

**Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta**



***Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich  
rozpočtovo-právne dopady***

**Karin Čakoci a kolektív**

**Košice, 2019**

Táto monografia vznikla ako komplexný záverečný výstup z riešenia vedeckého projektu VEGA č. 1/0846/17 *Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady (Implementation of the initiatives of the EU institutions in the field of direct taxes and indirect taxes and their budgetary law implications)*.

**Vzor citácie:** Cakoci, K. a kol. *Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo- právne dopady*. Košice: ŠafárikPress UPJŠ v Košiciach, 2019. 97 s. ISBN 978-80-8152-811-8

**Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady**  
*Vedecká monografia*

**Autori:**

doc. JUDr. Karin Cakoci, PhD.

Ing. Karolína Červená, PhD.

JUDr. František Bonk, PhD.

JUDr. Adrián Popovič, PhD.

JUDr. Anna Vartašová, PhD.

JUDr. Monika Stojáková

*Právnická fakulta Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach*

**Vedecký redaktor:**

doc. JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.

*Právnická fakulta Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach*

**Recenzenti:**

Ing. Cecília Olexová, PhD.

*Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta v Košiciach*

Mgr. Andrea Koroncziová, PhD.

*Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta*

Všetky práva vyhradené. Toto dielo ani žiadnu jeho časť nemožno reprodukovať, ukladať do informačných systémov alebo inak rozširovať bez súhlasu majiteľov autorských práv. Za vedeckú a jazykovú stránku tejto publikácie zodpovedajú autori.

Umiestnenie: [www.unibook.upjs.sk](http://www.unibook.upjs.sk)

Dostupné od: 19.12.2019

ISBN 978-80-8152-811-8 (e-publikácia)

# OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>5</b>
<b>I. INŠTITÚT SPOTREBNÝCH DANÍ NA SLOVENSKU.....</b>	<b>8</b>
1. 1. Vývoj právnej úpravy zdaňovania na území Slovenska od konca 19. storočia s akcentom na oblasť spotrebných daní.....	10
<b>II. VÝVOJ HARMONIZAČNÝCH PROCESOV V OBLASTI SPOTREBNÝCH DANÍ     V RÁMCI EÚ.....</b>	<b>17</b>
2. 1. Súčasný právny rámec zdaňovania spotrebnými daňami v Európskej únii a na Slovensku.....	20
2. 2. Charakteristika únieových smerníc v oblasti zdaňovania spotrebnými daňami.....	22
<b>III. PRÁVNA ÚPRAVA SPOTREBNÝCH DANÍ NA SLOVENSKU.....</b>	<b>28</b>
3. 1. Spotrebná daň z minerálneho oleja.....	28
3. 2. Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu.....	30
3. 3. Spotrebná daň z alkoholických nápojov.....	32
3. 4. Spotrebná daň z tabakových výrobkov.....	35
<b>IV. VPLYV SPOTREBNÝCH DANÍ NA ŠTÁTNY ROZPOČET.....</b>	<b>38</b>
4. 1. Spotrebné dane ako zdroj príjmov štátneho rozpočtu.....	38
4. 2. Vývoj pri jednotlivých spotrebných daniach.....	40
4. 3. Posúdenie vplyvu jednotlivých zmien v právnej úprave spotrebných daní na príjmy štátneho rozpočtu zo spotrebných daní.....	41
<b>V. PERSPEKTÍVY V OBLASTI SPOTREBNÝCH DANÍ.....</b>	<b>45</b>
5. 1. Súčasný trendy ovplyvňujúce perspektívy v oblasti spotrebných daní.....	45
5. 2. Spotrebné dane (environmentálne dane) v kontexte Pigouovej dane a Ramseyho pravidla.....	48
5. 3. Výhody a nevýhody spotrebného zdaňovania prostredníctvom environmentálnych daní.....	50
5. 4. Definícia environmentálnej dane a stanovenie rozsahu základov dane.....	50
5. 5. Stav environmentálneho zdaňovania v Slovenskej republike.....	54
<b>ZÁVERY.....</b>	<b>57</b>
<b>RESUME.....</b>	<b>61</b>
<b>PRÍLOHY.....</b>	<b>63</b>
Tabuľka č. 1: Novelizácie zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja.....	63
Tabuľka č. 2: Novelizácie zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu.....	69
Tabuľka č. 3: Novelizácie zákona č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína.....	72
Tabuľka č. 4: Novelizácie zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z.....	73
Tabuľka č. 5: Novelizácie zákona č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov.....	77
Tabuľka č. 6: Novelizácie zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov (právny predpis účinný od 01.01.2012).....	79
Tabuľka č. 7: Novelizácie zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových	

výrobkov.....	83
Tabuľka č. 8: Prehľad príjmov a výdavkov štátneho rozpočtu (2003-2018).....	91
Graf č. 8: Vývoj príjmov zo spotrebných daní sumárne na mesačnej báze .....	93
<b>PRAMENE .....</b>	<b>94</b>

## ÚVOD

---

Monotematické dielo s názvom *Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady* predstavuje ucelený súhrnný výstup riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0846/17 *Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady*. Kreovanie monotematickej publikácie prebiehalo počas celej doby riešenia grantovej úlohy, v rámci ktorej si autorský kolektív stanovil ako konečný cieľ identifikovať tendencie budúceho vývoja v oblasti daňovej politiky Európskej únie a jej ingerencie do daňovej suverenity jej členských štátov, s akcentom na Slovenskú republiku, a zároveň poskytnúť analýzu súčasnej legislatívy v oblasti spotrebných daní v Slovenskej republike v kontexte posúdenia a zhodnotenia rozsahu vplyvu EÚ na právny stav *de lege lata*, ako východisko pre zdaňovanie v oblasti spotrebných daní *pro futuro*. Súčasťou tohto cieľa bolo bližšie skúmanie a posúdenie najaktuálnejších problémov a iniciatív, rezonujúcich v Európskej únii v oblasti harmonizácie priamych a nepriamych daní, pričom autorský kolektív sa zamerával vo svojej výskumnej činnosti na oblasť nepriamych daní so špecifikáciou na spotrebné dane, keďže spotrebné dane sú dôležitou zložkou daňových príjmov plynúcich do Štátneho rozpočtu SR.

Jedným z dôvodov vedúcich k publikovaniu tohto monografického diela bola aj skutočnosť potreby dostupnosti širšej ponuky monotematických publikácií, ktoré by sa špecificky venovali problematike spotrebných daní v uvedenom kontexte. Možnosť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0846/17 *Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady* poskytla členom autorského kolektívu vhodnú príležitosť skúmania uvedenej problematiky nielen z daňovo-právneho hľadiska, ale aj z finančno-právneho aspektu, a to v zmysle posúdenia rozpočtovo-právnych dopadov spotrebných daní.

Je možné konštatovať, že získané vlastné prezentované poznatky členov autorského kolektívu budú viesť k následnému záujmu vedeckej obce smerom k ďalšiemu vedeckému bádaniu v oblasti vzájomnej podmienenosti daňového práva, rozpočtového práva a úniového práva a hľadaniu odpovedí na vedecké otázky s tým súvisiace, a to najmä z dôvodu ich vplyvu na vývoj a dlhodobý hospodársky rozvoj jednotlivých členských štátov Európskej únie.

Autori sa v monografii venovali deskripcii genézy a aktuálneho stavu právnej úpravy spotrebných daní v Slovenskej republike v interakcii s harmonizačným procesom a taktiež identifikovaniu vzájomnej závislosti právnej úpravy a príjmov zo zdaňovania spotrebnými daňami s efektom na štátny rozpočet SR.

Vzhľadom na dôležitosť a opodstatnenosť skúmanej problematiky, predovšetkým vo vzťahu k budúcemu fungovaniu Európskej únie, ako aj dopadu na výkonnosť hospodárstva jednotlivých členských štátov, s dôrazom na rozvoj a kvalitné fungovanie jednotného vnútorného trhu, sa autori prostredníctvom publikovania monografie pokúšajú vyvolať širšiu odbornú diskusiu k ich vlastným zosumarizovaným prezentovaným výsledkom, ktoré boli získané počas celého obdobia riešenia vedeckého projektu, týkajúcich sa aktuálnych trendov ako aj perspektívy v oblasti daňovej politiky EÚ a jej vplyvu na vnútroštátne daňové zákonodarstvo v Slovenskej republike v oblasti spotrebných daní v interakcii s rozpočtovými dopadmi.

Súhrnným cieľom monografie je prezentovanie existujúcich a vlastných získaných poznatkov týkajúcich sa problematiky spotrebných daní na Slovensku, s akcentom na vývoj iniciatív EÚ v tejto oblasti, ako aj kritické zhodnotenie ich vplyvu na štátny rozpočet SR, ako aj prezentovaním možného vývoja v budúcnosti.

V rámci dosiahnutia súhrnného cieľa boli stanovené parciálne ciele: V prvom rade popísať a kriticky zhodnotiť vývoj zdaňovania v oblasti spotrebných daní na Slovensku od konca 19. storočia po súčasnosť. Následne v rámci vývoja harmonizačných procesov v oblasti spotrebných daní v EÚ analyzovať súčasný stav právneho rámca zdaňovania na tejto - úniovej úrovni. Nadväzujúcim cieľom bolo analyzovať súčasnú daňovo-právnu legislatívu SR týkajúcu sa oblasti spotrebných daní a v tomto zmysle posúdiť a zhodnotiť rozsah vplyvu EÚ na právny stav de lege lata v SR. Nadväzne zhodnotiť premietnutie implementovaných opatrení EÚ v oblasti spotrebných daní v kontexte ich vplyvu na štátny rozpočet SR počas vymedzeného časového obdobia. V poslednej časti monografie bolo cieľom analyzovať možný budúci vývoj v oblasti spotrebných daní s ohľadom na transformáciu spôsobov spotrebného zdaňovania s akcentom na environmentálne zdaňovanie a s tým súvisiacu ochranu životného prostredia.

S takto stanovenými cieľmi súvisia tieto výskumné otázky:

ad 1) K akým zmenám dochádzalo v oblasti právnej úpravy spotrebného zdaňovania na území Slovenska od konca 19. storočia a od vstupu SR do EÚ až po súčasnosť?

ad 2) Sú čiastkové novelizácie právnych úprav u jednotlivých spotrebných daní takého charakteru, že sú sprevádzané významnými rozpočtovými dopadmi pre Slovenskú republiku?

ad 3) Aké sú perspektívy zavedenia aj iných foriem zdaňovania spotreby mimo súčasne uplatňovaných spotrebných daní?

V rámci metodologického postupu budú autori, v zmysle dosiahnutia čiastkových cieľov prostredníctvom hľadania odpovedí na položené výskumné otázky, ako aj celkového zámeru koncepcie monotematického spracovania uvedenej problematiky, postupovať od prezentácie abstrahovaných existujúcich poznatkov, týkajúcich sa danej problematiky, k prezentácii vlastných zistení, ktoré autori využijú ku kritickému posúdeniu vývoja, existujúceho stavu a perspektívy inštitútu spotrebných daní vplyvom harmonizačných procesov, a aktuálneho stavu právnej úpravy v oblasti spotrebných daní na Slovensku, ako aj na posúdenie interakcie so štátnym rozpočtom v podmienkach Slovenskej republiky.

V úvodnej časti monografie sa autorský kolektív zamerával na deskripciu historického vývoja spotrebných daní, kde sa bude venovať genéze vývoja zdaňovania v oblasti spotrebných daní od konca 19. storočia na Slovensku až po súčasnosť. V tejto súvislosti bude využitá metóda abstrakcie, komparácie, analýzy a následnej syntézy pri formulovaní vlastných zistení a záverov.

V ďalšej časti monografie sa autori budú zaoberať harmonizačnými procesmi v oblasti spotrebných daní, a to v zmysle identifikácie jednotlivých nástrojov pozitívneho práva, ktoré sú stanovené jednotnou harmonizovanou právnou úpravou Európskej únie, ako aj inštrumentmi slovenského právneho poriadku, ktoré sú dôsledkom transpozície práva EÚ, ale aj judikatúry Súdneho dvora EÚ. V tejto časti monografie budú aplikované štandardné metódy právneho výskumu ako metóda historická (s ohľadom na vývoj právnych úprav), metóda deskriptívna (v súvislosti s prezentáciou aktuálnej právnej úpravy), ako aj metóda vedeckej abstrakcie, komparácie, analýzy (vo vzťahu k obsiahnutiu základných inštitútov jednotlivých právnych úprav spotrebných daní).

V nadväzujúcej časti monografie budú na posúdenie vplyvu spotrebných daní na štátny rozpočet SR (rozpočtovo-právny dopad) využité aj metódy popisnej štatistiky – vývoj zmeny príjmu štátneho rozpočtu zo spotrebných daní počas obdobia ostatných 15-tich rokov. Výsledky z analýzy jednotlivých právnych inštitútov v danej oblasti a ich kritické zhodnotenia (posúdenie kvality právnej úpravy), budú smerovať k formulovaniu možných východísk smerujúcich k návrhom legislatívnych riešení pro futuro v oblasti spotrebných daní.

Vymedzenie právneho základu spotrebných daní, pochopenia ich podstaty a vývoja a premietnutie implementovaných opatrení v rámci ich legislatívnych a ekonomických vplyvov s využitím metód analýzy, syntézy, indukcie, dedukcie, abstrakcie bude smerovať do formulovania vlastných záverov, predovšetkým ohľadom existujúcich a potenciálnych perspektív v oblasti právnej úpravy spotrebných daní na Slovensku v kontexte jej členstva v EÚ a iných medzinárodných organizáciách s akcentom na ochranu životného prostredia a environmentálne zdaňovanie.

Autori pri vypracovaní tohto monotematického diela vychádzali z dostupných zdrojov, ktoré boli využité v podobe prezentovaných existujúcich poznatkov, údajov a informácií, v časovom ohraničení k októbru 2019. Existujúce poznatky a vlastné zistenia ako výsledky výskumnej činnosti budú prezentované v rámci textovej časti publikácie ako aj prostredníctvom tabuliek a grafov.

# I.

## INŠTITÚT SPOTREBNÝCH DANÍ NA SLOVENSKU

---

Slovenská republika podobne ako aj ďalšie krajiny „východného bloku“, po zmene politického režimu, začala budovať svoj hospodársky systém na princípoch zmiešanej ekonomiky, čo ale podliehalo aj zásadným zmenám v právnej úprave takmer všetkých odvetví práva. Zásadné a rozsiahle legislatívne zmeny nebolo možné realizovať okamžite a súbežne, čo sa aj odrazilo v podobe častých zmien (noviel už existujúcich právnych predpisov, ale aj tých novovzniknutých). Pri koncipovaní novej (porevolučnej) daňovej sústavy sa vychádzalo z všeobecne známych princípov a požiadaviek<sup>1</sup> ako: „právne normy ako súčasť práva majú zmysel len vtedy ak sú inštitucionalizované v ľudskej spoločnosti, právny charakter ktorej určujú rôzne formy uplatňovania štátnej moci“<sup>2</sup>; Barány konštatuje, že „objektívne právo sa čoraz viac nachádza pod silnejším tlakom paradoxu - buď bude zodpovedať pluralitnej spoločenskej situácii, alebo si zachová relatívnu vnútornú logickú konzistenciu a stabilitu, ak sa v spoločnosti stáva podstatným partikulárne a premenlivé, tak buď bude právo tiež partikulárne a premenlivé, čím stratí veľa zo svojho moderného charakteru, alebo si zachová všeobecnosť a bude stále irelevantnejšie, lebo bude upravovať to nepodstatné v správaní sa ľudí“.<sup>3</sup>

Úlohou štátu vo vyspelej demokratickej spoločnosti je permanentné zvyšovanie životnej úrovne a kvality života jej občanov. Naplnenie tohto cieľa si vyžaduje kvalitnú dlhodobú stratégiu a koordináciu všetkých súčastí a prvkov hospodárskej politiky, pričom rozhodovanie o verejných finančných zdrojoch (príjmoch a výdavkoch) je určujúce<sup>4</sup>. Finančné zdroje štátu sú v čase obmedzené a tak hlavnou úlohou je ich efektívne využitie smerujúce k plneniu uvedeného cieľa. Súčasťou daňovej politiky by teda nemala byť orientácia iba na príjmovú stránku (výber daní) verejných rozpočtov. Zdaňovanie, tak ako aj ďalšie sféry hospodárskej politiky, je ovplyvňované členstvom SR v EÚ a záväzkami, ktoré z tohto členstva vyplývajú<sup>5</sup>. Interakcia politiky a práva - právne normy<sup>6</sup> podmieňujú ekonomické správanie sa subjektov ako aj realizáciu hospodárskych zámerov v praxi<sup>7</sup> a to pozitívne aj negatívne. Presadzovanie cieľov (politických záujmov) štátu v oblasti zdaňovania, ale aj subjektov podliehajúcich zdaneniu, by malo byť v súlade s etickou zodpovednosťou<sup>8</sup> jednotlivca ako aj celej spoločnosti.

---

<sup>1</sup> Spravodlivosť, efektívnosť, jednoduchosť, administratívna nenáročnosť, zrozumiteľnosť, neutralita, minimalizácia nákladov ako aj ďalšie.

<sup>2</sup> „Už v časoch antického Grécka a Rímskej ríše bola vláda považovaná za legitímnu a spravodlivú práve vtedy, ak sa podarilo vládcovi/vládcom uviesť výkon moci do súladu so zákonmi“. Cit. Čipkár, J. Niektoré sociokultúrne determinanty formovania európskeho práva. In *Právo a európsky integračný proces*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009, s. 29- 35.

<sup>3</sup> Bárány, E. *Moc a právo*. Bratislava: VEDA, 1997, s. 160-161.

<sup>4</sup> K tomu pozri bližšie Románová. A. Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplyvajúci na podnikateľské prostredie. In *Právo – obchod – ekonomika*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, s. 437-451.

<sup>5</sup> Pozri napr. Románová, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In *Právo, obchod, ekonomika II*. Praha: Leges, 2012, s. 522-533.

<sup>6</sup> Premietnuté v daniach, ich výške, spôsobe platenia, daňového zvýhodnenia či znevýhodnenia rôznych podnikateľských aktivít atď. má výrazné ekonomické dopady (predovšetkým ovplyvňuje rozhodovanie podnikateľských subjektov o ich hospodárskych aktivitách).

<sup>7</sup> Zákonodarstvo v oblasti daní spoluvytvára daňovú kultúru, čím ovplyvňuje aktuálne a budúce podnikateľské aktivity a to priamo aj nepriamo.

<sup>8</sup> Racionálne a zodpovedné rozhodnutie o objeme verejných výdavkov prostredníctvom demokratického hlasovania predpokladá, že sú si individuálni hlasujúci pri každom rozhodnutí vedomí toho, že budú musieť za stanovené a schválené výdavky platiť. Racionálne rozhodnutie o objeme verejných výdavkov sa dá očakávať iba



Zdanenie<sup>9</sup>, ako aj vlastný inštitút daní, sa z vecne historického pohľadu objavuje predovšetkým v súvislosti so vznikom štátneho aparátu, s čím úzko súvisí aj dnešné makroekonomické vnímanie úlohy daní, keď sa dane chápu ako jeden zo základných aplikačných nástrojov rozdeľovacej sekcie na vládnej úrovni, ktorou má byť zabezpečená dôchodková spravodlivosť. V tejto súvislosti J. Rawls rozlišuje štyri vládne sekcie: stabilizačnú, alokačnú, rozdeľovacu a redistribučnú, pričom daňový systém autor zaraďuje do sekcie rozdeľovacej.<sup>10</sup> S takouto štruktúrou vnímania podstaty daní sa, samozrejme, nestretávame hneď od počiatku ich vzniku.

Dane, charakteru priamych aj nepriamych daní, v peňažnej aj nepeňažnej podobe, sa začínajú objavovať v období existencie antických štátov, ale zároveň je potrebné si uvedomiť, že v tejto vývojovej etape formovania daní boli daňové platby vnímané ako prejav určitej občianskej uvedomelosti,<sup>11</sup> pričom priame vymáhanie daní bolo považované za nemorálne (štát sa preto snažil tomuto spôsobu získavania peňažných zdrojov vyhýbať<sup>12</sup>).

Spotrebné dane<sup>13</sup> patria medzi pomerne ranné formy zdaňovania, pričom v novodobej histórii<sup>14</sup> boli prvýkrát právne zakotvené v Holandsku, neskôr boli zavedené vo Veľkej Británii a iných krajinách na prelome 16. a 17. storočia.<sup>15</sup> K vnímaniu existencie spotrebných daní, môžeme z historického pohľadu konštatovať, že spotrebné dane zrejme patrili v tomto období medzi „najnenávidenejšie“ dane, pričom sloboda jednotlivca bola stotožňovaná s neukladaním týchto daní, rovnako ako to bolo vnímané v starovekom Grécku v súvislosti s neukladaním dane z pozemkov.<sup>16</sup> V rozvinutých krajinách bol kladený dôraz na fiskálnu funkciu tohto druhu zdaňovania a primárnym cieľom ukladania spotrebných daní bola maximalizácia príjmu panovníka, neskôr štátnych resp. iných verejných rozpočtov. Na druhej strane, v rozvojových krajinách zavedenie spotrebných daní nastalo až po tom, čo sa rozvinula domáca produkcia

---

vtedy, ak princípy, podľa ktorých sa ocení príspevok každého jednotlivca, zabezpečia, že tento jednotlivec pri hlasovaní o každom výdavku bude brať do úvahy náklady súvisiace s plánovanými výdavkami. Ako uvádza v svojej publikácii F. A. Hayek tendencia verejného sektora permanentne sa rozrastať vedie automaticky k navyšovaniu verejných výdavkov. Metóda zdanenia, ktorá podporuje presvedčenie, že za to zaplatí aj niekto iný musí viesť k permanentnému rastu verejných výdavkov nad rámec toho, čo si jednotlivec skutočne želá. Podľa Hayek, F. A. *Law, Legislation and Liberty*. London: Routledge Kegan Paul Ltd., 1973. Preklad Ježek, T. Praha: PROS-TOR, s. r. o., 2011, s. 422-423.

