pro životní prostředí než plyn při centrálním vytápění. Dle názoru autora se jedná o ten samý plyn, jeho nebezpečnost pro životní prostředí je identická a tedy zde by se mohlo zdát, že zákon svoji funkci neplní.

Cílem zvýhodnění v České republice zřejmě mohlo být odradit domácnosti využívající vlastní vytápění za použití pevných paliv a motivovat je k přechodu na zemní plyn, který je pro životní prostředí zřejmě šetrnější. Autor však toto zvýhodnění nepovažuje za důvodné a vyslovuje se pro zrušení této výjimky.

Další důležitou možností modifikace, která se nabízí každému čtenáři současné právní úpravy v této oblasti, je vynětí těchto tří daní ze zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a jejich zakotvení ve zvláštním zákoně. Mohlo by se jednat o čistě legislativně-technickou změnu, tedy pouze o doslovné přenesení právních norem z jednoho místa na druhé.

Jak již bylo výše uvedeno, zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů je dle nálezu Ústavního soudu v souladu s ústavním pořádkem České republiky,¹⁶ autor však

zaujímá negativní postoj k natolik rozsáhlému hromadění legislativy v jednom normativním právním aktu. Ve svém dřívějším nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/01 Ústavní soud uvedl:

„... došlo k tomu, že jedním zákonem bylo současně novelizováno několik zákonů, jedním z nichž byl i zákon o státním rozpočtu. Dlužno dodat, že tato praxe, kdy jedním zákonem je současně novelizováno několik různých zákonů, je v legislativní praxi relativně častá... tato praxe je v zásadě ústavně konformní, leč pouze tehdy, jestliže novelizované zákony vzájemně meritorně souvisí. Naopak za nežádoucí jev, nekorespondující se smyslem a zásadami legislativního procesu, je nutno označit situaci, kdy jedním zákonem jsou novelizovány zákony vzájemně obsahově bezprostředně nesouvisející, k čemuž dochází např. z důvodu urychlení legislativní procedury, a to začasť formou podaných pozměňovacích návrhů.“¹⁷

V nálezu Pl. ÚS 24/07 Ústavní soud spatřuje meritorní souvislost především ve spojení tří rozhodujících částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, úpravy daní, sociálního systému a veřejného zdravotního pojištění, přičemž všechny tři tyto části mají obsahovou vazbu na oblast veřejných rozpočtů.¹⁸ Současná úprava ekologických daní tedy je v souladu s ústavním pořádkem České republiky, platná i účinná.

Výše zmíněná technická novela tedy není třeba z hlediska platnosti zmíněných ustanovení, lze však očekávat, že při delší době platnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů¹⁹ se bude regulace v oblasti ekologických daní jevit především osobám nemajícím právnícké vzdělání nepřehledná (nalézají se pouze ve třech částech ze zákona majícího padesáti dvou částí), tedy bude snižovat předvidatelnost, srozumitelnost a vnitřní bezrozpornost, které patří k základním požadavkům kladeným na právo²⁰. Takováto regulace není v právním státě žádoucí. Zatímco kdyby byla umístěna v samostatném zákoně, zjevně by požadavky předvidatelnost, srozumitelnost a vnitřní bezrozpornost splňovala lépe.

Závěr

Autor v tomto článku rozebral současnou právní úpravu v oblasti ekologických daní a zjistil, že je možné ji dále inovovat, například legislativně-technickým přemístěním této regulace ze zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů do samostatného zákona. Kromě toho rozebral také různé principy a konstrukční prvky jednotlivých ekologických daní a zmínil východiska této právní úpravy.

Literatura

- [1] Gola, P. Jaké ekologické daně se platí v Evropské unii? - Měšec.cz [získáno 22. ledna 2008]. Dostupný z: <http://www.mesec.cz/clanky/jake-ekologicke-dane-se-plati-v-evropske-unii/>.
- [2] Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. ISBN 80-210-3579-X.
- [3] Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07.
- [4] Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/01.
- [5] Radvan, M., Neckář, J. Ekologické daně In Kol. Dny veřejného práva. Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Brno 2007. s. 86 a CD.
- [6] Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, v aktuálním znění.
- [7] Symanek, P., Brandejs, T. Trojitě ekologické daně, biologie, česká flóra i fauna, diskuzní fóra, pozadí na plochu, zpravodajství, legislativa, poradenství, katalog firem, inzerce, odborné akce, environment, zvířata, rostliny, život... [získáno 22. ledna 2008]. Dostupný z: http://www.enviweb.cz/?secpart=obecne_archiv_gdiei/Trojite_ekologicke_dane.html.
- [8] vst-iHNed, Čro. Na ekologické daně nejvíce doplatí chudí lidé | FinWeb.cz [získáno 22. ledna 2008]. Dostupný z: http://managerweb.ihned.cz/c6-10103300-0101740-T00000_d-na-ekologicke-dane-nejvice-doplaci-chudi-lide.
- [9] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- ⁴ Srovnej rozdíly v předmětu daně v § 45 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů před 1. lednem 2008 a od 1. ledna 2008.
- ⁵ Srovnej nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07.
- ⁶ Srovnej Radvan, M., Neckář, J. Ekologické daně In Kol. Dny veřejného práva. Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Brno 2007. s. 86 a CD.
- ⁷ Viz Mrkývka, P. Berní právo In Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. ISBN 80-210-3579-X. s. 7 - 8.
- ⁸ Symanek, P., Brandejs, T. Trojitě ekologické daně, biologie, česká flóra i fauna, diskuzní fóra, pozadí na plochu, zpravodajství, legislativa, poradenství, katalog firem, inzerce, odborné akce, environment, zvířata, rostliny, život... [získáno 22. ledna 2008]. Dostupný z: http://www.enviweb.cz/?secpart=obecne_archiv_gdiei/Trojite_ekologicke_dane.html.
- ⁹ Srovnej Radvan, M., Neckář, J. Ekologické daně In Kol. Dny veřejného práva. Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Brno 2007. s. 86 a CD.
- ¹⁰ Citace z Gola, P. Jaké ekologické daně se platí v Evropské unii? - Měšec.cz [získáno 22. ledna 2008]. Dostupný z: <http://www.mesec.cz/clanky/jake-ekologicke-dane-se-plati-v-evropske-unii/>.
- ¹¹ Srovnej Gola, P. Jaké ekologické daně se platí v Evropské unii? - Měšec.cz [získáno 22. ledna 2008]. Dostupný z: <http://www.mesec.cz/clanky/jake-ekologicke-dane-se-plati-v-evropske-unii/>.
- ¹² Viz §§ 22 a 23 částí 45, 46 a 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- ¹³ Srovnej Radvan, M., Neckář, J. Ekologické daně In Kol. Dny veřejného práva. Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Brno 2007. s. 86 a CD.
- ¹⁴ Srovnej § 8 odst. 1 písm. a) částí čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- ¹⁵ Viz čl. 15 odst. 1 písm. h) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, v aktuálním znění.
- ¹⁶ Srovnej kapitolu Ekologické daně – pojem a původ úpravy tohoto článku nebo také nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07.
- ¹⁷ Citace z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/01.
- ¹⁸ Srovnej nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07.
- ¹⁹ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- ²⁰ Srovnej nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07.

* Mgr. Bc. Libor Kyncl, Doktorský student, obor Finanční právo, Právnická fakulta, Masarykova univerzita.

¹ Srovnej Radvan, M., Neckář, J. Ekologické daně In Kol. Dny veřejného práva. Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Brno 2007. s. 86 a CD.

² Viz část padesátá druhá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

³ Konkrétně se jedná o článek XVIII zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.