<sup>9</sup> Bujňáková, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s.13.

<sup>10</sup> Horehájová, M. *Spravodlivosť v kontexte princípov sociálnej politiky*. Bratislava: Iura Edition, spol. s. r. o., 2010.

<sup>11</sup> V starovekom Grécku (cca 480-323 p. n. l.) bola charakteristická dobrovoľnosť platenia priamych daní od vlastných slobodných obyvateľov, čo bolo vnímané ako pocta, financovať niektorý verejný statok alebo akciu podnikanú vo verejnom záujme.

<sup>12</sup> Násilný, resp. nedobrovoľný výber daní sa v tom čase realizoval predovšetkým na dobytých, resp. podrobených územiach.

<sup>13</sup> Bujňáková, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s.16.

<sup>14</sup> Pojem „spotrebný“ má vo vzťahu ku zdaňovaniu bohaté historické súvislosti. Už v období dynastie Han (207 pred n. l. – 220 p. n. l.) boli ukladané spotrebné dane na čaj, alkohol, ryby a slamu slúžiacu ako palivo a materiál na výrobu striech domov; k tomu pozri bližšie napr. Cnossen, S. *Excise Systems: A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*. Baltimore : MD: Johns Hopkins University Press, 1977.

<sup>15</sup> Pozri bližšie Fitzgerald, J. D. *Excise taxes*. World Bank, Policy Research Department, Public Economics Division, Policy research working papers – no. 1251 1994, s. 3.

<sup>16</sup> Pozri bližšie napr. Thuronyi, V. *Tax Law Design and Drafting, Volume 1*. Washington, D. C.: International Monetary Fund, 1996. 286 s; Pipes, R. *Property and Freedom*. New York: Vintage Books, A Division of Random House, 1999. Prekl. Bednář, L. Praha : Argo, 2008. 364 s.

výrobných. V tejto fáze predstavovalo zavedenie spotrebných daní v podstate ochranu hlavných zdrojov týchto krajín.<sup>17</sup>

Celkovo však možno zhodnotiť, že daňové zaťaženie obyvateľstva permanentne stúpalo, čoho dôvodom boli neustále vojnové konflikty a s nimi sa zvyšujúce nároky na ich financovanie, nebolo preto nezvyčajné, že popri stálej vojenskej dani (tzv. portálnej dani) dochádzalo aj k vyberaniu rôznych nepravidelných ad hoc daní. Základom priameho zdanenia bola v tej dobe ešte stále pôda a príjmy z nej plynúce, a to aj napriek skutočnosti, že až v rokoch 1715 a 1720 boli vykonané prvé celokrajinné súpisy obyvateľstva platiaceho dane v súvislosti so zavedením trvalých daní. Rozsiahlejšiu reformu systému zdaňovania obyvateľstva priniesla v roku 1748 Mária Terézia zavedením tzv. tereziánskych katastrov, kde sa viedla evidencia meštiackych domov a poddanských usadlostí s uvedením výmery a bonity pôdy a ďalších zárobkových možností na daňové účely. Druhý tereziánsky kataster z roku 1757 evidoval navyše aj príjmy vrchnosti, duchovenstva a miest (dominikál), avšak zdanenie dominikálu bolo stále nižšie než rustikálu. Uvedený urbár znamenal zvýšenie regulácie dovtedy zneužívaných daňových povinností poddaných, a to v tom zmysle, že vymedzoval ich peňažné, naturálne a robotné povinnosti a bol premietnutím snahy o zosúladienie povinností poddaného k rozsahu pôdy, ktorú užíval.<sup>18</sup>

V období 17. a 18. storočia vzniká úvaha (polemika) o tom, ktorá daň a aká daňová základňa je vhodná na zdanenie - historicky známa ako tzv. akcízová kontroverzia, pričom sa objavujú názory, resp. odporúčania, že akcíz by mal byť jedinou podobou dane, pričom zásadu rovnosti treba realizovať prostredníctvom dane zo spotreby a nie prostredníctvom dane z majetku. Odporcovia tohto názoru poukazovali na nevhodnosť príliš širokého rozsahu zdanenia spotreby formou akcízov, predovšetkým predmetov základnej potreby, a tak výsledkom tejto kontroverzie bola kombinácia zdanenia prostredníctvom akcízov a priameho zdanenia. Osvietenské myšlienky sa do roviny zdanenia snažil v Rakúsko - uhorskej monarchii presadiť najmä Jozef II.. Významný medzník v otázke zohľadňovania daňového zaťaženia obyvateľstva Uhorska predstavovala Jozefínska daňová reforma z roku 1786 (účinná od 1. novembra 1789), ktorá aj napriek tomu, že prakticky nebola uvedená do života, predstavovala snahu o zavedenie myšlienky, že všetka pôda sa má zdaňovať rovnomerne podľa rozlohy a produktivity, bez ohľadu na to, či ide o poddanskú alebo alodiálnu pôdu, a že kvóta daňového a zemepanského zaťaženia poddaného má vychádzať z jeho ročného hrubého výnosu a má byť presne stanovená.<sup>19</sup>

## **1. 1. Vývoj právnej úpravy zdaňovania na území Slovenska od konca 19. storočia s akcentom na oblasť spotrebných daní**

Vývoj súčasnej právnej úpravy priamych a nepriamych daní na území Slovenska<sup>20</sup> bol historicky podmienený geopolitickým usporiadaním a prebiehajúcimi zmenami v európskom priestore. Devätnáste storočie prinieslo, v dôsledku buržoázných revolúcií, elimináciu feudálnej moci v Európe (v roku 1848), kedy definitívne víťazí liberalizmus v ekonomike aj v politike a dane sú v súlade s „prirodzeno-právnou“ teóriou považované za obmedzenie prirodzených práv

<sup>17</sup> Cit. Fitzgerald, J. D. Excise taxes. World Bank, Policy Research Department, Public Economics Division, Policy research working papers – no. 1251 1994, s. 3.

<sup>18</sup> Pozri bližšie napr. Grúň, L. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. s. 93-94.

<sup>19</sup> Ibid., s. 82.

<sup>20</sup> Bujňáková, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s.17.

človeka. V súlade s „duchom“ prístupu „laissezfaire“ by sa mali dane obmedziť na krytie nevyhnutných výdavkov štátu (právo, správa, obrana, kultúrna a sociálna činnosť). Snaha obmedziť štátne výdavky sa však stretáva s neúspechom, pretože štátne potreby stále rastú (v podobe vojenských nákladov)<sup>21</sup>, zvyšujú sa taktiež výdavky na správny a policajný aparát, sociálne výdavky a výdavky na umorovanie štátneho dlhu. Presadzujú sa novodobé zásady zdanenia: všeobecnosť<sup>22</sup> – ktorá predstavuje zrušenie feudálnych privilégií a zákonnosť; a súčasne sa začínajú zostavovať každoročné bilancie štátnych príjmov a výdavkov, pre ktoré sa ustálil názov štátny rozpočet. Z kontribúcií a akcízov, v tej dobe vznikajú ucelené daňové systavy, ktorých súčasťou sa stávajú dane priame aj nepriame. Priame dane boli tvorené daňou z majetku a výnosu<sup>23</sup> a až postupne k nim pribudla aj daň z dôchodku (najprv chápané ako osobná daň zohľadňujúca platobnú schopnosť jednotlivcov) a zároveň vznikli dva typy priameho zdaňovania: ako 1. francúzsky model, ktorý bol tvorený sústavou výnosových daní<sup>24</sup> a 2. britský model, ktorý tvorila sústava dôchodkových daní, pričom môžeme skonštatovať, že z dnešného pohľadu práve dôchodkové dane<sup>25</sup> predstavovali ďalší nový prvok v zdaňovaní, kde dochádza k zohľadneniu priamej platobnej schopnosti daňovníka (kedy výška dane závisí od takých okolností, ako sú stav, povolanie, miesto alebo počet vyživovaných osôb), pričom môžeme predpokladať, že práve preto sa táto podoba daní považovala za spravodlivú daň. V priebehu stredoveku sa formujúce akcízy (ako prvotná forma nepriameho zdanenia niektorých spotrebných predmetov) v tomto období postupne transformovali na spotrebné dane v súčasnom slova zmysle.

Obdobie rozpadu Rakúsko-Uhorska a následného vzniku nového štátu – Československa znamenalo pre právny poriadok nového štátu nemalé problémy. V tomto období v snahe zabrániť chaosu došlo v prvom momente k recepcii dovtedajšej právnej úpravy, tak ako platila, teda osobitne pre Čechy, Moravu a Sliezska na jednej strane a pre Slovensko a Podkarpatskú Rus na strane druhej. Na základe tzv. recepčnej normy, čiže zákona č. 11/1918 Sb. z. a n. o zřízení samostatného státu československého bol ponechaný v platnosti daňový systém existujúci v predvojnovovej monarchii. Tento platný daňový systém bol však zastaraný, keďže jeho základom bola ešte daňová reforma z roku 1896 v Rakúsku a z roku 1883 a 1909 v Uhorsku.<sup>26</sup>

Systém nepriameho zdanenia v Československej republike v rokoch 1918 až 1945 bol oproti priamemu zdaneniu podstatne členitejší, komplikovanejší, a jeho právna úprava bola roztrieštená vo viacerých právnych predpisoch. K nepriamym daniam v tomto období patrila<sup>27</sup> aj daň z obratu<sup>28</sup>. Veľmi dôležité je uviesť aj to, že z hľadiska členenia a nášho predmetu záujmu predovšetkým o spotrebné dane v dnešnom ponímaní, chápanie a členenie spotrebných daní v danom období bolo rozdielne. Okrem dane z cukru, z vína, všeobecnej nápojovej dane,

<sup>21</sup> Predovšetkým v súvislosti s koloniálnymi výbojmi a udržiavaním kolónií.

<sup>22</sup> V Uhorsku sa uplatňovala všeobecnosť zdanenia od roku 1850.

<sup>23</sup> Výnosové dane zdaňujú peňažný výsledok výroby (výnos), pričom spočiatku sa tento výsledok odhadoval priemernými hodnotami hrubého alebo čistého výnosu, prípadne pomocou rozličných vonkajších znakov (ako sú počet zamestnancov, rozloha pôdy, počet okien a pod.), ktoré sa používali pri zdanení nepoľnohospodárskej výroby (predovšetkým v mestách).

<sup>24</sup> V Uhorsku bola daň z príjmu ako druh výnosovej dane zavedená v roku 1949.

<sup>25</sup> Prvou krajinou v Európe, ktorá zaviedla dôchodkovú daň (v roku 1797) bolo Anglicko, a to hlavne pre potreby financovania napoleonských vojen.

<sup>26</sup> Pozri bližšie Vencovský, F. K rozpočtové a daňové reformě před sedmdesáti roky. In *Finance a úvěr*. 1997, č. 6, s. 327.

<sup>27</sup> Pozri bližšie Girášek, J. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. Bratislava: Obzor, 1981. s. 59.

<sup>28</sup> Šouša, J. upresňuje, že išlo skôr o daň prevodnú. In Starý, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. s. 122.

dopravnej dane, dane z uhlia, dane z vodnej sily a pod. medzi najdôležitejšiu spotrebnú daň patrila daň z obratu<sup>29</sup>, ktorá sa neskôr pretransformovala do dnešnej podoby dane z pridanej hodnoty.

Ako už bolo uvedené z hľadiska systematiky dnešného členenia spotrebných daní v tomto období sem môžeme zaradiť napr. daň z cukru. Túto daň bol povinný platiť každý príjemca, ktorý získal akýmkoľvek spôsobom nezdanený cukor. Predmetom dane bol cukor, ktorý sa získal zo surovín alebo zo zvyškov predchádzajúcej výroby cukru, ak sa uskutočňovala s určitým daňovým oslobodením. Daňovníkom bol majiteľ cukrovaru. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na 100 kg čistej váhy vyrobeného cukru odstupňovanou podľa druhu (kvality) cukru.

Medzi nepriame dane so znakmi dnešných spotrebných daní patrila aj daň z liehu, ktorej podliehal všetok lieh vyrobený na území ČSR, prípadne dovezený z colnej cudziny, ako aj zmesi s prísadou alkoholu alebo vyrobené z alkoholu. Daňovníkom pri produkčnom liehu bol majiteľ liehovaru, pri konzumnom liehu ten, kto dostal lieh na voľné použitie. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na jeden hektolitrový stupeň alkoholu. Taktiež sem možno zaradiť aj daň z minerálnych olejov, ktorej podliehali všetky minerálne oleje vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z colnej cudziny. Daň boli povinné platiť rafinérie spravidla po vyskladnení olejov. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na každých 100 kg čistej váhy a odstupňovaná podľa hutnosti oleja.

Do vtedajšej systematiky spotrebných daní je potrebné zaradiť aj všeobecnú nápojovú daň, ktorej predmetom zdanenia bolo víno, mušty a iné šťavy z hrozna a ovocia, medovina, sladké vína a iné nápoje podobné vínu atď. Daň sa platila pevnou sumou za jeden liter nápoja podľa jednotlivých druhov nápoja. Do všeobecnej nápojovej dane bola pôvodne zaradená daň z piva,<sup>30</sup> pričom zdaneniu podliehalo pivo vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z colnej cudziny; zdaňovalo sa trojakou sadzbou určenou na jeden liter piva podľa toho, či šlo o pivo výčapné, ležiak alebo špeciálne pivo; daň platil výrobca piva pred jeho predajom alebo akýmkoľvek odbytom z pivovaru, prípadne dovozca piva pri dovoze), od roku 1930 však bola upravená ako samostatná daň osobitným zákonom. Taktiež daň z limonád, minerálnych a sódoých vôd (daň sa vyberala pevnou sumou za jeden liter podľa druhu nápoja) bola pôvodne zaradená do všeobecnej nápojovej dane, od roku 1937 však tvorila samostatnú nepriamu daň. Daň zo šumivého vína, prislúchajúca do skupiny nepriamych daní sa pokladala za dávku zo šumivého vína. Predmetom zdanenia boli šumivé vína všetkých druhov, najmä vyrobené kvasením vo fľašiach alebo impregnovaním kyselinou uhličitou. Daň platil dovozca z colnej cudziny, výrobca pri predaji alebo akomkoľvek inom odbyte a každý, kto získal šumivé víno, ktoré nebolo z akéhokoľvek dôvodu zdanené. Sadzba dane bola určená pevnou sumou na jednu fľašu podľa

---

<sup>29</sup> Slovínský, A., Girášek, J. *Českolovenské finančné právo.*, Bratislava: Obzor, 1974, s. 69. Autori považovali daň z obratu za generálnu spotrebnú daň zavedenú v roku 1920 spolu s prepychovou daňou. Daň z obratu mala byť pôvodne iba provizórnym finančným opatrením na prekonanie povojnových menových a finančných ťažkostí. Avšak keď sa ukázalo, že daň z obratu je z hľadiska daňovej techniky, ako aj výnosu najvhodnejšou formou presunu daňového bremena na masy ľudí, stala sa trvalou súčasťou daňového systému. Daň z obratu popri ostatných spotrebných daniach postihovala všetky druhy tovaru a niektoré pracovné výkony a bola konštituovaná ako tzv. *reťazová daň*, t. j. postihujúca každý obrat toho istého tovaru od výrobcu k spotrebiteľovi.

<sup>30</sup> Pozri bližšie Starý, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků.* Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 126.

obsahu a ceny vína<sup>31</sup>. Z porážky dobytky, ktorého mäso<sup>32</sup> bolo určené na konzumáciu spotrebiteľmi, okrem zveriny<sup>33</sup>, ako aj mäsa z dovozu alebo živnostenského predaja, prípadne z odbytu nezdaneného mäsa sa vyberala daň z mäsa. Pri porážkach platil daň ten, kto dal porážku vykonať, pri dovoze dovozca a pri živnostenskom predaji predávajúci alebo dopravca mäsa. Daň sa platila pevnou sumou buď podľa váhy, ak ju bolo možné zistiť vierohodným spôsobom alebo podľa kusov dobytky.

Predmetom zdanenia<sup>34</sup> boli aj zápalky akéhokoľvek druhu, zapaľovacie sviečky a zapaľovače. Z nich sa vyberala daň zo zapaľovadiel<sup>35</sup>. Daň bol povinný platiť výrobca, prípadne dovozca, a to pevnou sumou určenou podľa druhu a množstva balenia. Zo zapaľovačov vyrobených čiastočne alebo úplne zo striebra alebo zlata sa daň zvyšovala na trojnásobok, resp. päťnásobok základných sadzieb. Predmetom nepriameho zdanenia bolo aj uhlie vytŕažené v tuzemsku alebo dovezené z cudziny. Z nich sa vyberala daň z uhlia. Túto daň bol povinný platiť majiteľ ťažobného revíru určeným percentom z ceny stanovenej na mieste ťažby. Z dovážaného uhlia z cudziny sa vyberala náhradná daň v sume, ktorú určil minister financií. Ako protiváha dane z uhlia bola v roku 1921 zavedená daň z vodnej sily. Predmetom zdanenia bola vodná sila použitá na pohon a jej množstvo sa meralo na hriadeli poháňacieho zariadenia. Daň platil ten, kto vodnú silu užíval, a to pevnou sumou za jednu konskú silu a jednu hodinu. V roku 1933 bola zavedená daň z elektrických zdrojov žiarenia a predmetom zdanenia boli elektrické svetelné zariadenia okrem röntgenových a usmerňovacích lúčov. Výška dane sa určovala podľa menovitého príkonu vo wattoch a bola odstupňovaná podľa druhu žiaroviek. Vo veľkých mestách na hranici (na čiare) ich obvodu sa vyberala tzv. potravná daň na čiare<sup>36</sup> ako forma nepriamej dane. V roku 1920 prešla do kompetencie štátnej finančnej správy a vyberala sa iba v Prahe, Brne a Bratislave<sup>37</sup>. Predmetom zdanenia boli potraviny určené na konzumáciu spotrebiteľmi alebo zvieratami. Daň

<sup>31</sup> Zaujímavým spôsobom obhájil odôvodnenie existencie dávky zo šumivého vína rozpočtový výbor Slovenskej republiky, ktorý vo svojej správe zo dňa 23. júna 1941 uviedol, že hospodársky život vtedajšej SR a vojnové pomery kladú na štátnu pokladnicu mimoriadne požiadavky. Je pochopiteľné, že štátna správa hľadá pramene príjmov na pokrytie týchto výdavkov, a to tam, kde to nepociťujú sociálne slabšie vrstvy nášho obyvateľstva. Prítom zdôrazniť treba, že toto zaťaženie sa týka v tomto prípade tej vrstvy občianstva, ktorá si požívanie nápojov môže dovoliť vzhľadom na svoje zvýšené príjmové pomery. Cit. Spoločná česko-slovenská digitálna parlamentná knižnica, dostupné na: [http://www.psp.cz/eknih/1939ssr/tisky/t0368\\_00.htm](http://www.psp.cz/eknih/1939ssr/tisky/t0368_00.htm).

<sup>32</sup> V zmysle § 1 ods. 1 zákona č. 262/1920 Sb. o dani z mäsa sa daň z mäsa platila z porážky mäsa: hovädzieho, ovčieho, kozieho, bravčového, ďalej koní, oslov a mulov.

<sup>33</sup> Daň sa nevzťahovala ani na porážky drobného dobytky (teliat, zrieďat, dobytky škopového a kozieho a dobytky bravčového), ktoré konajú alebo dajú vykonať chovatelia dobytky pre spotrebu vo svojej domácnosti a pre osoby trvale alebo sezónne zamestnané na ich poľnohospodárstve, ktorí nevykonávajú živnosť mäsiarsku, údenársku alebo hostinskú, hospodária na poľnohospodárskej pôde a sú povinní z tohto dôvodu platiť daň z obratu. (v zmysle § 1 ods. 2 zákona č. 262/1920 Sb. o dani z mäsa).

<sup>34</sup> O pozadí uvalenia dane zo zapaľovadiel sa dozvedáme aj zo stenografického prepisu schôdze Senátu národného zhromaždenia: V treťom roku svetovej vojny, keď články dennej potreby ľudu horentne zdraželi, keď osvetlenie v mestách muselo byť na minimum obmedzené a dediny boli úplne bez svetla, nebolo petroleja ani sviečok, pripadlo slávnej pamäti c. a k. vláde Stürgkhovej pomáhať štátnej pokladnici daňou z tejto biedy a vedľa toho, azda s tendenciou šetriť so zapaľovadlami. Preto uvalila táto vláda daň na zapaľovadlá ku ktorým patria zápalky, stearinové sviečičky a podobné veci. Cit. z internetovej stránky Senátu Parlamentu Českej republiky [senat.cz](http://www.senat.cz/informace/z_historie/tisky/1vo/stena/068schuz/S068002.htm) v sekcii Dokumenty a legislativa/ Historické tisky a stenoprotokoly, dostupné na [http://www.senat.cz/informace/z\\_historie/tisky/1vo/stena/068schuz/S068002.htm](http://www.senat.cz/informace/z_historie/tisky/1vo/stena/068schuz/S068002.htm).

<sup>35</sup> Pozri bližšie Vybral, V. *Nástin československého práva finančného*. Praha: Nakladateľstvo Orbis, 1934.

<sup>36</sup> Korene dane pochádzajú zo starovekého Ríma, v ktorom osoba pristihnutá pri pašovaní potravín výbercom dane (Publikánom) mohla byť predaná do otroctva. V stredoveku sa podstata tejto dane pretransformovala na určitú formu terajšej spotrebnej dane, ktorá bola organizovaná viac-menej živelne. Svoj systém vo výbere získala až za Rakúsko-Uhorska. Cit. Šuštiak, M. Potravná daň na čiare 1829-1944. In *Colné aktuality*. Bratislava: Colná Správa SR, 2007, roč. 9-10/2007, s. 12-13.

<sup>37</sup> Okrem uvedených miest na území dnešnej Českej a Slovenskej republiky sa vyberala aj v mestách ako Viedeň, Lvov, Krakov, Graz, Linz, Lubľana. Innsbruck a čiastočne aj v Terste.

sa vyberala podľa sadzobníka, ktorý tvoril prílohu zákona a podliehal jej každý kto prekročil čiaru obvodu, v ktorom sa daň vyberala.

Jednou z foriem nepriamych daní v tomto období bola aj daň z droždia, ktorá sa začala vyberať až v roku 1932. Jej predmetom bolo droždie vyrobené v tuzemsku alebo dovezené z cudziny. Daň platil výrobca (dovozca), a to pevnou sumou za jeden kilogram čistej váhy droždia. V roku 1936 ako doplnujúca spotrebná daň k dani z droždia sa začala vyberať daň z prípravkov na kyprenie cesta. Predmetom zdanenia boli prípravky na kyprenie alebo kysnutie cesta a postihovali sa pevnou sumou určenou na stanovenú jednotku podľa druhu prípravku. V tom istom roku bola zavedená aj daň z kyseliny octovej. Predmetom jej zdanenia bola kyselina octová vyrobená z nezdaneného liehu, chemická kyselina octová vyrobená suchou destiláciou z dreva chemickou cestou, ako aj kyselina vyrobená z iných látok obsahujúcich lieh. Daň platil výrobca pevnou sumou určenou na stanovenú jednotku. Nakoniec sústavu nepriamych daní uzatvárala daň z umelých jedlých tukov, ktorá bola zavedená tiež v roku 1936. Predmetom zdanenia boli umelé tuky<sup>38</sup> a to či už rastlinné alebo živočíšne. Daň platil výrobca pevnou sumou za jeden kilogram čistej váhy podľa druhu umelého jedlého tuku.

V rokoch 1945 až 1952 došlo v oblasti daňového práva a hlavne na úseku nepriameho zdanenia k podstatným a výrazným zmenám. Niektoré nepriame dane boli úplne zrušené<sup>39</sup> a ostatné druhy nepriamych daní sa nanovo upravili, ba dokonca od základu zmenili. Zásadná prestavba nepriamych daní sa uskutočnila po februári 1948. Prvým januárom 1949 sa zaviedla všeobecná daň a to zákonom č. 283/1948 Sb. o všeobecnej dani, ktorá po novelizácii zákona v roku 1949 zmenila názov a bola označovaná ako všeobecná nákupná daň. Všeobecná nákupná daň bola v podstate nepriamou daňou, no nepriamou daňou nového typu. Zahŕňala a tým aj nahradzovala všetky doterajšie nepriame dane vrátane dane z obratu a cenových vyrovnávacích čiastok,<sup>40</sup> prepychovej dane atď. a napokon sa do nej včlenili aj štátne finančné monopoly. Zavedením všeobecnej nákupnej dane sa systém nepriameho zdanenia podstatne zjednodušil a obohatil o nové funkcie. Avšak s účinnosťou od 1. januára 1953 bola namiesto všeobecnej nákupnej dane opäť zavedená daň z obratu a to na základe zákona č. 73 /1952 Sb. o dani z obratu.

Ak sa máme venovať problematike vývoja spotrebných daní ako spôsobu nepriameho zdanenia v tuzemských historických podmienkach nie je možné opomenúť tzv. štátne finančné monopoly. Ich pôsobenie na našom území možno ohraničiť iba určitým časovým obdobím, keďže boli zavedené po vzniku tzv. predmníchovskej Československej republiky a do polovice 20. storočia ako osobitný finančno-právny inštitút aj zanikli. Teória finančného práva chápala pod finančným monopolom výhradné právo štátu na výrobu a odbyt určitej hmotnej veci, úlohou ktorého bolo uľahčenie vyberania nepriamej dane zaťažujúcej daňovým bremenom monopolný predmet a ktorého podstata spočívala v tom, že k výrobnéj či obchodnej cene sa pripočítavala daň, pričom každý monopolný predmet, výrobok sa predával za jednu pevnú cenu. Štátny finančný monopol tak vlastne predstavoval štátom stanovenú špecifickú monopolnú daňovú prirážku k výrobnéj alebo obchodnej cene monopolne vyrábaného<sup>41</sup> alebo monopolne obchodovaného resp. distribuovaného tovaru,<sup>42</sup> príp. tovaru monopolne vyrábaného i

<sup>38</sup> Do uvedenej skupiny umelých tukov zaraďujeme jedlé oleje, výrobky podobné prírodnému maslu a tuku.

<sup>39</sup> Zrušené boli napr. daň z vodnej sily, daň z minerálnych a sódových vôd, potravná daň na čiare a pod.

<sup>40</sup> Cenové vyrovnávacie čiastky sa zaviedli roku 1947 a prostredníctvom nich sa odčerpávala určitá časť podnikových ziskov v prospech všeobecného cenového vyrovnávacieho fondu, z ktorého sa uhradzovali rozdiely vzniknuté znížením cien niektorých druhov tovarov širokej spotreby. Ich vyberanie bolo spojené s vyberaním dane z obratu.

<sup>41</sup> Vtedy hovoríme o výrobnom monopole štátu.

<sup>42</sup> Vtedy hovoríme o obchodnom monopole štátu.

obchodovaného, či distribuovaného<sup>43</sup>. V prípade existencie štátneho monopolu na nákup surovín, polotovarov a hotových výrobkov dovážaných zo zahraničia hovoríme o štátnom nákupnom monopole. Zdaňovanie formou štátnych finančných monopolov malo výhody, aj nevýhody. Za výhodu sa považovala vyššia daňová výnosnosť, keďže predajná cena štátnym finančným monopolom podliehajúceho tovaru sa obvyčajne stanovila omnoho vyššie, než je jeho výrobná cena s pripočítaním nepriamej dane. Ako výhoda sa deklaroval aj jednoduchší a menej komplikovaný výber dane, eliminujúci možnosť daňovej defraudácie, ako aj možnosť odstupňovania daňového zaťaženia podľa miery kvality monopolného predmetu či tovaru. Za nevýhodu štátneho finančného monopolu sa považovala skutočnosť, že monopolne vyrábaný tovar sa vyrábala v užšom sortimente a vyznačoval sa nižšou kvalitou v porovnaní s voľne vyrábaným tovarom zaťaženým spotrebnou daňou. V Československej republike boli zavedené štyri druhy štátnych finančných monopolov a to soľný monopol, tabakový monopol, monopol umelých sladidiel a monopol výbušných látok.<sup>44</sup>

Predmetom soľného monopolu bola soľ vyrobená na území štátu, ako aj soľ, ktorá vznikla ako odpad pri výrobe liadku alebo pri iných chemických procesoch. Predmetom tabakového monopolu boli nielen listy a odpadky tabakovej rastliny, ale všetky rastlinné látky vôbec, ktoré bolo možné použiť buď samostatne alebo zmiešaním s inými látkami ako náhrada za tabak. Monopol umelých sladidiel zahŕňal nielen prípravky vyrobené synteticky, ktoré svojim chemickým zložením nepatrili do skupiny cukrov, ale aj akékoľvek iné látky, ktoré mali väčšiu sladivosť ako čistý cukor vyrobený z repy. Monopol výbušných látok zahŕňal výhradné právo štátu tak vo sfére ich výroby, ako aj vo sfére ich obehu a spotreby. Za výbušné látky sa pokladal jednak čierny a bezdymný prach, nitrocelulóza, nitroglycerín, azidy a fulmináty, nitrové látky alifatické a aromatické, všetky traskaviny, tekutý kyslík a iné látky, ktoré slúžili na trhacie a strelné účely. Jednotlivé druhy výbušných látok určovali osobitné nariadenia vlády.

K najvýraznejším spoločensko-ekonomickým zmenám v našej novodobej spoločnosti došlo po roku 1989. Bol to výrazný medzník aj pre oblasť práva, pre jeho aplikačnú a realizačnú časť. V oblasti nepriamych daní prvým krokom bolo prijatie zákona č. 107/1990 Zb., ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 73/1952 Zb. o dani z obratu, ktorým nastúpil nový trend postupného a nakoniec úplného zrušenia dane z obratu. V rámci prebiehajúcich príprav na daňovú reformu pokračovalo aj prispôsobovanie právneho prostredia na úseku nepriamych daní. Bol schválený zákon č. 530/1991 Zb. o dovozných dani, ktorá dopĺňala daň z obratu a jej účelom bolo zabrániť únikom zo zdanenia najmä fyzickým osobám uskutočňujúcim zahranično-obchodnú činnosť pri dovoze tovaru v rámci tejto činnosti. Zároveň v tomto období už intenzívne pokračovali práce na vytvorení novej daňovej sústavy. Na prvé miesto medzi nepriamymi daňami sa mala dostať daň z pridanej hodnoty, ktorá mala nahradiť daň z obratu, ako aj dovoznú daň.

V slovenskej daňovej sústave nemožno považovať nepriame selektívne spotrebné dane v dnešnom ponímaní za dlhodobo pôsobiace, keďže spotrebné dane spolu s daňou z pridanej hodnoty nahradili do roku 1992 uplatňovanú daň z obratu. Ešte v podmienkach ČSFR bol vypracovaný spoločný zákon pre spotrebné dane a to zákon č. 213/1992 Zb. o spotrebných daniach, ktorý sa však začal uplatňovať až v samostatnej Slovenskej republike od 1. januára 1993. Tento zákon ustanovoval podmienky zdaňovania uhl'ovodíkových palív a mastív, liehu a liehovín, piva, vína a tabakových výrobkov. Tento spoločný zákon však neprihliadal na špecifiká jednotlivých predmetov dane, ako sú rozdielne chemické a fyzikálne vlastnosti predmetov dane,

<sup>43</sup> Vtedy hovoríme o úplnom monopole štátu.

<sup>44</sup> Pozri bližšie Králik, J., Jakubovič, D. *Finančné právo*. Bratislava: Veda, 2004, s. 520.

účel ich použitia, rozdielnosť okruhu a počtu platiteľov, podiel výnosov z jednotlivých predmetov dane a ďalšie kľúčové problémy, ktorých riešenie spoločným zákonom sa v mnohých prípadoch stalo zdrojom nielen nezrovnalosti a konfliktných situácií, ale i daňových únikov. Uvedené dôvody viedli k rozhodnutiu vypracovať päť samostatných zákonov o spotrebných daniach pre jednotlivé predmety dane, ktoré nadobudli účinnosť 1. januára 1994; tzn. v tomto období sa v našej daňovej sústave uplatňovali viaceré spotrebné dane: spotrebná daň z uhl'ovodíkových palív a mazív upravená zákonom č. 316/1993 Z. z.; spotrebná daň z vína upravená zákonom č. 309/1993 Z. z.; spotrebná daň z piva upravená zákonom č. 310/1993 Z. z.; spotrebná daň z liehu upravená zákonom č. 311/1993 Z. z. a spotrebná daň z tabaku a tabakových výrobkov upravená zákonom č. 312/1993 Z. z.

K zásadným zmenám<sup>45</sup> v oblasti spotrebných daní došlo však až v roku 2004. Tieto nadväzovali na zmeny v zdaňovaní daňou z pridanej hodnoty. V súvislosti so vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie boli dovtedajšie zákony o spotrebných daniach nahradené novými zákonnými predpismi. Hlavným dôvodom prijatia nových zákonov, ktoré regulujú oblasť nepriameho zdaňovania bolo zosúladenie platného právneho stavu v tejto oblasti s právnymi aktmi Európskej únie, predovšetkým s jej smernicami.

---

<sup>45</sup> Pozri bližšie Babčák, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012, s. 161-163.



## II.

# VÝVOJ HARMONIZAČNÝCH PROCESOV V OBLASTI SPOTREBNÝCH DANÍ V RÁMCI EÚ

---

Začiatok harmonizačných procesov<sup>46</sup> týkajúcich sa legislatívnej úpravy spotrebných daní je spojený so snahou zabezpečenia väčšej neutrality na poli daňovej súťaže.<sup>47</sup> Zo skúsenosti bolo preukázané, že existencia rozdielov v štruktúrach spotrebných daní môže viesť k podstatnému zásahu do podmienok voľnej súťaže. V počiatkoch európskej integrácie bolo možné pozorovať obavu z toho, že v spotrebných daniach budú mať členské štáty prostriedok na ochranu svojich národných trhov, a teda, že tieto budú predstavovať druh fiskálnej bariéry narušujúcej voľný pohyb tovarov medzi štátmi integrovanými v Európskych spoločenstvách (neskôr v Európskej únii). Takéto riziko bolo prvotným impulzom pre snahy o harmonizovanie podstatných aspektov spotrebného zdaňovania v Európskom hospodárskom priestore.

Pripravovaný návrh právneho rámca Proposed Council Directives on excise duties and similar taxes<sup>48</sup> z roku 1971 predpokladal harmonizáciu sadzieb, ako aj štruktúr spotrebných daní na tabakové výrobky, minerálne oleje, pivo, víno a etanol. Členské štáty mali k 1. januáru 1974 zaviesť tento harmonizovaný systém spotrebných daní. Je možné konštatovať, že výber okruhu spotrebných daní bol podmienený viacerými kritériami. V prvom rade daňová politika dotýkajúca sa spotrebných daní nesmela byť v rozpore s inými politikami, týkajúcimi sa verejného zdravia, poľnohospodárstva a vzťahmi s rozvojovými krajinami. Keďže káva a čaj boli dovážané z rozvojových krajín nebol záujem na zavedení harmonizovanej právnej úpravy spotrebných daní na tieto výrobky. Spotrebná daň na cukor nebola zahrnutá do tohto pripravovaného právneho rámca z dôvodu, že sa iba čiastočne jedná o spotrebný tovar, avšak na druhej strane išlo aj o industriálnu surovinu, ktorá sa ďalej spracúvala.<sup>49</sup> Navrhovaný právny rámec bol ďalšou snahou o krok smerom ku komplexnej harmonizácii právnej úpravy spotrebných daní. Predchádzala mu parciálna snaha v podobe návrhov Komisie na prijatie smerníc pre spotrebné zdaňovanie minerálnych olejov používaných ako motorové palivo (29. marec 1971)<sup>50</sup> a spotrebné zdaňovanie tekutých uhlíkovodíkov používaných ako horľaviny (28. december 1970)<sup>51</sup>. Rovnako ako predchádzajúce návrhy parciálnych oblastí spotrebných daní ani komplexný právny rámec z roku 1971 nebol nikdy prijatý. Keďže takýto návrh právnej úpravy nebol medzi členskými štátmi presadený, napredovala harmonizácia postupne iba v parciálnej oblasti spotrebného zdaňovania tabakových výrobkov. Jednalo sa o nasledujúce právne akty: smernica Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 o iných spotrebných daniach na tabakové výrobky ako je daň z obratu<sup>52</sup> a smernica Rady 79/32/EHS z 18. decembra 1978 o iných spotrebných daniach na tabakové výrobky ako je daň z obratu<sup>53</sup>. V zmysle čl. 1 ods. 1 smernice

---

<sup>46</sup> Bujňáková, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s.71.

<sup>47</sup> Proposed Council directives on excise duties and similar taxes (transmitted on 7 March 1972). COM (72) 225 final, 23 February 1972. Bulletin of the European Communities Supplement 3/72., s. 6.

<sup>48</sup> COM (72) 225 final, 23 February 1972. Bulletin of the European Communities Supplement 3/72.

<sup>49</sup> Pozri COM (72) 225 final, 23. február 1972. Bulletin of the European Communities Supplement 3/72, s. 10.

<sup>50</sup> Pozri bližšie *Jurnal Officiel* C 62, 22. jún 1971.

<sup>51</sup> Pozri bližšie *Jurnal Officiel* C 14, 11. február 1971.

<sup>52</sup> Pozri bližšie Ú. v. ES L 303, 31. december 1972.

<sup>53</sup> Pozri bližšie Ú. v. ES L 10, 16. január 1979.

Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 štruktúry spotrebných daní z tabakových výrobkov<sup>54</sup> mali byť harmonizované spotrebné dane z tabakových výrobkov v niekoľkých krokoch resp. fázach. Princiipiálne východiská, na ktorých bola postavená smernica Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972, našli svoje vyjadrenie aj v neskorších právnych aktoch týkajúcich sa harmonizácie spotrebných daní. Za jedno z najdôležitejších je možné označiť pravidlo, podľa ktorého tabakové výrobky nemôžu podliehať inej dani ako bola spotrebná daň upravená v tejto smernici (čl. 1.) a dani z pridanej hodnoty. Komplementárnou k smernici Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 bola smernica Rady 79/32/EHS z 18. decembra 1978<sup>55</sup> o iných spotrebných daniach na tabakové výrobky ako je daň z obratu, ktorá vymedzovala definície jednotlivých tabakových výrobkov.

V nasledujúcom období nedošlo k výraznejšiemu posunu v oblasti harmonizácie spotrebných daní. Táto situácia sa zmenila až po prijatí Bielej Knihy<sup>56</sup> z roku 1995, v ktorej Komisia formulovala potrebu nového komplexného právneho rámca úpravy spotrebných daní. Na základe tejto iniciatívy pripravila Komisia návrh smernice o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam<sup>57</sup> a návrhy smerníc upravujúcich štruktúru spotrebných daní hlavných tovarov podliehajúcich spotrebnej dani.<sup>58</sup> Tento uvedený posun bol podmienený vývojom smerujúcim k upusteniu od hraničných kontrol a zavedeniu jednotného trhu. V návrhu smernice o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam sa uvádzalo,<sup>59</sup> že je súčasťou snahy o dosiahnutie úplného a definitívneho zrušenia daňových hraníc vedúce k založeniu a zabezpečeniu riadneho fungovania vnútorného trhu.<sup>60</sup>

Navrhovaný právny rámec bol teda odpoveďou na požiadavky Jednotného Európskeho Aktu,<sup>61</sup> ktorý okrem iného rozšíril zmluvu o založení EHS o čl. 8a, v ktorom stanovil, že spoločenstvo prijme opatrenia pre vytvorenie vnútorného trhu do konca obdobia k 31. decembru 1992. Návrh smernice o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam vymedzoval, že pre jednotlivcov bol voľný pohyb tovarov podliehajúcich spotrebným daniam dosiahnutý prostredníctvom oslobodenia od dane v osobnej batožine cestujúcich a pre podnikateľské účely bol umožnený prostredníctvom systému prepojených daňových skladov v systéme pozastavenia dane.<sup>62</sup> V súlade s princípom fiskálnej teritoriality k plateniu spotrebných daní malo dochádzať v krajine, v ktorej dochádza ku skutočnej spotrebe tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.<sup>63</sup> Návrh, ktorý bol neskôr v tejto podobe prijatý predstavoval základ, na ktorom je v súčasnosti budovaný všeobecný systém spotrebných daní. Tieto harmonizačné snahy sa teda pretavili do podoby nasledujúcich právnych aktov: v prvom

<sup>54</sup> Podľa čl. 3 ods. 1 za tabakový výrobok považovala smernica Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972: cigarety, cigary a cigarky, tabak určený na žuvanie, šňupací tabak a tabak na fajčenie.

<sup>55</sup> Pozri bližšie Ú. v. ES L 10, 16. január 1979.

<sup>56</sup> COM (96) 338 final.

<sup>57</sup> Proposal for a Council Directive on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding and movement of such products. COM (90) 431 final, 7. november 1990.

<sup>58</sup> Proposal for a Council Directive on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding and movement of such products. COM (90) 431 final, 7. november 1990. Proposal for a Council Directive on the harmonization of the structures of excise duties on alcoholic beverages and on the alcohol contained in other products. COM (90) 432 final, 7. november 1990. Proposal for a Council Directive on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils. COM (90) 434 final, 7. november 1990.

<sup>59</sup> COM (90) 431 final, 7. november 1990.

<sup>60</sup> COM (90) 431 final, 7. november 1990, bod. 9, s. 5.

<sup>61</sup> Ú. v. ES L 169, 29. jún 1987.

<sup>62</sup> COM (90) 431 final, 7. november 1990, bod. 7, s. 4.

<sup>63</sup> COM (90) 431 final, 7. november 1990, bod. 13, s. 6.

rade to bola horizontálna smernica (smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov)<sup>64</sup>. Tento mechanizmus bol založený na existencii daňových skladov, v režime pozastavenia dane, ktorý predstavuje daňový režim, v ktorom sa vznik daňovej povinnosti posunie na deň uvedenia predmetu zdanenia do daňového voľného obehu a teda znamená dočasné odloženie vzniku daňovej povinnosti, existencii užívateľských podnikov, ktoré sú v rámci podnikania oprávnené používať daňovo zvýhodnené tovary alebo tovary oslobodené od dane, ktoré tvoria predmet zdanenia, sledovaní pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani a zložení zábezpeky na daň. Táto smernica bola nahradená smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS;<sup>65</sup> ďalej to boli smernice o harmonizácii štruktúry spotrebných daní, medzi ktoré patrili smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúry spotrebných daní z minerálnych olejov,<sup>66</sup> nahradená smernicou Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny; smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje<sup>67</sup>; vo vzťahu k tabakovým výrobkom boli prijaté smernice: smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet<sup>68</sup>, smernica Rady 92/79/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z cigariet<sup>69</sup> a smernica Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu<sup>70</sup> (ktorou došlo k zrušeniu smernice Rady 72/464/EHS z 19. decembra 1972 o iných spotrebných daniach na tabakové výrobky ako je daň z obratu a smernice Rady 79/32/EHS z 18. decembra 1978). Všetky tri tieto smernice boli zlúčené do jedného právneho aktu a to smernice Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov.<sup>71</sup> Následne to boli smernice o aproximácii sadzieb spotrebných daní (smernica Rady 92/82/EHS z 19. októbra 1992 o priblížení sadzieb spotrebných daní z minerálnych olejov,<sup>72</sup> nahradená smernicou Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny; smernica Rady 92/84/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje<sup>73</sup> a

<sup>64</sup> Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov. (Ú. v. ES L 76, 23. marec 1992, s. 1 – 13).

<sup>65</sup> Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS. (Ú. v. EÚ L 9, 14.1.2009, s. 12 – 30).

<sup>66</sup> Smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra o zosúladení štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov. (Ú. v. ES L 316, 31. október 1992, s. 12 – 15).

<sup>67</sup> Smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje. (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ kap. 9/zv. 1; Ú. v. ES L 316, 31. október 1992) v znení Aktu o podmienkach prístúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia. (Ú. v. EÚ L 236, 23. september 2003), v znení Aktu o prístúpení Bulharska a Rumunska. (Ú. v. EÚ L 157, 21. jún 2005).

<sup>68</sup> Smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet. (Ú. v. ES L 316, 31. október 1992, s. 10 – 11).

<sup>69</sup> Smernica Rady 92/79/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z cigariet. (Ú. v. ES L 316, 31.10.1992, s. 8,9).

<sup>70</sup> Smernica Rady 95/59/ES z 27. novembra 1995 o iných daniach, ktoré ovplyvňujú spotrebu vyrobeného tabaku, ako je daň z obratu (Ú. v. ES L 291, 6.12.1995, s. 40 – 45).

<sup>71</sup> Smernica Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov. (Ú. v. EÚ L 176, 5. júla 2011, s. 24 – 36).

<sup>72</sup> Smernica Rady 92/81/EHS z 19. októbra o zosúladení štruktúr spotrebných daní z minerálneho oleja. (Ú. v. ES L 316, 31. október 1992, s. 19 – 20).

<sup>73</sup> Smernica Rady 92/84/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoj. (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ kap. 9/zv. 1; Ú. v. ES L 316, 31. október 1992).

napokon smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet<sup>74</sup> a smernica Rady 92/79/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z cigariet, ktoré zároveň stanovovali pravidlá pre aproximáciu sadzieb spotrebných daní. Ako sme uviedli vyššie, tieto smernice boli nahradené smernicou Rady 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov.

Z hľadiska administratívnych povinností a monitorovania prepravy tovarov podliehajúcich spotrebnej dani boli ďalej prijaté: Rozhodnutie č. 1152/2003/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 16. júna 2003 o informatizácii prepravy a kontroly výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani<sup>75</sup> a Nariadenie Komisie (ES) č. 684/2009 z 24. júla 2009, ktorým sa implementuje smernica Rady 2008/118/ES, pokiaľ ide o elektronické postupy pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane<sup>76</sup>. V ďalšom období nedošlo k podstatnému rozšíreniu vecného rámca harmonizovanej právnej úpravy spotrebných daní na úrovni práva EÚ. V tomto smere jedinou výnimkou, kedy došlo k rozšíreniu harmonizovaného právneho rámca na ďalšie tovary, predstavuje zavedenie harmonizovanej úpravy pri spotrebnom zdaňovaní energetických výrobkov a elektriny<sup>77</sup>.

## 2. 1. Súčasný právny rámec zdaňovania spotrebnými daňami v Európskej únii a na Slovensku

Vychádzajúc z prezentovaného chronologického vývoja právnej úpravy zdaňovania spotrebnými daňami v EÚ, možno súčasnú právnu úpravu sekundárneho únieového práva v súlade s odbornou literatúrou kategorizovať do určitých skupín právnych úprav.

Najvšeobecnejší právny rámec zdaňovania predurčuje v súčasnosti **smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS**<sup>78</sup>, označovaná aj ako tzv. horizontálna smernica<sup>79</sup>. Uvádzaná smernica je základným právne záväzným dokumentom, ktorý vymedzuje okruh tovarov podliehajúcich spotrebným daniam z hľadiska únieovej úrovne<sup>80</sup> (označovaných vo svojom texte ako „*tovary podliehajúce spotrebnej dani*“), ktorými sú taxatívne vymedzené skupiny produktov:

- energetické výrobky a elektrina upravené smernicou 2003/96/ES;
- alkohol a alkoholické nápoje upravené smernicami 92/83/EHS a 92/84/EHS;

<sup>74</sup> Smernica Rady 92/80/EHS z 19. októbra 1992 o aproximácii daní z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet. (Ú. v. ES L 316, 31. október 1992, s. 10 – 11).

<sup>75</sup> Rozhodnutie č. 1152/2003/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 16. júna 2003 o informatizácii prepravy a kontroly výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani. (Ú. v. EÚ L 162, 1. júl 2003, s. 5 – 8).

<sup>76</sup> Nariadenie Komisie (ES) č. 684/2009 z 24. júla 2009, ktorým sa implementuje smernica Rady 2008/118/ES, pokiaľ ide o elektronické postupy pri preprave tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane. (Ú. v. EÚ L 197, 29. júl 2009, s. 24 – 64).

<sup>77</sup> Smernica Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny. (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 1; Ú. v. EÚ L 283, 31. október 2003) v znení smernice Rady 2004/74/ES z 29. apríla 2004. (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 2; Ú. v. EÚ L 195, 2. jún 2004) a smernice Rady 2004/75/ES z 29. apríla 2004. (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 9/ zv. 2; Ú. v. EÚ L 195, 2. jún 2004).

<sup>78</sup> Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008L0118&from=SK>.

<sup>79</sup> Pozri Babčák, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 171.

<sup>80</sup> Vychádzajúc z bodu 37 Preambuly k smernici, je cieľom smernice stanovenie spoločného systému v súvislosti s niektorými aspektmi spotrebnej dane, čo je možné uspokojivo dosiahnuť na úrovni jednotlivých členských štátov, ale z dôvodu jeho rozsahu a dôsledkov ho možno lepšie dosiahnuť na úrovni Spoločenstva.

- tabakové výrobky upravené smernicami 95/59/ES, 92/79/EHS a 92/80/EHS<sup>81</sup>.

Smernica vo svojich nasledujúcich článkoch obsahuje predovšetkým spoločné pravidlá pre zdaňovanie spotrebnými daňami, definuje, kedy je tovar podliehajúci spotrebnej dani predmetom spotrebnej dane<sup>82</sup>, vymedzuje základné pojmy<sup>83</sup>, svoju geografickú pôsobnosť<sup>84</sup> a zakotvuje spoločné pravidlá pre vznik daňovej povinnosti, vrátenie spotrebnej dane a oslobodenie od spotrebnej dane<sup>85</sup>. Ďalšie ustanovenia smernice regulujú skôr špecifické úpravy, charakteristické pre mechanizmus uplatňovania spotrebných daní v EÚ, ako sú výroba, držba a spracovanie tovaru<sup>86</sup>, preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane s následne uplatňovaným postupom<sup>87</sup>, ako aj prepravu a zdanenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani po jeho uvedení do daňového voľného obehu<sup>88</sup>.

Okrem tejto východiskovej právnej úpravy zdaňovania tovarov podliehajúcich spotrebnej dani z úniovej úrovne je právny rámec spotrebných daní dotváraný tzv. **štrukturálnymi smernicami**, ktorých primárnym predmetom je harmonizácia štruktúry spotrebných daní a ich rozdelenie pre jednotlivé komodity<sup>89</sup>. Medzi jednotlivé štrukturálne smernice patria:

- smernica Rady č. 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny;
- smernica Rady č. 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje;
- smernica Rady č. 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov.<sup>90</sup>

<sup>81</sup> Čl. 1 smernice, bod 1, dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008L0118&from=SK>. Členské štáty môžu na osobitné účely vyrubiť ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s pravidlami Spoločenstva pre zdaňovanie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo daň z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane, pričom medzi tieto pravidlá nepatria ustanovenia o oslobodení od spotrebnej dane. Je však nutné poznamenať, že uvedené ustanovenie o možnosti vyrubenia ďalších nepriamych daní na tovar podliehajúci spotrebnej dani je skôr určitou poistkou, resp. ponechaním oprávnenia na výber daní aj v prípadoch, ak sa sledujú iné ako fiskálne ciele daňovej politiky štátu (napr. zavedenie a vyberanie diskutovaných environmentálnych daní v budúcnosti, ktoré primárne sledujú environmentálne ciele a pod.).

<sup>82</sup> V zmysle čl. 2 smernice je tovar podliehajúci spotrebnej dani predmetom dane v čase jeho výroby vrátane jeho ťažby na území Spoločenstva, alebo v čase jeho dovozu na územie Spoločenstva.

<sup>83</sup> Čl. 4 smernice.

<sup>84</sup> Čl. 5-6 smernice.

<sup>85</sup> Kapitola II, čl. 7-14 smernice. V zmysle čl. 7 smernice daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený. Následne smernica charakterizuje situácie „uvedenia do daňového voľného obehu“, ako aj spresňuje časové hľadisko „uvedenia do daňového voľného obehu“.

<sup>86</sup> Kapitola III, čl. 15-16 smernice. Text smernice vychádza z predpokladu, že každý členský štát stanovuje vlastné pravidlá týkajúce sa výroby, spracovania a držby tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. Pritom výroba, spracovanie a držba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého nebola zaplatená spotrebná daň, sa uskutočňujú v daňovom sklade.

<sup>87</sup> Kapitola IV, čl. 17-31 smernice.

<sup>88</sup> Kapitola V, čl. 32 a nasl. smernice. V rámci týchto ustanovení smernica reguluje povinnosti pri nadobúdaní tovaru podliehajúceho spotrebnej dani súkromnými osobami, skutočnosť držby tovaru v inom členskom štáte, zásielkový obchod, otázky zničenia alebo straty tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, nezrovnalosti pri preprave tovaru a ďalšie ustanovenia osobitnej VI. Kapitoly pod názvom „Rôzne“. Okrem toho smernica zakotvuje v Kapitole VII ustanovenie „Výboru pre spotrebné dane“, ako orgánu oprávneného na skúmanie uplatňovania ustanovení Spoločenstva o spotrebných daniach.

<sup>89</sup> Babčák, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 172.

<sup>90</sup> Dostupné z: [https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/legislativa/dane/nepriame-dane/spotrebne-dane/pravne-predpisy-eu/\\_1](https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/legislativa/dane/nepriame-dane/spotrebne-dane/pravne-predpisy-eu/_1).

Je potrebné uviesť, že okrem spomínaných štrukturálnych smerníc dotvárajú právnu úpravu spotrebných daní aj tzv. **aproximačné smernice**, ktoré stanovujú minimálne hodnoty jednotlivých spotrebných daní s ohľadom na aproximáciu daňových sadzieb. Takou smernicou je napr. smernica Rady č. 92/84/EHS o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje<sup>91</sup>, alebo tiež smernica Európskeho parlamentu a Rady č. 2014/40/EÚ z 3. apríla 2014 o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja tabakových a súvisiacich výrobkov a o zrušení smernice 2001/37/ES<sup>92</sup>.

## 2. 2. Charakteristika úniových smerníc v oblasti zdaňovania spotrebnými daňami

### - Smernica Rady č. 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny

Smernica o reštrukturalizácii právneho rámca pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny v EÚ si kladie za cieľ posilnenie fungovania vnútorného trhu a dosahovanie spoločných cieľov EÚ prostredníctvom stanovenia minimálnych úrovní zdaňovania v úniomom rámci pre väčšinu energetických výrobkov vrátane elektriny, zemného plynu a uhlia, čím má zároveň prispieť k odstráneniu rozdielov vo vnútroštátnych úrovniach zdaňovania. Posilňovaniu fungovania vnútorného trhu EÚ, deklarovaneho v úvodných článkoch Preambuly k smernici, zodpovedá aj požiadavka ochrany životného prostredia. V súlade s bodom 7 Preambuly k smernici je takto zdaňovanie energetických výrobkov, prípadne elektriny, jedným z nástrojov, ktoré sú k dispozícii na dosahovanie cieľov Kjótskeho protokolu<sup>93</sup>. Zároveň Preambula k smernici pripúšťa možnosť uplatňovania určitých oslobodení od daní alebo daňových úľav v tých prípadoch, kedy nedôjde k poškodzovaniu fungovania vnútorného trhu a nebude to mať za následok deformácie hospodárskej súťaže<sup>94</sup>. Preambula k smernici tiež zdôrazňuje uprednostňovanie obnoviteľných foriem energie používaním alternatívnych energetických zdrojov, ako aj umožňovania oslobodení od daní (resp. poskytovania daňových úľav) v súvislosti s podporou biopalív<sup>95</sup>.

Smernica takto, vo svojich právne záväzných ustanoveniach, stanovuje povinnosť zdaňovania energetických výrobkov a elektriny členskými štátmi, v súlade s jej ustanoveniami. Takto sa zdaňovanie energetických výrobkov vzťahuje na energetické výrobky, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 1507 až 1518, ak sú tieto určené na používanie ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo, ďalej na energetické výrobky pod číselnými znakmi 2701, 2702 a 2704 až 2715, KN 2901 a 2902, KN 29051100, ktoré nie sú syntetického pôvodu, ak sú tieto určené na používanie ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo, KN 3403, KN 3811, KN 3817, ako aj KN 38249099, ak sú tieto určené na používanie ako vykurovacie palivo alebo ako

<sup>91</sup> Pozri aj Babčák, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 172.

<sup>92</sup> Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2001/37/ES z 5. júna 2001 o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja tabakových výrobkov v znení neskorších zmien a doplnkov.

<sup>93</sup> Kjótsky protokol k rámcovému dohovoru OSN o zmene klímy sleduje ekonomicky čo najefektívnejšie dosiahnutie maximálneho redukčného potenciálu emisií skleníkových plynov, dostupné z: <https://www.enviroportal.sk/dokumenty/medzinarodne-dohovory/dohovor/2>. K uvedenej problematike pozri aj Bujňáková, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 210.

<sup>94</sup> Bod 24 Preambuly k smernici Rady 2003/96/ES.

<sup>95</sup> Body 25 a 26 Preambuly k smernici Rady 2003/96/ES.

motorové palivo. Smernica sa uplatňuje tiež na elektrinu, na ktorú sa vzťahuje číselný znak KN 2716<sup>96</sup>. Odkazy na "minerálne oleje" a "spotrebnú daň" v smernici 92/12/EHS, pokiaľ sa uplatňuje na minerálne oleje, sa chápu ako odkazy vzťahujúce sa na všetky energetické výrobky, elektrinu a vnútroštátne nepriame dane, ako sú uvádzané v článkoch 2 a 4 ods. 2 tejto smernice. Smernica zároveň predpisuje minimálne úrovne zdaňovania, ktoré musia členské štáty zachovať pri jej transpozícii do vnútroštátnych zákonodarstiev<sup>97</sup> a ktoré tvoria jednotlivé prílohy k smernici. V jednotlivých nasledovných článkoch smernice sú však dané oprávnenia, kedy a v akých konkrétnych prípadoch je možná vnútroštátna právna úprava nad minimálne úrovne zdaňovania<sup>98</sup>. Okrem toho text smernice pripúšťa možnosti oslobodení (úplných alebo čiastočných), resp. daňových úľav<sup>99</sup>. V súvislosti s potrebou zosúladenia s ustanoveniami smernice bolo viacerým členským štátom poskytnuté aj prechodné obdobie<sup>100</sup>, kvôli zabezpečeniu úpravy ich vnútroštátnych právnych úprav so štandardmi požadovanými smernicou. Opatrenia, ako sú oslobodenia od daní, daňové úľavy, odstupňovanie daní a vracanie daní v zmysle tejto smernice by mohli predstavovať štátnu pomoc a v uvedených prípadoch musia byť oznamované Komisii<sup>101</sup>.

**- Smernica Rady č. 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje a smernica Rady č. 92/84/EHS o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje**

Úniové smernice regulujúce zdaňovanie etanolu a alkoholických nápojov spotrebnými daňami sledujú v zásade rovnaký cieľ ako vyššie prezentovaná smernica, a to ustanovenie jednotných definícií pre produkty, ktoré budú v členských štátoch predmetom spotrebnej dane, čím dôjde k posilneniu fungovania vnútorného trhu EÚ. Jednotné definície sa týkajú produktov vymedzených v rámci jednotlivých oddielov smernice, a to: pivo, víno, kvasené nápoje okrem piva a vína, medziprodukty a etanol<sup>102</sup>. Pokiaľ ide o daňové sadzby u spotrebných daní z alkoholických nápojov, smernica Rady č. 92/83/EHS v tejto súvislosti odkazuje na ich stanovenie v súlade so smernicou Rady č. 92/84/EHS. Smernica teda vymedzuje jednotlivé produkty a spôsob výpočtu spotrebnej dane.

V prípade piva pre účely smernice platí, že pojem „pivo“ predstavuje akýkoľvek výrobok spadajúci pod KN kód 2203 alebo ktorýkoľvek výrobok obsahujúci zmes piva s nealkoholickými

<sup>96</sup> Čl. 1 a 2 smernice Rady 2003/96/ES. V zmysle čl. 4 sa však smernica neuplatňuje na: a) zdaňovanie výstupu v prípade tepla a zdaňovanie výrobkov, na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 4401 a 4402; b) tieto druhy používania energetických výrobkov a elektriny: energetické výrobky používané na účely iné ako motorové palivá alebo vykurovacie palivá, dvojité používanie energetických výrobkov.

<sup>97</sup> Čl. 4 smernice Rady 2003/96/ES.

<sup>98</sup> Napr. v ods. 2 čl. 10 smernice je prípustné zakotvenie právnej úpravy nad minimálne úrovne zdaňovania na elektrinu v súvislosti s možnosťou určenia uplatňovania daňového základu za podmienky, že sú dodržané ustanovenia smernice 92/12/EHS.

<sup>99</sup> Napr. v zmysle čl. 15 smernice sú členské štáty oprávnené uplatňovať oslobodenia od daní alebo daňové úľavy v úrovniach zdaňovania napr. na elektrinu:

- slnečného, veterného, vlnového, prílivového alebo geotermálneho pôvodu;
- energiu z vody vyrábanú vo vodných elektrárnach;
- vyrábanú z biomasy alebo z výrobkov vyrábaných z biomasy;
- vyrábanú z metánu pochádzajúceho z opustených baní;
- vyrábanú z palivových buniek.

<sup>100</sup> Podľa čl. 18 smernice najmä v súvislosti s vnútroštátnou úpravou úrovne zdaňovania plynového oleja používaného ako pohonná hmota na nové minimálne úrovne.

<sup>101</sup> Čl. 26, bod 1 a 2 smernice Rady 2003/96/ES.

<sup>102</sup> Bližšie preambula k smernici Rady č. 92/83/EHS, dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:01992L0083-20070101&from=SK>.

nápojmi spadajúci pod KN kód 2206, pričom v oboch prípadoch skutočný obsah etanolu prekračuje hodnotu 0,5 % objemu<sup>103</sup>. Členské štáty môžu uplatňovať zredukované daňové sadzby, ktoré môžu byť diferencované podľa ročnej produkcie príslušných pivovarov, a to na pivo vyrábané v nezávislých malých pivovaroch podľa v smernici stanovených limitov<sup>104</sup>.

Pokiaľ ide o definíciu pojmu „vino“, smernica rozlišuje medzi šumivým a nešumivým vínom, pričom „nešumivé vino“ predstavuje všetky produkty spadajúce pod kódy KN 2204 a 2205 okrem šumivého vína a „šumivé vino“ predstavuje všetky produkty spadajúce pod KN kódy 2204 10 , 2204 21 10 , 2204 29 10 a 2205<sup>105</sup>. Spotrebná daň uplatňovaná členskými štátmi na vino musí byť pevne stanovená vzhľadom na počet hektolitrov finálneho produktu<sup>106</sup>.

Oddiel III smernice stanovuje povinnosť uplatňovania spotrebnej dane na kvasené nápoje iné ako pivo a vino (ostatné kvasené nápoje), pričom „ostatné nešumivé kvasené nápoje“ predstavujú všetky produkty spadajúce pod KN kódy 2204 a 2205, ktoré neboli uvedené v predchádzajúcom článku smernice (teda nespádajú pod „nešumivé vino“) a ostatné šumivé kvasené nápoje“ predstavujú všetky produkty spadajúce pod KN kód 2206 00 91 , ako aj produkty spadajúce pod KN kód 2204 10 , 2204 21 10 , 2204 29 10 a 2205 neuvedené v predchádzajúcom článku smernice (teda nespádajú pod „šumivé vino“)<sup>107</sup>. Spotrebná daň uplatňovaná členskými štátmi na ostatné kvasené nápoje musí byť pevne stanovená vzhľadom na počet hektolitrov finálneho produktu<sup>108</sup>.

V ďalšom oddiele smernica prináša definíciu medziproduktu, ktorým sú všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent etanolu, ale neprekračujúcim hodnotu 22 % objemových percent etanolu a spadajúce pod KN kódy 2204, 2205 a 2206 okrem produktov uvedených v článkoch 2, 8 a 12 (teda pivo, vino a kvasené nápoje iné ako pivo a vino)<sup>109</sup>. Spotrebná daň uplatňovaná členskými štátmi na medziprodukty musí byť pevne stanovená vzhľadom na počet hektolitrov finálneho výrobku<sup>110</sup>.

Napokon definuje smernica v piatom oddiele aj etanol, na ktorý musia členské štáty uplatňovať spotrebnú daň. Na účely tejto smernice platí, že pojem „etanol“ predstavujú:

- všetky produkty so skutočným obsahom etanolu vyšším ako 1,2 % objemových percent etanolu, ktoré spadajú pod KN kódy 2207 a 2208, aj keď sú tieto produkty čiastočne produktmi spadajúcimi pod iné KN kódy,
- produkty spadajúce pod KN kódy 2204, 2205 a 2206, ktoré majú skutočný obsah etanolu vyšší ako 22 % objemových percent etanolu,

---

<sup>103</sup> Čl. 2 smernice Rady č. 92/83/EHS. Spotrebná daň, ktorou členské štáty zaťažia pivo, sa pevne stanoví buď vzhľadom na počet hektolitrov/stupeň Plato, alebo vzhľadom na počet hektolitrov/percento skutočného obsahu etanolu v objeme finálneho produktu. Pri stanovovaní spotrebnej dane na pivo a v súlade s požiadavkami smernice 92/84/EHS môžu členské štáty ignorovať podiel stupňa Plato alebo percento skutočného obsahu etanolu v objeme.

<sup>104</sup> Pritom sa podľa čl. 4 bodu 1 smernice zredukované sadzby nesmú uplatňovať na podniky vyrábajúce viac ako 200 000 hl piva ročne, alebo zredukované sadzby ktoré by mohli klesnúť pod hodnotu minimálnej sadzby, nesmú byť viac ako 50 % pod hodnotou štandardnej národnej sadzby spotrebnej dane.

<sup>105</sup> Čl. 8 smernice Rady č. 92/83/EHS.

<sup>106</sup> Čl. 9 smernice Rady č. 92/83/EHS.

<sup>107</sup> Čl. 12, bod 1 a 2 smernice Rady č. 92/83/EHS.

<sup>108</sup> Čl. 13 smernice Rady č. 92/83/EHS.

<sup>109</sup> Čl. 17 smernice Rady č. 92/83/EHS. Napriek ustanoveniam článku 12 môžu členské štáty považovať za medziprodukt ktorýkoľvek nešumivý kvasený nápoj spadajúci pod článok 12(1), ktorý má skutočný obsah etanolu vyšší ako 5,5 % objemových percent etanolu a ktorý nie je výlučne kvasného pôvodu.

<sup>110</sup> Čl. 18 smernice Rady č. 92/83/EHS.



- produkty obsahujúce konzumný lieh, ktoré sú buď vo forme roztoku, alebo v inej forme.<sup>111</sup>

Spotrebná daň pre etanol sa musí pevne stanoviť na hektoliter čistého etanolu pri 20 °C a vypočíta sa vzhľadom na počet hektolitrov čistého etanolu<sup>112</sup>.

Ustanovenia sekcie VI a oddielu VII v texte smernice následne stanovujú viaceré výnimky a špeciálne úpravy oslobodenia aj na účely ochrany pred daňovými únikmi, pred vyhýbaním sa plateniu daní a pred ich zneužívaním. Týmto spôsobom dôjde k oslobodeniu napr. v prípadoch denaturovaných produktov v súlade s požiadavkami členského štátu, používaných zároveň na výrobu akéhokoľvek produktu neurčeného na ľudskú spotrebu, alebo v prípadoch, ak sa produkt používa na výrobu liekov definovaných smernicou 65/65/EHS, alebo tiež aj v prípadoch, ak sa produkt používa na výrobu esencií na prípravu potravín a nealkoholických nápojov s obsahom etanolu neprekračujúcim hodnotu 1,2 objemových % alkoholu.<sup>113</sup> Okrem toho sú členské štáty v zmysle čl. 28 smernice, bodu 2, oprávnené oslobodiť od zosúladenej spotrebnej dane produkty, ktoré by inak boli predmetom zdanenia, ak sa používajú napr. na vedecký výskum, alebo na medicínske účely v nemocniciach a lekárnach, alebo tiež vo výrobnom procese za predpokladu, že finálny produkt neobsahuje etanol. Povinnosť transpozície ustanovení smernice bola pritom, na základe záverečných ustanovení smernice v čl. 29 ohraničená najneskôr do 31. decembra 1992.

V nadväznosti na smernicu Rady č. 92/83/EHS bola prijatá smernica Rady č. 92/84/EHS o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje<sup>114</sup>, ktorá stanovuje minimálne úrovne sadzieb spotrebných daní na produkty, ktoré sú predmetom spotrebnej dane v zmysle definícií obsiahnutých v smernici Rady č. 92/83/EHS. Smernica zakotvuje vo svojom texte minimálne sadzby daní v závislosti od konkrétnych produktov<sup>115</sup>, potenciálne výnimky od zdaňovania<sup>116</sup>, vyhodnocovanie transpozície smernice, ako aj záverečné ustanovenia o povinnosti zosúladenia vnútroštátnych právnych úprav členských štátov<sup>117</sup>. Transpozícia ustanovení smernice do slovenskej vnútroštátnej právnej úpravy bude predmetom nasledujúceho textu.

**- Smernica Rady č. 2001/37/ES z 5. júna 2001 o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja tabakových výrobkov a smernica Rady č. 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov**

Smernica o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja tabakových výrobkov považuje za primárne odstrániť stále existujúce podstatné rozdiely medzi zákonmi, inými právnymi predpismi a správными opatreniami členských štátov v prípade vyššie uvedených skutočností, ktoré budú mať vplyv na zmeny a doplnenia iných smerníc. Pravidlá týkajúce sa výroby, uvádzania ako aj

<sup>111</sup> Čl. 20 smernice Rady č. 92/83/EHS.

<sup>112</sup> Čl. 21 smernice Rady č. 92/83/EHS. Členské štáty môžu uplatňovať rovnakú sadzbu spotrebnej dane na všetky výrobky podliehajúce dani pre etanol, okrem prípadov obsiahnutých v čl. 22 smernice (napr. zredukované sadzby spotrebnej dane na etanol vyrábaný v malých liehovaroch v rámci v tomto článku stanovených limitov).

<sup>113</sup> Čl. 27, bod 1 písm. b), d) a e) smernice Rady č. 92/83/EHS.

<sup>114</sup> Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=celex:31992L0084>.

<sup>115</sup> Čl. 3 – 6 smernice Rady č. 92/84/EHS.

<sup>116</sup> Čl. 7 smernice znížené daňové sadzby napr. v prípade spotrebných daní vyberaných v rámci určitých ostrovných území v Grécku či Portugalsku.

<sup>117</sup> Čl. 8 – 11 smernice Rady č. 92/84/EHS.

samotného predaja tabakových výrobkov by mali byť aproximované, pričom členským štátom sa ponechá za určitých podmienok „voľnosť“ pri určovaní požiadaviek, pokiaľ pôjde o garantovanie ochrany zdravia obyvateľov. Smernica kladie dôraz na zdravie, bezpečnosť, ochranu životného prostredia ako aj ochranu samotných spotrebiteľov.

Cieľom smernice je aproximácia zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa maximálneho obsahu dechtu, nikotínu a oxidu uhoľnatého v cigaretách. Zároveň smernica kladie dôraz na výstrahy súvisiace so zdravím ako aj na ostatné informácie uvádzané na baleniach tabakových výrobkov spolu s určitými opatreniami vzťahujúcimi sa na zložky a popisy tabakových výrobkov. Základom je vysoká úroveň ochrany zdravia.

Smernica v článku 2 definuje tabakové výrobky, ako výrobky určené na fajčenie, šnupanie, cmúľanie alebo žuvanie (na účely smernice sú v nasledujúcich odsekoch definované aj pojmy „decht, nikotín, tabak určený na vnútorné použitie a zložka“), pričom v článku 3 sú ustanovené maximálne hodnoty obsahu dechtu, nikotínu a oxidu uhoľnatého:

- 10 mg dechtu na cigaretu,
- 1 mg nikotínu na cigaretu,
- 10 mg oxidu uhoľnatého na cigaretu.

Vyššie uvedené hodnoty sa zisťujú prostredníctvom skúšobných metód, ktoré vykonávajú skúšobné laboratóriá schválené a monitorované príslušnými orgánmi členských štátov<sup>118</sup>, a to podľa noriem ISO 4387 pre decht, ISO 10315 pre nikotín a ISO 8454 pre oxid uhličitý.

Smernica kladie druhotný dôraz na označovanie hodnôt obsahu dechtu, nikotínu a oxidu uhoľnatého na cigaretovej škatuľke. V článku 5 stanovuje pravidlá pre označovanie týchto hodnôt na jednej strane v úradnom jazyku, pričom na každom jednotlivom balení okrem tabaku určeného na vnútorné použitie a ostatných bezdymových tabakových výrobkov<sup>119</sup> musia byť uvedené výstrahy, ktoré smernica delí na všeobecné, do ktorých patria 1. „*Fajčenie zabíja./Fajčenie môže zabíjať.*“ alebo 2. „*Fajčenie vážne škodí Vám a ostatným okolo Vás*“ a druhotné, ktoré sú uvedené v prílohe I smernice<sup>120</sup>. Ich rozdiel spočíva vo viditeľnosti umiestnených výstrah. Smernica upravuje aj požiadavky na text výstrah a požadované údaje.<sup>121</sup> Zároveň smernica stanovuje, že na obaloch tabakových výrobkov sa nesmú používať názvy, texty, obchodné známky, obrazové alebo iné znaky naznačujúce, že tabakový výrobok je menej škodlivý ako ostatné výrobky.

Smernica vo svojom článku 13 však neovplyvňuje právo členských štátov dodržiavať alebo prijímať prísnejšie pravidlá týkajúce sa výroby, dovozu, predaja alebo spotreby tabakových výrobkov, ak je to potrebné kvôli ochrane zdravia alebo obyvateľstva, pričom pravidlá uvedené v smernici týmto nemôžu byť dotknuté.

S prepojením na smernicu Európskeho parlamentu a Rady č. 2001/37/ES bola prijatá smernica Rady č. 2011/64/EÚ z 21. júna 2011 o štruktúre a sadzbách spotrebnej dane z tabakových výrobkov<sup>122</sup>, ktorá stanovuje všeobecné zásady harmonizácie štruktúry a sadzieb

<sup>118</sup> Na Slovensku je to Úrad pre normalizáciu, metrológiu a skúšobníctvo.

<sup>119</sup> Na týchto výrobkoch je umiestnená výstraha „*Tento tabakový výrobok môže poškodiť Vaše zdravie a je návykový.*“

<sup>120</sup> Smernica č. 2012/9/EÚ zo 7. marca 2012, ktorou sa mení a dopĺňa príloha I k smernici Európskeho parlamentu a Rady č. 2001/37/ES o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja tabakových výrobkov.

<sup>121</sup> Čl. 5 ods. 6 smernice EP a Rady 2001/37/ES.

<sup>122</sup> Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0064&rid=1>.

spotrebných daní, ktorým podliehajú tabakové výrobky. Smernica je rozdelená na ustanovenia uplatniteľné na cigarety a ustanovenia uplatniteľné na tabakové výrobky s výnimkou cigariet. V ustanoveniach smernice je stanovená minimálna a maximálna špecifická spotrebná daň z cigariet, odchýlky od zdaňovania, určovanie maloobchodnej ceny, ako aj oslobodenie a vrátenie zaplatenej dane. Bližšie premietnutie ustanovení smernice Rady č. 2011/64/EÚ do slovenskej právnej úpravy je predmetom nasledujúcej podkapitoly.

### III.

## PRÁVNA ÚPRAVA SPOTREBNÝCH DANÍ NA SLOVENSKU

---

Nakoľko sú spotrebné dane v EÚ harmonizované prostredníctvom vyššie prezentovaných smerníc, slovenský zákonodarca bol viazaný povinnosťou implementácie ustanovení smerníc do národného právneho poriadku. Právna úprava zdaňovania spotrebnými daňami v národnom, slovenskom rámci je takto daná existenciou niekoľkých zákonov, regulujúcich danú problematiku, a to:

- zákonom č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov z 3. februára 2004,
- zákonom č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov,
- zákonom č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov a
- zákonom č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov<sup>123</sup>.

V nasledujúcich riadkoch budú bližšie priblížené základné charakteristiky zákonných právnych úprav spolu s načrtnutím ich vývoja k dnešným dňom.

### 3. 1. Spotrebná daň z minerálneho oleja

Právna úprava zdaňovania minerálneho oleja je upravená v zákone č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov<sup>124</sup>. Zákon komplexne upravuje zdaňovanie minerálneho oleja na území SR, vrátane rozsiahleho vymedzenia pojmov vo svojom § 2, vymedzenia základných a ostatných náležitostí daňovo-právnych vzťahov, vzniku daňovej povinnosti, ako aj procesného postupu pri preprave minerálneho oleja v režime pozastavenia dane na územie únie, evidencií, daňovej kontroly a daňového dozoru, ako aj ukladania pokút.

Základné náležitosti daňovo-právne vzťahu, tzv. základné daňové prvky spotrebnej dane z minerálneho oleja sú nasledovné: Subjekt dane je označený v § 13 ako platiteľ dane<sup>125</sup>. Predmetom dane sú minerálne oleje vyrobené na daňovom území, dodané na daňové územie z iného členského štátu alebo dovezené na daňové územie z územia tretieho štátu<sup>126</sup>. Základom dane je množstvo minerálneho oleja vyjadrené v litroch pri teplote 15°C alebo v kilogramoch

---

<sup>123</sup> Je potrebné uviesť, že na tomto mieste uvádzame iba výpočet zákonnej právnej úpravy a neuvádzame podzákoné právne akty, ktoré sú určené na jej vykonanie.

<sup>124</sup> Pozri Babčák, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 233.

<sup>125</sup> Platiteľom dane je podľa aktuálnej právnej úpravy v § 13 zákona č. 98/2004 Z. z. napríklad:

- osoba, ktorá je prevádzkovateľom daňového skladu, v ktorom došlo k vlastnej spotrebe min. oleja,
- osoba ktorá je oprávneným príjemcom a prijala min. olej prepravený na daňové územie v pozastavení dane,
- osoba, ktorá má v držbe min. olej a bol u nej zistený chýbajúci minerálny olej,
- osoba, ktorá vyrobila min. olej mimo pozastavenia dane alebo ktorá prijala min. olej z iného členského štátu atď.

<sup>126</sup> Vyjadrené podľa príslušného kódu nomenklatúry (pohonné látky a palivo). Minerálnym olejom podľa negatívneho vymedzenia na účely zákona nie je elektrina, uhlie, zemný plyn, bioplyn a biometán, ako aj rašelina kódu kombinovanej nomenklatúry.

alebo množstvo v ňom obsiahnutej energie vyjadrenej v gigajouloch<sup>127</sup> a sadzba je vyjadrená pevnou čiastkou v eurách na kg, v závislosti od produktu<sup>128</sup>.

Okrem týchto základných daňových prvkov, reguluje zákon aj niektoré vedľajšie prvky daňovo-právneho vzťahu, ako napr. vecné a osobné oslobodenie od dane<sup>129</sup> a upravuje ďalšie náležitosti, akými sú napr. vznik daňovej povinnosti, zdaňovacie obdobie, vrátenie dane, postavenie daňových skladov a užívateľských podnikov, oprávneného príjemcu, obchodníka s minerálnymi olejmi, či problematiku evidencií, daňového dozoru a daňovej kontroly.

Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja bol však od svojho prijatia, už niekoľko krát novelizovaný (prostredníctvom priamych aj nepriamych noviel právnej úpravy rôzneho charakteru)<sup>130</sup>.

Hlavným dôvodom prijatia zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, bolo, ako to uvádza dôvodová správa k návrhu zákona, potreba zosúladenia platného právneho stavu so sekundárnym právom EÚ - smernicami Rady Európskej únie<sup>131</sup>, ako aj zabezpečenie podmienok spoločného trhu s ohľadom na voľný pohyb tovarov jednotným režimom zdaňovania spotrebnou daňou naprieč členskými štátmi EÚ. Jednotlivé novelizácie právnej úpravy k prijatému zákonu sú uvedené v Tabuľke č. 1 (v ich chronologickom poradí od prijatia zákona).

Zaznamenaných 22 priamych aj nepriamych noviel právnej úpravy zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja je rôzneho charakteru. Kým niektoré zmeny iba reflektovali podstatné zmeny iných právnych úprav v slovenskom právnom poriadku (napr. zákon č. 465/2008 Z. z. a zmeny právnej úpravy v súvislosti so zavedením meny euro v SR, alebo zákon č. 360/2015 Z. z. a zmeny ako reflexia prijatia Colného kódexu únie), prevažná väčšina novelizovaných úprav sa vzťahovala na podstatné aj ostatné prvky spotrebnej dane z minerálneho oleja (najmä novelizácie právnej úpravy č. 223/2006 Z. z., 53/2009 Z. z., 546/2011 Z. z., či 268/2017 Z. z.). Celkový rozsah novelizácií právnej úpravy (napriek tomu, že počtom ani zďaleka neprevyšuje oblasť príjmového zdaňovania – zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov), však možno za obdobie pätnástich rokov platnosti od prijatia zákona považovať za vysoký.

<sup>127</sup> Daň sa v zmysle § 5 zákona vypočítava ako súčin základu dane a príslušnej sadzby dane.

<sup>128</sup> Sadzba dane je diferencovaná v závislosti od konkrétneho produktu spotrebnej dane (motorový benzín, plynový olej, vykurovací olej, skvapalnené plynné uhlíkovodíky, mazacie oleje a ostatné oleje kódu kombinovanej nomenklatúry), stále však vyjadrená pevnou sumou v eurách na kilogram, resp. liter. Napr. sadzba dane na motorový benzín od 1. januára 2020 bude predstavovať 555 EUR/1000 l.

Zákon pritom počíta aj so zvýhodnenou sadzbou dane na minerálny olej s obsahom biogénnej látky.

<sup>129</sup> Zákon napr. v § 10 zákona oslobodzuje od dane minerálny olej:

- ak je určený na iné účely ako pohonná látka alebo palivo,
- ako pohonná látka lietadiel a lodí pri vývoji, výrobe, skúšaní a údržbe,
- v rámci pilotných projektov technického rozvoja ekologicky prijateľnejších produktov alebo pilotných projektov v oblasti vývoja pohonných látok alebo palív z obnoviteľných zdrojov,
- na kombinovanú výrobu elektriny a tepla, či
- ako letecká pohonná látka pre lietadlovú techniku zahraničných ozbrojených síl, zahraničných ozbrojených bezpečnostných zborov a pre lietadlovú techniku pre potreby Hasičského a záchranného zboru.

<sup>130</sup> Od prijatia zákona až k októbru 2019 možno zaznamenať už 22 priamych aj nepriamych novelizácií zákona.

<sup>131</sup> Konkrétne smernicami:

- 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, v znení smernice 92/108/EHS, 94/74/ES a 96/99/ES,
- 92/81/EHS o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre minerálne oleje, v znení smernice 92/108/EHS a 94/74/ES,
- 92/82/EHS o približovaní sadzieb spotrebnej dane na minerálne oleje, v znení smernice 94/74/ES. Dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-98-2004-Z-z.htm>.

### 3. 2. Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu

Spotrebná daň z elektriny, uhlia a zemného plynu (označovaná v odbornej literatúre aj ako tzv. troj-daň<sup>132</sup>) je ďalšou nepriamou daňou, ktorá reguluje zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny pod vplyvom normotvorby EÚ. Pri prijímaní vnútroštátnej právnej úpravy zdaňovania elektriny, uhlia a zemného plynu už v podmienkach Slovenskej republiky bola transponovaná smernica Rady č. 2003/96/ES o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, ktorej výrazom na Slovensku bol vyššie prezentovaný zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja. Kým energetické produkty použiteľné ako pohonné látky a palivá na vykurovanie boli predmetom zákona č. 98/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, elektrina a pevné palivá (uhlie a koks) zdaňovaniu spotrebnou daňou nepodliehali ani po 1. máji 2004. Z toho dôvodu Slovenská republika požiadala o prechodné obdobie, ktoré jej bolo poskytnuté a upravené smernicou Rady č. 2004/74/ES, ktorá zmenila a doplnila smernicu Rady č. 2003/96/ES<sup>133</sup>. Prechodné obdobie tak bolo ukončené prijatím zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu.

Základný rozdiel zdaňovania elektriny, uhlia a zemného plynu a ostatných energetických produktov je vo vzniku daňovej povinnosti. Daňová povinnosť pri energetických produktoch vzniká podľa smernice Rady 92/12/EHS dňom vyrobenia alebo dňom uvedenia do daňového voľného obehu, zatiaľ čo podľa smernice Rady 2003/96/ES daňová povinnosť v prípade elektriny, uhlia a zemného plynu vzniká dňom dodania konečnému spotrebiteľovi alebo dňom vlastnej spotreby právnickou osobou alebo fyzickou osobou, ktorá nie je konečným spotrebiteľom<sup>134</sup>.

Zákon č. 609/2007 Z. z. v podmienkach vnútroštátnej právnej úpravy pozostáva z piatich častí, v ktorých reguluje základné ustanovenia (1. časť), osobitné časti pre zdaňovanie elektriny (2. časť), uhlia (3. časť) a zemného plynu (4. časť) a spoločné, prechodné a záverečné ustanovenia (5. časť). Kým základné ustanovenia obsahujú len vymedzenie predmetu dane, základné pojmy a označenie správcu dane, jednotlivé osobitné časti bližšie charakterizujú základné a ostatné prvky daňovo-právneho vzťahu, ktoré následne charakterizujeme: Subjektom spotrebnej dane z elektriny, uhlia a zemného plynu sa na účely zákona rozumie platiteľ dane.<sup>135</sup> Predmetom spotrebnej dane z elektriny je elektrina kódu kombinovanej nomenklatúry 2716. Základom dane je množstvo elektriny vyjadrené v megawatthodinách (MWh), pričom sadzba dane je od 1. januára 2010 stanovená vo výške 1, 32 EUR/MWh.<sup>136</sup> Predmetom spotrebnej dane

<sup>132</sup> Pozri bližšie Babčák, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 273.

<sup>133</sup> Bližšie pozri dôvodovú správu k zákonu č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu, dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-609-2007-Z-z.htm>.

<sup>134</sup> Pozri bližšie princípy k predkladanému návrhu zákona, dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-609-2007-Z-z.htm>.

<sup>135</sup> Platiteľom spotrebnej dane z elektriny podľa § 10 zákona č. 609/2007 Z. z. je napr. osoba, ktorá:

- dodala elektrinu na daňovom území konečnému spotrebiteľovi elektriny,
- spotrebovala elektrinu na daňovom území a ktorá je elektroenergetickým podnikom,
- vykonáva činnosť podľa osobitného predpisu atď.

Platiteľom spotrebnej dane z uhlia podľa § 22 sa na účely zákona rozumie napr. osoba, ktorá:

- dodala uhlie na daňovom území konečnému spotrebiteľovi uhlia,
- spotrebovala uhlie na daňovom území a ktorá je výrobcou uhlia alebo obchodníkom s uhlím atď.

Platiteľom spotrebnej dane zo zemného uhlia podľa § 34 zákona rozumie osoba, ktorá:

- dodala zemný plyn na daňovom území konečnému spotrebiteľovi zemného plynu okrem dodania zemného plynu plynárenskému podniku alebo dodávateľovi zemného plynu,
- spotrebovala zemný plyn na daňovom území a ktorá je plynárenským podnikom alebo dodávateľom zemného plynu,

z uhlia je čierne uhlie, hnedé uhlie, koks a polokoks z čierneho uhlia a ostatné pevné uhl'ovodíky kódu kombinovanej nomenklatúry. Základ dane je vyjadrený množstvom uhlia vyjadrené v tonách (t) a daňová sadzba je ustanovená vo výške 10,62 EUR/t. Predmetom spotrebnej dane zo zemného plynu je zemný plyn, ktorý je na účely zákona tovarom kódu kombinovanej nomenklatúry 2711 11, 2711 21, 2711 29, 2705. Základom dane je množstvo zemného plynu vyjadrené v megawatthodinách (MWh) a sadzba dane je stanovená vo výške 1,32 EUR/MWh, ak je zemný plyn používaný ako palivo na výrobu tepla, alebo dodaný na výrobu stlačeného zemného plynu určeného na použitie ako palivo na výrobu tepla a vo výške 9,36 EUR/MWh v prípade, ak je zemný plyn dodaný na výrobu stlačeného zemného plynu určeného na použitie ako pohonná látka.<sup>137</sup>

V jednotlivých osobitných častiach zákona sú regulované tiež vedľajšie prvky daňovo-právneho vzťahu, ako najmä otázky oslobodenia od dane (z elektriny, uhlia alebo zemného plynu), ktoré sa týka predovšetkým prípadov distribúcie koncovým odberateľom v domácnostiach, na kombinovanú výrobu elektriny a tepla, na výrobu elektriny, v mineralogických procesoch atď.<sup>138</sup>

V súlade s už uvádzaným v predchádzajúcich častiach aj prijatie zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu, ktorým sa menil a doplňal zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, sledovalo unifikáciu pravidiel zdaňovania vybraných produktov podliehajúcich spotrebnej dani naprieč členskými štátmi EÚ a posilnenie vnútorného trhu. Zákon bol od svojho prijatia v roku 2007 (s účinnosťou od januára 2008) už desaťkrát priamo aj nepriamo novelizovaný, pričom jednotlivé novelizácie sledovali potrebu legislatívnych zmien vyjadrených v Tabuľke č. 2.

Prezentovaný chronologický vývoj zmien a doplnení právnej úpravy zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu dosvedčuje, že zákon bol pozmeňovaný viacerými nepriamymi novelizáciami právnej úpravy, ktoré boli dôsledkom zmien iných právnych predpisov. Len v rámci jednej zmeny právnej úpravy sme zaevidovali potrebu zmeny právnej úpravy z dôvodu jej nesúlady so sekundárnym úniovým právom (zákon č. 485/2010 Z. z.). Prevažná väčšina zmien bola skôr dôsledkom podstatných zmien v právnom poriadku SR (zavedenie meny euro v SR, prijatie nového Colného kódexu únie), resp. dôsledkom realizácie iných programových cieľov a politík (konceptia boja proti daňovým únikom – zákon č. 546/2011 Z. z., regulácia rozpočtového hospodárenia SR v súvislosti so štátnym schodkom – zákon č. 69/2012 Z. z., deklarovanie zlepšovanie podnikateľského prostredia – zákon č. 348/2013 Z. z.). Nakoniec sme nútení konštatovať, že aj napriek významnému počtu nepriamych noviel, bol zákon o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu od svojho prijatia v roku 2007 a účinnosti po dobu takmer 11 rokov menený desaťkrát, čo v priemere vyjadruje jeho každoročnú novelizáciu.

---

– dodala zemný plyn určený na výrobu stlačeného zemného plynu na daňovom území konečnému spotrebiteľovi stlačeného zemného plynu okrem dodania zemného plynu platiteľovi dane zo zemného plynu registrovaného podľa § 35 alebo platiteľovi dane zo stlačeného zemného plynu registrovaného podľa § 39a atď.

<sup>137</sup> § 30 zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.

<sup>138</sup> Bližšie k oslobodeniam pozri ustanovenia § 7, 19 a 31 zákona č. 609/2007 Z. z.

### 3. 3. Spotrebná daň z alkoholických nápojov

Spotrebná daň z alkoholických nápojov je v zmysle súčasného právneho stavu na Slovensku regulovaná najnovším zákonom upravujúcim zdaňovanie produktov podliehajúcich spotrebnej dani - zákonom č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov. Prijatie zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov si kládlo za cieľ súhrnné zjednotenie a riešenie problematiky zdaňovania alkoholických nápojov, zohľadňujúc však špecifiká jednotlivých alkoholických nápojov. Dovtedajšia právna úprava bola totiž značne roztrieštená a spočívala na aplikácii niekoľkých právnych predpisov.<sup>139</sup> Prijatie nového zákona sledovalo tiež aj cieľ boja proti daňovým únikom, identifikovaný v Koncepcii daňových únikov na spotrebných daniach a elimináciu jeho negatívnych rozpočtových dopadov práve na vybraných produktoch podliehajúcich spotrebným daniam – akými sú alkoholické nápoje.<sup>140</sup>

Druhým významným aspektom potreby prijatia novej právnej úpravy boli v súvislosti s novými výrobnými postupmi liehu a novými druhmi alkoholických nápojov problémy súvisiace s ich zatriedovaním podľa Harmonizovaného systému kódov kombinovanej nomenklatury, a to nielen v rámci daňového územia, ale aj v iných členských štátoch EÚ.<sup>141</sup>

Novou právnou úpravou sa problematika zdaňovania alkoholických nápojov koncepčne zjednotila. Ustanovila sa jednotná sadzba spotrebnej dane na alkoholický nápoj, pričom sadzba dane na jednotlivé druhy alkoholického nápoja, t. j. víno, lieh a pivo, zohľadňuje obsah alkoholu v konečnom výrobku tak, že sú pri zdaňovaní každého druhu alkoholického nápoja dodržané základné princípy smernice Rady 92/83/EHS. Cieľom zavedenia tohto systému je vytvorenie takej štruktúry zdaňovania jednotlivých alkoholických nápojov, ktorá by zohľadňovala všetky aspekty vplývajúce na ich výrobu, spracovanie, distribúciu a spotrebu.<sup>142</sup>

Pokiaľ ide o systematiku zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, tento pomerne obsiahly právny predpis pozostáva zo šiestich častí, a to: spoločné ustanovenia pre alkoholické nápoje (1. časť), osobitné ustanovenia pre lieh (2. časť), osobitné ustanovenia pre víno a medziprodukt (3. časť), osobitné ustanovenia pre pivo (4. časť), daňový dozor a daňová kontrola (5. časť) a spoločné, prechodné a záverečné ustanovenia (6. časť). Zhodne so systematikou prezentovaných zákonov o spotrebných daniach, aj zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov vymedzuje vo svojej prvej časti základné definície pojmov a princípy režimu uplatňovania spotrebnej dane z alkoholických nápojov. Alkoholickým nápojom sa na účely zákona rozumie lieh, víno, medziprodukt a pivo.<sup>143</sup> Subjektom spotrebnej dane

<sup>139</sup> Do nadobudnutia účinnosti zákona č. 530/2011 Z. z. sa uplatňovali viaceré právne predpisy, a to zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov a zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov.

<sup>140</sup> Okrem toho, medzi dôvody prijatia nového zákona dôvodová správa k návrhu zákona zaraďuje aj devastačné účinky na zdravú hospodársku súťaž, zníženie celkovej kvality podnikateľského prostredia, miery ziskovosti a uplatnenia legálne podnikajúcich subjektov na trhu a v neposlednom rade nenávratne poškodenie ľudského zdravia konzumáciou nelegálne vyrobeného liehu, dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-530-2011-Z-z.htm>.

<sup>141</sup> Pričom podstatou je využívanie rôzneho zdaňovania jednotlivých druhov alkoholických nápojov a snahou vyrábať tieto nápoje tak, aby mohli byť zaradené do kategórie alkoholických nápojov s nižším daňovým zaťažením.

<sup>142</sup> Z dôvodovej správy k zákonu č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-530-2011-Z-z.htm>.

<sup>143</sup> Ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.



z alkoholických nápojov sa rozumie osoba, ktorá je v § 11 zákona označená ako platiteľ dane.<sup>144</sup> Predmetom dane je alkoholický nápoj vyrobený na daňovom území, dodaný na daňové územie z iného členského štátu alebo dovezený na daňové územie z územia tretieho štátu. Alkoholickým nápojom, ktorým je lieh sa na účely zákona rozumie tovar kódu kombinovanej nomenklatúry 2207 a 2208 so skutočným obsahom alkoholu viac ako 1,2 % objemu, 2204, 2205 a 2206 so skutočným obsahom alkoholu viac ako 22 % objemu, iného ako kapitoly 22 so skutočným obsahom alkoholu viac ako 1,2 % objemu (predmet dane). Základ dane predstavuje množstvo liehu vyjadrené v hektolitroch 100 % alkoholu pri teplote 20 °C, pričom množstvo liehu je možné vyjadriť aj v litroch 100 % alkoholu pri teplote 20 °C. Sadzba dane z alkoholického nápoja sa ustanovuje vo výške 1 080 EUR/hl alkoholu. Zákon rozlišuje medzi základnou sadzbou dane, ktorá je vo výške 100 % sadzby dane a zníženou sadzbou dane vo výške 50 % sadzby dane (pestovateľské pálenie ovocia pre domácnosti). Predmetom spotrebnej dane z alkoholických nápojov, ktorým je víno sa rozumie tiché víno, šumivé víno, tichý fermentovaný nápoj a šumivý fermentovaný nápoj s kódmi kombinovanej nomenklatúry a skutočným objemom alkoholu v zmysle zákonných definícií.<sup>145</sup> Základom dane je množstvo vína vyjadrené v hektolitroch a sadzba dane sa určuje rozdielne pokiaľ ide o rôzne druhy vína.<sup>146</sup> Predmetom spotrebnej dane z alkoholických nápojov, ktorým je medziprodukt sa rozumie tovar kódu kombinovanej nomenklatúry 2204, 2205 a 2206 so skutočným obsahom alkoholu viac ako 1,2 % objemu a najviac 22 % objemu, ktorý nespadá pod definíciu vína. Základom dane v prípade medziproduktu je množstvo vína vyjadrené v hektolitroch a sadzba dane sa určí ako súčin 60 % zo sadzby dane (1080 EUR) a koeficientu 0,13/hl alkoholu. Predmetom spotrebnej dane z alkoholických nápojov, ktorým je pivo sa na účely zákona rozumie tovar kódu kombinovanej nomenklatúry 2203 s obsahom alkoholu viac ako 0,5 % objemu, ktorý vznikol liehovým kvasením mladiny, 2206 s obsahom alkoholu viac ako 0,5 % objemu, ktorý je zmesou piva podľa písmena a) a nealkoholického nápoja. Základom dane je množstvo piva vyjadrené v hl. Základná sadzba dane sa vypočíta ako súčin 7,907 % zo sadzby dane (1080 EUR) a koeficientu 0,042/hl alkoholu, resp. % objemu skutočného obsahu alkoholu a znížená sadzba dane na pivo vyrobené malým

---

<sup>144</sup> Platiteľom dane sa podľa § 11 zákona č. 530/2011 Z. z. rozumie napr. osoba:

- ktorá vydala alkoholický nápoj osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať alkoholický nápoj v pozastavení dane,
- ktorá je prevádzkovateľom daňového skladu, v ktorom došlo k použitiu alkoholického nápoja pre vlastnú spotrebu,
- ktorá je oprávneným príjemcom a prijala alkoholický nápoj prepravený na daňové územie v pozastavení dane,
- ktorá mala v držbe alkoholický nápoj v pozastavení dane alebo oslobodený od dane a ten jej bol odcudzený; ak bola na takýto alkoholický nápoj zložená zábezpeka na daň, platiteľom dane je osoba, ktorá túto zábezpeku na daň zložila,
- ktorá má v držbe alkoholický nápoj a bol u nej zistený chýbajúci alkoholický nápoj atď.

<sup>145</sup> Pozri § 4 ods. 3 zákona č. 530/2011 Z. z. Definície vína sú určované podľa príslušného kódu kombinovanej nomenklatúry, objemu alkoholu v %, ako aj kvasenia atď.

<sup>146</sup> Sadzba dane podľa § 6 ods. 4 zákona sa ustanovuje na hl:

- tichého vína a vypočíta sa ako súčin 0 % zo sadzby dane uvedenej v odseku 1 a koeficientu 0,125,
- šumivého vína a vypočíta sa ako súčin 59 % zo sadzby dane uvedenej v odseku 1 a koeficientu 0,125,
- šumivého vína s obsahom alkoholu nie viac ako 8,5 % objemu a vypočíta sa ako súčin 59 % zo sadzby dane uvedenej v odseku 1 a koeficientu 0,085,
- tichého fermentovaného nápoja a vypočíta sa ako súčin 0 % zo sadzby dane uvedenej v odseku 1 a koeficientu 0,125,
- šumivého fermentovaného nápoja a vypočíta sa ako súčin 59 % zo sadzby dane uvedenej v odseku 1 a koeficientu 0,125.

samostatným pivovarom sa vypočíta ako súčin 5,847 % zo sadzby dane (1080 EUR) a koeficientu 0,042/ hl alkoholu, resp. % objemu skutočného obsahu alkoholu.

Vedľajšie prvky daňovo-právneho vzťahu sú upravené, ako v rámci základných ustanovení (prvej časti) zákona<sup>147</sup>, tak aj osobitne, pokiaľ ide o ten-ktorý alkoholický nápoj.<sup>148</sup> Osobitosti vnútroštátnej právnej úpravy, ktorých ponechanie je prípustné na základe smerníc Rady č. 92/83/EHS a č. 92/84/EHS, spočívajú napr. v právnej úprave pestovateľského pálenia ovocia (v rámci spotrebnej dane z liehu), pričom takýto lieh vyrobený v liehovarníckom závode na pestovateľské pálenie ovocia nesmie byť predmetom ďalšieho predaja ani iného uvádzania na trh<sup>149</sup> a podlieha nižšiemu daňovému zaťaženiu v porovnaní s obvyklým uplatňovaním základnej daňovej sadzby.

Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov predstavuje v oblasti súčasných daňovo-právnych noriem pomerne novú právnu úpravu, účinnú od 1. januára 2012.<sup>150</sup> Napriek tomu bol za obdobie jeho účinnosti už viackrát novelizovaný, priamymi aj nepriamymi doplneniami právnej úpravy.

Z dôvodu prehľadnosti, vo vzťahu k ďalšej nadväzujúcej časti monografie (zohľadňujúc časové hľadiská) bude najskôr stručne načrtnutý chronologický prehľad už zrušených právnych úprav a charakter ich novelizácií od roku 2004 (harmonizácia právnej úpravy spotrebných daní na Slovensku v súlade s úniovým právom) v Tabuľke č. 3, Tabuľke č. 4 a Tabuľke č. 5. Až následne je prezentovaný prehľad noviel aktuálnej právnej úpravy zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov v Tabuľke č. 6.

Opätovne možno konštatovať, že ani zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov sa za obdobie svojej účinnosti od 1. januára 2012 nevyhol nepriamym novelizáciám právnej úpravy. Viaceré novelizácie, v súlade s už prezentovanými zákonmi o spotrebných daniach boli dôsledkom podstatných zmien v právnom poriadku SR, čomu zodpovedala aj úprava v zákone o spotrebnej dani z alkoholických nápojov. Takéhoto charakteru boli napr. zákony č. 69/2012 Z. z. (úprava v súvislosti s rozpočtovým hospodárením SR), zákon č. 218/2014 Z. z. (zavedenie systému mini one stop shop do zákona o dani z pridanej hodnoty<sup>151</sup>), č. 130/2015 Z. z. (povinnosti zverejňovania účtovných dokumentov v zmysle zákona o účtovníctve<sup>152</sup>), či už spomínaný zákon č. 360/2015 Z. z. (reakcia na prijatie Colného kódexu únie). Fiskálne, ako aj iné (sociálne, poriadkové) účely sledujú niektoré novelizácie právnej úpravy, ako napr. zákon č. 240/2015 Z. z., ktorým sa zaviedol nový systém tlače a distribúcie kontrolných známok určených na označovanie spotrebiteľských balení liehu, na základe ktorého

<sup>147</sup> Napr. v ustanovení § 7 zákon oslobodzuje od dane alkoholický nápoj, ak je odobratý ako vzorka na účely daňového dozoru alebo inej úradnej skúšky, použitý v daňovom sklade na vlastné laboratórne skúšky alebo rozbor v technologicky odôvodnenom množstve, či dovezený na daňové územie z územia tretieho štátu ozbrojenými silami iných štátov, ktoré sú stranami Severoatlantickej zmluvy a ich civilnými zamestnancami.

V ustanovení § 8 zákon upravuje oslobodenie od dane pri dovoze alkoholického nápoja dovážaného cestujúcim z územia tretieho štátu v osobnej batožine.

<sup>148</sup> V týchto súvislostiach sú špeciálne oslobodenia upravené v § 40 pre lieh, v § 60 pre víno a medziprodukt a v § 65 pre pivo. Oslobodenia sa týkajú najmä oslobodenia alkoholického nápoja od dane v prípade jeho použitia na vedecké a výskumné účely, výrobu liečiv, výrobu aróm v potravinárstve, výrobu potravín priamo alebo ako súčasť polotovaru atď.

<sup>149</sup> Ustanovenie § 49, ods. 13 zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov. K tomu pozri tiež: Bujňáková, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015, s. 207.

<sup>150</sup> V rovnakom čase nadobudol účinnosť aj procesný daňovo-právny predpis – zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.

<sup>151</sup> Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

<sup>152</sup> Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

sa umožňuje tlač kontrolných známkov len v štátnej tlačiarňi, ktorou je Mincovňa Kremnica, š. p.<sup>153</sup> Viaceré novelizácie právnej úpravy v posledných rokoch boli však tiež reakciou na podstatné zmeny právnych úprav, aj iných právnych odvetví (napr. zavedenie trestnej zodpovednosti právnických osôb, proti-byrokratický zákon v štátnej správe, či regulácia rozpočtového hospodárenia v SR). Určité parciálne úpravy však možno zaznamenať napr. pri novelizácii zákona č. 290/2018 Z. z., ktorá reagovala na „prípady každodennej praxe“ – zákonom je realizovaná výnimka povolená v úniovom práve, ktorým došlo k umožneniu súkromnej výroby destilátov z vlastného ovocia pre vlastnú spotrebu fyzickými osobami výlučne zákonom presne stanovených podmienok.<sup>154</sup> V konečnom dôsledku možno uviesť, že napriek viacerým novelizáciám právnej úpravy zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, tieto neboli takého charakteru, že by v značnom rozsahu menili podstatné obsahové podmienky a princípy zdaňovania koncepčne novej právnej úpravy zdaňovania alkoholických nápojov v SR. Okrem toho, nebola zaznamenaná žiadna zmena právnej úpravy, ktorá by bola dôsledkom primárneho rozporu s právom EÚ.

### 3. 4. Spotrebná daň z tabakových výrobkov

Tak, ako vyššie prezentované spotrebné dane, aj spotrebná daň z tabakových výrobkov má okrem nadnárodnej právnej úpravy zakotvenie vo vnútroštátnej právnej úprave, a to konkrétne v zákone č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov. Spotrebná daň z tabaku a tabakových výrobkov sa stala súčasťou novej daňovej sústavy v Slovenskej republike po 1. januári 1993.

Cieľom prijatia novej koncepcie zákona č. 106/2004 Z. z. bolo zavedenie ustanovení základnej smernice Rady č. 92/12/EHS upravujúcej všeobecný systém, držbu, prepravu a kontrolu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, čo bolo premietnuté v zavedení mechanizmu fungovania daňových skladov, oprávnených príjemcov a s tým súvisiacim pozastavením dane a zložením zábezpeky na daň, v systéme kontroly pohybu tovaru prostredníctvom kolobehu sprievodného dokumentu, v dôslednom vedení evidencií umožňujúcich kontrolu výroby, dovozu, pohybu a spotreby tabakových výrobkov, s cieľom minimalizácie priestoru pre možné daňové úniky. Fungovanie tohto mechanizmu je neodmysliteľne spojené s dôslednou správou a kontrolou.<sup>155</sup>

Aj zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v úvodných ustanoveniach vymedzuje základné pojmy, ako aj základné náležitosti daňovo-právneho vzťahu. Okrem základných prvkov upravuje aj ďalšie druhotné prvky, ako sú napr. oslobodenie od dane alebo vznik daňovej povinnosti. Zákon vo svojich ustanoveniach obsahuje aj osobitnú úpravu predaja tabakových

<sup>153</sup> Z dôvodovej správy k zákonu č. 240/2015 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov, dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/dovodova-sprava-k-zakonu-c--240-2015-z-z.htm>.

<sup>154</sup> Návrh z uvedeného dôvodu definuje súkromnú výrobu destilátu ako i súkromného výrobcu destilátu v rámci zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení neskorších predpisov a stanovuje podmienky, za ktorých súkromný výrobca destilátu môže súkromnú výrobu destilátov vykonávať: okrem minimálneho veku 18 rokov, vlastníctva destilačného zariadenia spĺňajúceho stanovené podmienky a zákazu použitia vyrobeného destilátu na inú ako súkromnú spotrebu sa určuje maximálny objem vyrobeného liehu, ktorý súkromný výrobca destilátu môže vyrobiť za jeden kalendárny rok. Súkromný výrobca destilátu je povinný oznámiť držbu destilačného zariadenia, zároveň musí byť splnená i daňová povinnosť.

<sup>155</sup> Dôvodová správa k zákonu č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-106-2004-Z-z.htm>.

výrobníkov oslobodeného od dane osobám iných štátov, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodných zmlúv.<sup>156</sup>

Tak ako vyššie prezentované zákony, aj zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov obsahuje svoje základné daňové prvky. Ak zákon neustanovuje inak subjektom dane z tabakových výrobkov je podľa § 12 zákona platiteľ dane.<sup>157</sup> Predmetom dane z tabakových výrobkov (cigareta, cigara, cigarka, tabak) sú tabakové výrobky vyrobené na daňovom území, dodané na daňové územie z iného členského štátu alebo dovezené na daňové územie z územia tretieho štátu<sup>158</sup>. Základ dane (cigara, cigarka, tabak) je určený množstvom tabakových výrobkov vyjadrené v kilogramoch s výnimkou cigariet<sup>159</sup> a sadzba dane je vyjadrená pevnou čiastkou v eurách na kg (cigary a cigarky 76,70 EUR/kg a tabak 76,70 EUR/kg). Základ dane (cigarety) sa určí ako počet kusov cigariet v spotrebiteľskom balení cigariet a cena cigariet uvedená na kontrolnej známke.<sup>160</sup> Sadzba dane je vyjadrená kombinovanou sadzbou dane, ktorá pozostáva zo špecifickej časti sadzby dane a percentuálnej časti sadzby dane.<sup>161</sup>

Hlavným dôvodom prijatia zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, ako je uvedené v dôvodovej správe k návrhu zákona bola potreba zosúladienia platného právneho stavu so sekundárnym právom EÚ - smernicami Rady Európskej únie.<sup>162</sup>

Zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov bol od svojho prijatia niekoľkokrát novelizovaný, tak ako vyššie uvedené zákony. Tak, ako to uvádza dôvodová správa k návrhu zákona, primárnym dôvodom prijatia zákona bola povinnosť úplného zosúladienia platného právneho stavu s únióvymi smernicami. Zákon bol k dnešnému dňu novelizovaný až 24-krát, čo je prehľadne uvedené v tabuľke č. 7.

<sup>156</sup> Pozri § 33a zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.

<sup>157</sup> Platiteľom dane podľa § 12 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov je, ak to zákon neustanovuje inak napr. osoba:

- ktorá vydala tabakové výrobky osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať tabakové výrobky v pozastavení dane,
- ktorá je prevádzkovateľom daňového skladu, v ktorom došlo k vlastnej spotrebe tabakových výrobkov,
- ktorá prijala tabakové výrobky prepravené na daňové územie v pozastavení dane,
- ktorá mala v držbe tabakové výrobky v pozastavení dane alebo oslobodené od dane a tie jej boli odcudzené; ak bola na takéto tabakové výrobky zložená zábezpeka na daň, platiteľom dane je osoba, ktorá túto zábezpeku na daň zložila,
- ktorá vyrobila tabakové výrobky mimo pozastavenia dane atď.

<sup>158</sup> Tabakovým výrobkom sa podľa aktuálnej právnej úpravy v § 4 rozumie cigareta, cigara, cigarka a tabak.

<sup>159</sup> V zmysle § 5 ods. 6 zákona daň z tabaku, cigár a cigariet sa vypočíta ako súčin základu dane a sadzby dane.

Daň z cigariet sa vypočíta ako súčet špecifickej časti dane a percentuálnej časti kombinovanej sadzby dane. Špecifická časť dane sa vypočíta ako súčin počtu kusov cigariet v spotrebiteľskom balení cigariet a špecifickej časti kombinovanej sadzby dane prepočítanej na kus cigarety.

<sup>160</sup> Podľa § 5 ods. 7 zákona daň z cigariet sa vypočíta ako súčet špecifickej časti dane a percentuálnej časti kombinovanej sadzby dane. Špecifická časť dane sa vypočíta ako súčin počtu kusov cigariet v spotrebiteľskom balení cigariet a špecifickej časti kombinovanej sadzby dane prepočítanej na kus cigarety.

<sup>161</sup> Podľa aktuálnej právnej úpravy je sadzba dane z cigariet ustanovená špecifickou časťou vyjadrenou pevnou čiastkou v eurách na 1000 kusov (64,10 EUR/1 000 kusov) a percentuálnou časťou (23% z ceny cigariet).

<sup>162</sup> Konkrétne smernicami:

- č. 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, v znení smernice Rady č. 92/108/EHS, č. 94/74/ES a č. 96/99/ES,
- č. 92/79/EHS priblížení sadzieb daní z cigariet v znení smernice Rady č. 99/81/ES a č. 2002/10/ES,
- č. 92/80/EHS o priblížení sadzieb daní z tabakových výrobkov iných ako cigarety v znení smernice Rady č. 99/81/ES a č. 2002/10/ES,
- č. 95/59/ES o iných spotrebných daniach z tabaku a tabakových výrobkov, ako je daň z obratu v znení smernice Rady č. 99/81/ES a č. 2002/10/ES,
- č. 69/169/EHS o zosúladení ustanovení zákonov, iných predpisov a administratívnych opatrení týkajúcich sa oslobodenia od dane z obratu a od spotrebnej dane pre dovoz v rámci medzinárodného cestovania v znení zmien a doplnkov, dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-106-2004-Z-z.htm>.

Tak, ako vyššie prezentované zákony, ani zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov sa nevyhol priamym ako aj nepriamym novelizáciám. Bez pochyb možno zhrnúť, že v súvislosti s 15 ročnou platnosťou zákona, počet noviel môžeme považovať za nadmerne vysoký. Niektoré novelizácie zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov reagovali na dôsledky zmien v právnom poriadku SR. Takýmito zákonmi sú napr. zákon č. 610/2005 Z. z. (zákon, ktorým došlo k zmene v sadzobníku správnych poplatkov), zákon č. 465/2008 Z. z. (zmeny v súvislosti so zavedením meny euro), zákon č. 305/2009 Z. z. (zmeny, ktoré upravujú základné podmienky na prijatie občana do služobného pomeru a kvalifikačné predpoklady na funkciu colníka). Novelou, ktorá nepriamo zasiahla zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov bol aj zákon č. 54/2015 Z. z., ktorý reagoval na občianskoprávnu zodpovednosť za jadrovú škodu a o jej finančnom krytí. Novelizácie právnej úpravy však neboli takého charakteru, aby podstatným spôsobom narúšali základné prvky a spôsoby zdaňovania spotrebnou daňou z tabakových výrobkov.

## IV.

# VPLYV SPOTREBNÝCH DANÍ NA ŠTÁTNY ROZPOČET

---

### 4. 1. Spotrebné dane ako zdroj príjmov štátneho rozpočtu

Štátny rozpočet, ako nástroj hospodárskej politiky má už historicky podobu finančného plánu<sup>163</sup>, slúži na dosahovanie cieľov ekonomického, sociálneho ako aj politického charakteru. Kreovanie ŠR bolo historicky spojené s oddelením štátneho hospodárstva od súkromného hospodárstva. Proces centralizácie štátnej moci mal vplyv aj na hospodárenie so štátnymi financiami (vzniká jeden centralizovaný finančný fond<sup>164</sup>). Význam štátneho rozpočtu, v zmysle jeho funkcií (napr. ŠR je využívaný ako aktívny nástroj ovplyvňovania vývoja agregátneho dopytu, financovania sociálnych programov), sa začal zintenzívňovať počas a po svetovej hospodárskej kríze (v období 30. rokov 20. storočia), ako aj počas a po druhej svetovej vojne.

Štátny rozpočet SR (jeho štruktúra a výška jednotlivých položiek) je každoročne aktualizovaný a schvaľovaný NR SR v podobe zákona. Pre rok 2019 v zmysle zákona č. 370/2018 Z. z.<sup>165</sup> Z účtovno-manažérskeho pohľadu predstavuje ŠR finančný plán vlády SR v podobe príjmov a výdavkov vo forme bilancie. Z ekonomicko-politického hľadiska považujeme ŠR za nástroj realizácie hospodárskej politiky vlády.

Spotrebné dane tvoria z hľadiska daňových príjmov relatívne stabilnú a významnú príjmovú zložku štátneho rozpočtu. Z hľadiska ich podielu na daňových príjmoch štátneho rozpočtu predstavujú priemerne 21,5% (priemerný podiel za roky 2003 až 2018 bol 16,6% na celkových príjmoch štátneho rozpočtu), čo je dokumentované na grafe č. 1. Východiskové údaje sú uvedené v tabuľke č. 8 v časti Príloha.

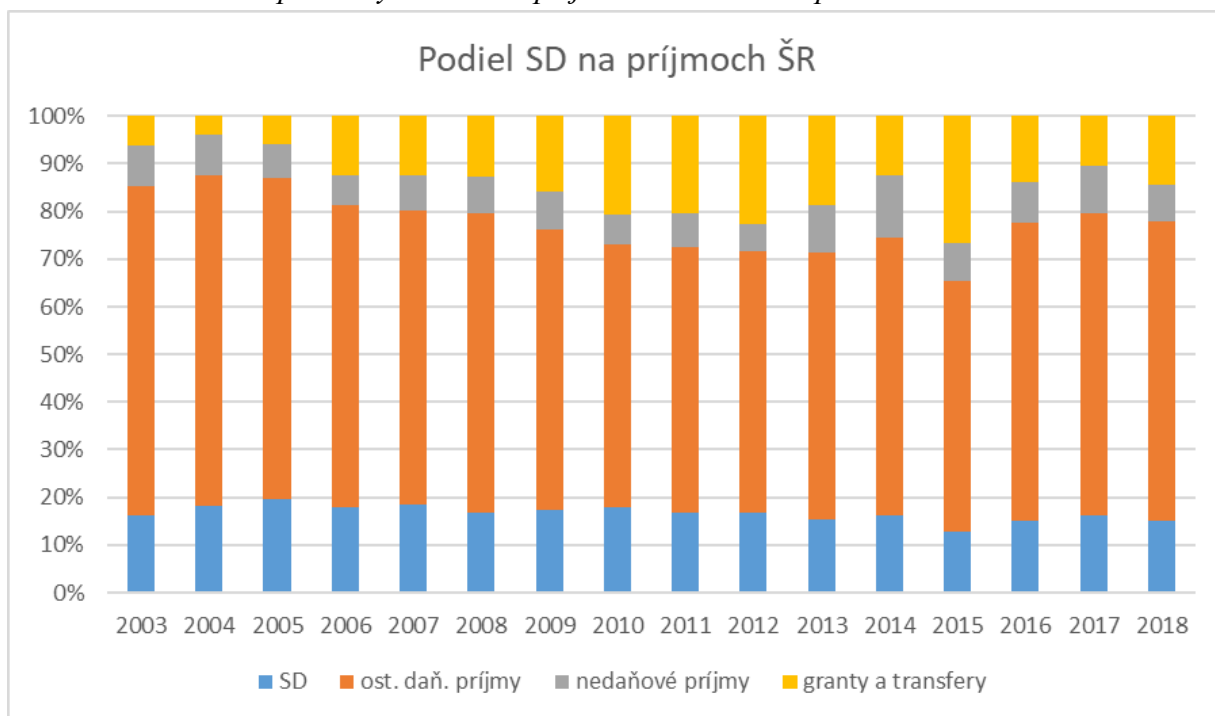
---

<sup>163</sup> Na konkrétny rozpočtový rok a to v súvislosti s strednodobými až dlhodobými cieľmi rozpočtovej politiky.

<sup>164</sup> Napríklad v Habsburskej monarchii sa prvý štátny rozpočet objavuje v roku 1766. ŠR predstavuje bilanciu príjmov a výdavkov štátu, jeho základnou funkciou je redistribúcia národného dôchodku v súlade s plnením politických, makroekonomických a sociálnych úloh vlády.

<sup>165</sup> Celkové príjmy štátneho rozpočtu na rok 2019 sa rozpočtujú sumou 15 497 653 878 EUR; celkové výdavky štátneho rozpočtu na rok 2019 sa určujú sumou 17 538 901 300 EUR; schodok štátneho rozpočtu na rok 2019 sa určuje sumou 2 041 247 422 EUR, dostupné z <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2018/370/>.

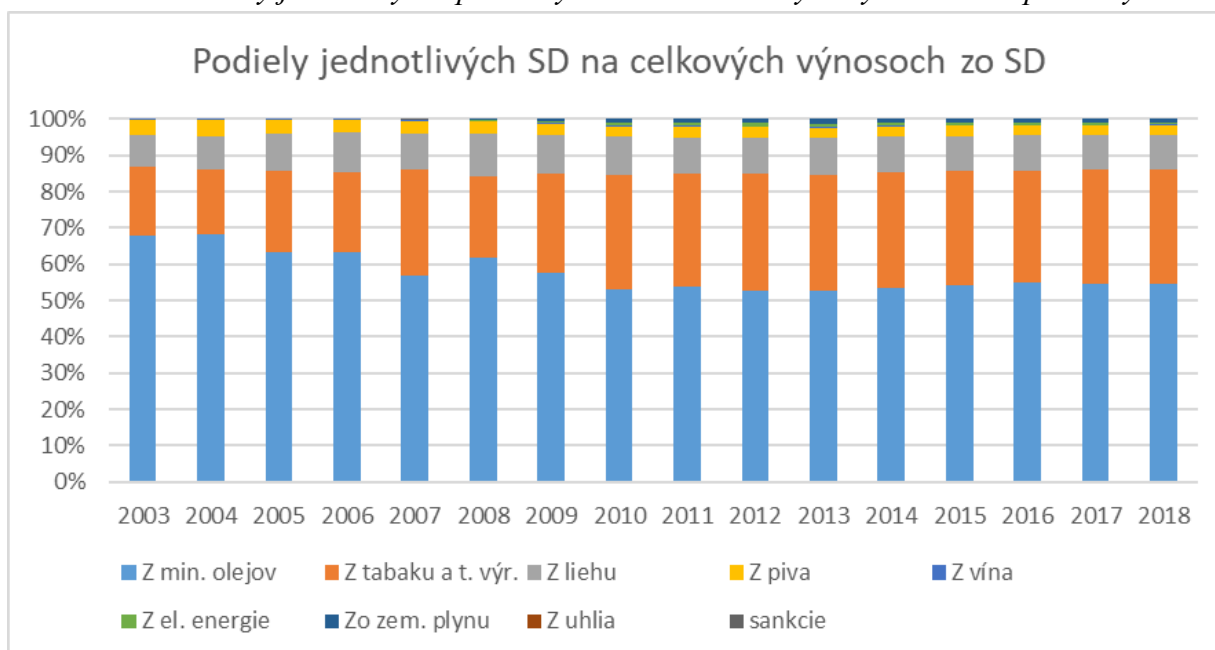
Graf č. 1: Podiel spotrebných daní na príjmoch štátneho rozpočtu



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR.

V rámci systému spotrebných daní, nie všetky ich zložky (minerálny olej, lieh, pivo, víno, tabak a tabakové výrobky, elektrina, uhlie, zemný plyn) sú rozpočtovo rovnako významné. Najvýznamnejším zdrojom z dlhodobého hľadiska sú spotrebná daň z minerálneho oleja a z tabaku a tabakových výrobkov, ako ukazuje graf č. 2. Menej významné z hľadiska príjmov štátneho rozpočtu sú spotrebné dane z liehu a z piva. Vplyv ostatných spotrebných daní je z predmetného hľadiska zanedbateľný.

Graf č. 2: Podiely jednotlivých spotrebných daní na celkových výnosoch zo spotrebných daní



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR.

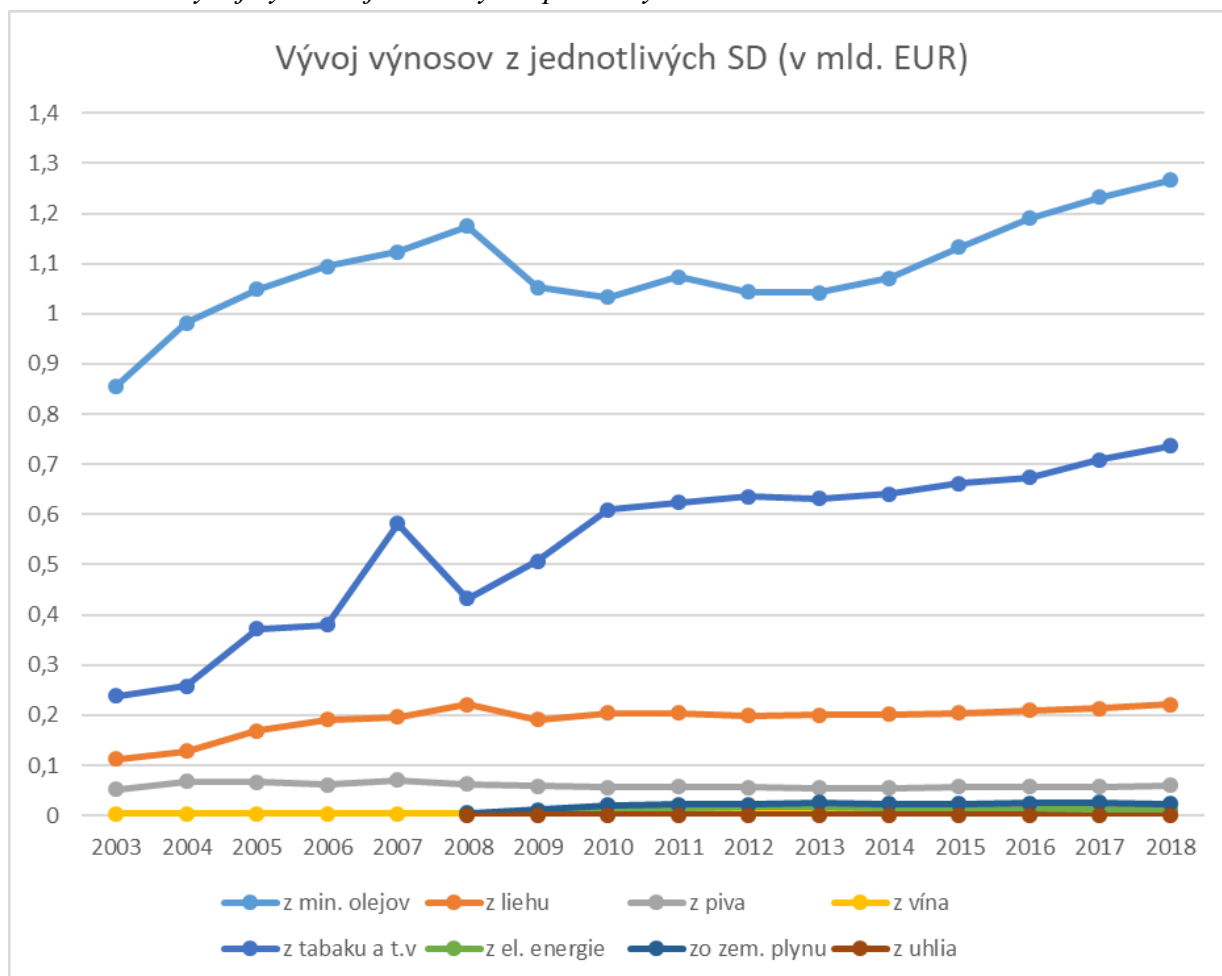
## 4. 2. Vývoj pri jednotlivých spotrebných daniach

Za obdobie od roku 2003 do roku 2018 pozorujeme výrazné rozdiely v zmenách objemu príjmov štátneho rozpočtu pri jednotlivých spotrebných daniach, ako je vidieť na grafe č. 3. Kým vývoj príjmov zo spotrebných daní z elektrickej energie, zemného plynu, uhlia, z vína a z piva je plynulý (plynulo nízky) bez výraznejších výkyvov, iný vývoj sledujeme pri spotrebných daniach z liehu, z tabaku a tabakových výrobkov a z minerálnych olejov, teda pri rozpočtovo najvýnosnejších daniach. Príjem zo spotrebnej dane z liehu má mierne stúpajúcu tendenciu (do roku 2008 postupne stúpol príjem z nej o 50,9% oproti roku 2003) s výraznejším rastom v období rokov 2003 až 2008, po ktorom došlo k miernemu poklesu v roku 2009 a od tohto roku badať obdobie stabilizácie (stagnácie) až do roku 2017, od ktorého dochádza k veľmi miernemu rastu. Najvýraznejšie zmeny vo vývoji príjmov zaznamenali spotrebné dane z tabaku a tabakových výrobkov a z minerálnych olejov. Príjem z prvej menovanej do roku 2018 stúpli 3,1-násobne oproti roku 2003 s výrazným výkyvom medzi rokmi 2006 až 2009, kde v roku 2007 nastal výrazný nárast oproti roku 2006 s následným výrazným poklesom v roku 2008, od ktorého už až do roku 2010 dochádza k skokovitému rastu v roku 2009 a tiež 2010, od ktorého už dochádza k opätovnému plynulému a menej výraznému nárastu príjmov. Pri spotrebnej dani z minerálnych olejov sledujeme výraznejší vzostup príjmov, ktorá súhrnne od roku 2003 do roku 2018 stúpila 1,48-násobne s výraznejším vzostupom v období medzi rokmi 2003 a 2008, s následným poklesom v roku 2009, po ktorom vývoj príjmov mierne kolísal do roku 2013, od ktorého zase sledujeme výraznejší vzostup príjmov.

Na uvedených krivkách grafu č. 3 sme identifikovali viacero výraznejších zmien v medziročnom vývoji príjmov z jednotlivých spotrebných daní, a síce: (a) pri spotrebnej dani z liehu výraznejší vzostup príjmov v roku 2008 a následný pokles v roku 2009; pri spotrebnej dani z tabaku a tabakových výrobkov (b) výrazne skokový rast príjmov v roku 2005, (c) takisto v roku 2007, ale s následným výrazným poklesom v roku 2008 a (d) výrazný rast príjmov od roku 2008 do 2010; pri spotrebnej dani z minerálnych olejov (e) výraznejší nárast príjmov v roku 2004, (f) výrazný prepad príjmov v roku 2009 a konečne (g) zmena trendu smerom ku kontinuálnemu zvyšovaniu príjmov od roku 2014.



Graf č. 3: Vývoj výnosov jednotlivých spotrebných daní



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR.

#### 4. 3. Posúdenie vplyvu jednotlivých zmien v právnej úprave spotrebných daní na príjmy štátneho rozpočtu zo spotrebných daní

Vývoj príjmov zo spotrebných daní je ovplyvnený mnohými faktormi. Nakoľko ide o daň uvalenú na tovary spotrebného charakteru, primárnym faktorom je miera spotreby daného tovaru jednotlivými daňovníkmi (fyzickými osobami, právnickými osobami, podnikateľskými subjektmi, subjektmi verejnej správy a pod.). Tá je ovplyvnená ďalšími faktormi, predovšetkým cenou týchto tovarov (ktorá je ovplyvnená inými faktormi, ako sú výrobné náklady, vývoj cien komodít na svetových trhoch, výška zdanenia, výška ciel v prípade dovážaného tovaru atď.), objektívnymi a subjektívnymi potrebami daného subjektu (napr. spotreba energie pri výrobe iných tovarov podnikateľským subjektom či návykmi vo vzťahu ku konzumácií alkoholických nápojov), psychologickými faktormi (napr. vo vzťahu k fajčeniu a jeho spoločenskej akceptácii) atď.

Autorský kolektív si ako jeden z faktorov vplyvajúcich na zmeny vo vývoji plnenia daňových príjmov štátneho rozpočtu zo spotrebných daní vybral kritérium zmeny právnej úpravy, t. j. vplyv legislatívnych zmien na príjmy spotrebných daní.

V rámci predchádzajúcej časti uvedených legislatívnych zmien, niektoré z nich priamo predpokladali aj rozpočtové dopady, ktoré boli špecifikované v rámci dôvodových správ (doložka vplyvov). Pri spotrebnej dani z minerálnych olejov novela zákonom č. 30/2010 Z. z. predpokladala výpadok daňových príjmov štátneho rozpočtu v metodike ESA95 vo výške 60 mil.

až 102 mil. EUR v roku 2010, 70 mil. až 117 mil. EUR v roku 2011 a 85 mil. až 132 mil. EUR v roku 2012. Novela zákonom č. 492/2010 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na štátny rozpočet, pričom v roku 2011 predpokladala dodatočný príjem do štátneho rozpočtu vo výške 92,70 mil. EUR, v roku 2012 vo výške 94,70 mil. EUR, v roku 2013 vo výške 97,00 mil. EUR a v roku 2014 vo výške 99,30 mil. EUR. Novela zákonom č. 546/2011 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na štátny rozpočet, a to v roku 2012 dodatočný príjem do štátneho rozpočtu vo výške 28,977 mil. EUR, v roku 2013 vo výške 36,518 mil. EUR a v roku 2014 vo výške 36,518 mil. EUR. Dosah niektorých navrhovaných opatrení však nebolo možné vopred kvantifikovať. Novelizácia zákonmi č. 212/2013 Z. z., č. 353/2013 Z. z. a č. 352/2018 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na rozpočet verejnej správy, ktorý ale nebolo možné kvantifikovať.

Nový zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu predpokladal príjem zo spotrebnej dane z elektriny, uhlia a zemného plynu v roku 2008 aktuálne vo výške 11,85 mil. EUR. Novela zákonom č. 485/2010 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na štátny rozpočet, pričom v roku 2011 sa predpokladal dodatočný príjem do štátneho rozpočtu vo výške 8,6 mil. EUR a v rokoch 2012, 2013 a 2014 vo výške 14,2 mil. EUR za každý rok. Novela zákonom č. 348/2013 Z. z. predpokladala zanedbateľný negatívny vplyv na štátny rozpočet (cca 1 200 EUR) a zároveň pozitívny vplyv na rozpočet verejnej správy, ktorý ale nebolo možné kvantifikovať.

Pri spotrebnej dani z alkoholických nápojov novela zákonom č. 556/2004 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na štátny rozpočet<sup>166</sup>. Novela zákonom č. 279/2008 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov predpokladala pozitívny nekvantifikovaný vplyv na štátny rozpočet. Novela zákonom č. 474/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh predpokladala pozitívny vplyv na štátny rozpočet. Právnou úpravou sa predpokladal dodatočný príjem do štátneho rozpočtu v roku 2010 vo výške 13,17 mil. EUR, v roku 2011 vo výške 20,04 mil. EUR a v roku 2012 vo výške 20,71 mil. EUR. Novela zákonom č. 362/2013 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na rozpočet verejnej správy, ktorý ale nebolo možné kvantifikovať. Novela zákonom č. 290/2018 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na rozpočet verejnej správy, ktorý ale nebolo možné kvantifikovať. Zákon č. 296/2016 Z. z. novelizuje tak daň z alkoholických nápojov ako aj daň z tabaku a tabakových výrobkov a tak aj dopady na rozpočet kvantifikuje spoločne, ako pozitívny vplyv na štátny rozpočet v roku 2017 29,504 mil. EUR, v roku 2018 32,475 mil. EUR, v roku 2019 68,344 mil. EUR a v roku 2020 68,344 mil. EUR.

Pri spotrebnej dani z tabaku a tabakových výrobkov novelou zákonom č. 533/2005 Z. z. bolo možné očakávať zvýšenie príjmov do štátneho rozpočtu v roku 2006 o cca 1,3 mld. Sk. Novela zákonom č. 547/2007 Z. z. očakávala zvýšenie príjmov v roku 2008 o cca 1,2 mld. Sk na hotovostnom princípe, v roku 2009 o cca 1,41 mld. Sk na hotovostnom princípe a v roku 2010 o cca 1,46 mld. Sk na hotovostnom princípe. Zmena zákonom č. 378/2008 Z. z. mala spôsobiť v

---

<sup>166</sup> Napríklad za výrobné obdobie 2002-2003 bolo odvedených 66,4 mil. Sk, za výrobné obdobie 2003-2004 bolo do 30.4.2004 odvedené 67,2 mil. Sk, a po prijatí navrhovaných zmien pri rovnakom objeme výroby to bude predstavovať viac ako 100 mil. Sk. Dôvodová správa k zákonu č. 556/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. a o zmene a doplnení ďalších zákonov.

roku 2008 v porovnaní s vtedajším legislatívnym stavom dodatočný príjem v sume 4,5 mld. Sk. Na druhej strane, v roku 2009 malo z uvedeného dôvodu dôjsť k výpadku príjem spotrebnej dane v sume 4,6 mld. Sk. Dodatočný príjem v sume 1,3 mld. Sk podľa metodiky ESA95 sa mal prejaviť až v roku 2010.<sup>167</sup> Zmeny vyplývajú z posunu termínu zvyšovania sadzieb dane z 1.1.2009 na 1.2.2009 a zvýšenia minimálnej sadzby dane. V dôsledku transpozície Smernice Rady č 2007/74/ES do zákonov o spotrebných daniach a zákona o dani z pridanej hodnoty sa predpokladá pozitívny dopad na štátny rozpočet vo výške cca 0,28 mld. Sk. Novela zákonom č. 491/2010 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na štátny rozpočet, pričom v roku 2011 sa predpokladal dodatočný príjem do štátneho rozpočtu vo výške 15,9 mil. EUR, v roku 2012 vo výške 21,2 mil. EUR, v roku 2013 vo výške 42,1 mil. EUR a v roku 2014 vo výške 53,9 mil. EUR. Zákon č. 288/2012 Z. z. predpokladal v roku 2013 dodatočný príjem do štátneho rozpočtu vo výške 8,147 mil. EUR, v roku 2014 vo výške 8,514 mil. EUR, v roku 2015 vo výške 8,871 mil. EUR a v roku 2016 vo výške 9,217 mil. EUR. Novela zákonom č. 381/2013 Z. z. predpokladala pozitívny vplyv na rozpočet verejnej správy, ktorý však nebolo možné kvantifikovať. Novela zákonom č. 241/2015 Z. z. predpokladala zvýšenie daňových príjmov v roku 2016 o 26,64 mil. EUR, v roku 2017 o 28,93 mil. EUR, v roku 2018 o 29,02 mil. EUR a v roku 2019 o 29,02 mil. EUR. Zákon č. 296/2016 Z. z. predpokladal pozitívny vplyv na daňové príjmy: v roku 2017 29,504 mil. EUR, v roku 2018 32,475 mil. EUR, v roku 2019 68,344 mil. EUR a v roku 2020 68,344 mil. EUR. Novela zákonom č. 269/2017 Z. z. predpokladá negatívny vplyv na štátny rozpočet, a to na strane výdavkov.

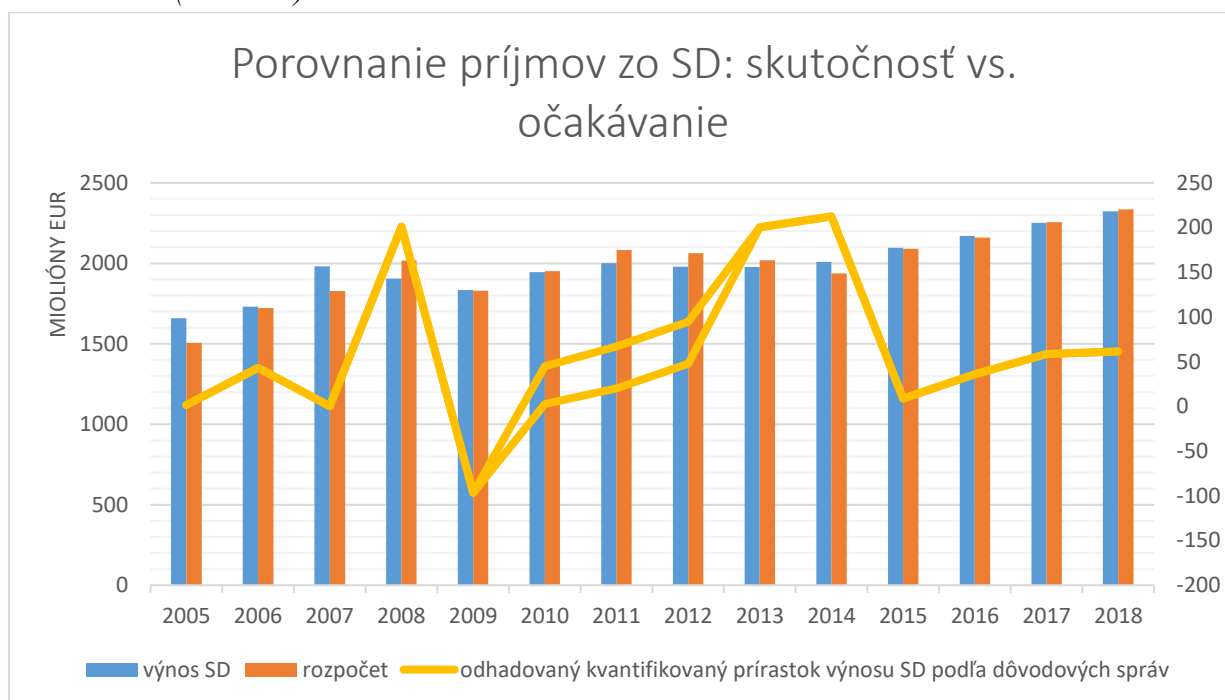
Zákon č. 465/2008 Z. z. pri všetkých spotrebných daniach sumárne odhadoval v roku 2009 negatívny dopad na príjmy zo spotrebných daní 0,4 mil. Sk.

Ak sumarizujeme tieto uvedené očakávané rozpočtové dopady na príjmy zo spotrebných daní, konkrétne tie z nich, ktoré boli kvantifikované, pozorujeme nasledovný rozdiel medzi skutočným stavom príjmov zo spotrebných daniach (hlavná os) a v legislatíve uvedenými očakávaniami (vedľajšia os), ako je zobrazené v grafe č. 4.

---

<sup>167</sup> V porovnaní so schválenými Výhodiskami rozpočtu verejnej správy na roky 2009-2011 sa očakával negatívny dopad v roku 2008 v sume 5,0 mld. Sk, v roku 2009 naopak pozitívny dopad v sume 5,0 mld. Sk, v ďalších rokoch na úrovni 0,1 mld. Sk.

Graf č. 4: Porovnanie reálneho a očakávaného stavu plnenia príjmov zo spotrebných daní (sumárne)



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR.

Odchýlky v plnení príjmov spotrebných daní pri jednotlivých zmenách môžeme pozorovať aj pri porovnaní príjmov na spotrebných daniach na mesačnej báze prezentovaných v grafe č. 5, kde vidíme výrazné odchýlky v mesačných prírastkoch v období január/február 2006, december 2007-február 2008, január-marec 2009, december 2009-apríl 2010, január-apríl 2011. V rokoch 2005, 2007, 2013, 2014, 2015, 2016, 2018 pozorujeme opakovanie stavu, kde oproti relatívne plynulému vývoju v predchádzajúcich mesiacoch dochádza k poklesu príjmov v mesiacoch február a marec a opätovnému návratu k stabilnejšej krivke. V rokoch 2010 a 2012 pozorujeme inú situáciu – nerovnomerný kolísavý mesačný prírastok príjmov v jednotlivých mesiacoch obdobia január až apríl, resp. január až máj.

## V.

# PERSPEKTÍVY V OBLASTI SPOTREBNÝCH DANÍ

---

Zdaňovanie spotrebnými daňami (v zásade vynímajúc všeobecnú daň zo spotreby, ktorou je DPH, resp. daň z obratu) od počiatku jeho realizácie predstavovalo osobitný režim zdaňovania vybraných druhov spotrebných predmetov. Výber toho-ktorého druhu spotrebného tovaru ako predmetu spotrebnej dane je podmienený mnohými determinantmi, ktoré však spája určitá vodiaca línia charakterizujúca ich spoločné podstatné znaky, príčiny a dôsledky ich zdaňovania.

Za účelom správneho pomenovania perspektív v oblasti spotrebných daní a predvídania ich ďalšieho vývoja nielen v podmienkach Slovenskej republiky a EÚ je nevyhnutné mať všeobecný prehľad a znalosť o všeobecných politických cieľoch nielen regionálnych, národných a nadnárodných politik, ale najmä o celosvetových trendoch a o globálnom smerovaní. Táto na prvý pohľad nesúvisiaca rovina má esenciálny vplyv na formovanie nových druhov spotrebných daní. Uvedené pramení z toho, že zmenou najmä národnej, nadnárodnej a celosvetovej politiky a za účelom dosiahnutia prijatých nových výziev a cieľov na týchto úrovniach môže dôjsť k rapídному ovplyvneniu výroby určitých druhov osobitných spotrebných produktov, resp. k pokusom o čo najvyššie obmedzenie (alebo podporu) ich spotreby rôznymi dostupnými ekonomickými, politickými a právnymi metódami, čo môže viesť k zníženej (alebo zvýšenej) spotrebe vybraných druhov spotrebných tovarov konečnými spotrebiteľmi.

Je bez ďalších pochybností možné tvrdiť takisto to, že aj úroveň a transformácia hospodárstva (taktiež v rozmere regionálnom, národnom, nadnárodnom alebo globálnom) má vplyv na výrobu predmetov spotreby a na rozsah takejto výroby. Koniec koncov sú to však koneční spotrebiteľia, ktorí určujú v podmienkach slobodného trhového hospodárstva to, ktorý osobitný predmet spotreby je natoľko nevyhnutným, resp. vyhľadávaným, že štát za účelom dosahovania príjmov do štátneho rozpočtu, korigovania jeho spotreby alebo dosahovania nových politických cieľov a výziev pristúpi k jeho zdaňovaniu. Uvedené platí aj naopak, a za účelom dosahovania najmä nových politických výziev a cieľov, podpory výroby určitého typu spotrebného tovaru a transformácie štruktúry spotreby môže štát podporovať spotrebu aj tým, že predmety podporovanej spotreby nezdaní. Tým sa vytvárajú vzájomne mnohonásobne podmienené a ovplyvňujúce sa komplexné vzťahy v sústave vzťahov realizujúcich sa v podmienkach trhového hospodárstva.

S ohľadom na nielenže významné, ale priam existenčné prepojenie a súvis slovenského zákonodarstva regulujúceho zdaňovanie spotrebnými daňami a právnej úpravy spotrebných daní na úrovni EÚ je nevyhnutné túto problematiku vnímať komplexne, a to najmä s ohľadom na členstvo Slovenskej republiky v EÚ, na smerovanie EÚ ako takej a na medzinárodné trendy ovplyvňujúce vývoj v oblasti zdaňovania. Preto budú perspektívy v oblasti spotrebných daní hodnotené najmä s ohľadom na tento rozmer.

### 5. 1. Súčasný trendy ovplyvňujúce perspektívy v oblasti spotrebných daní

Vývoj v posledných rokoch v globálnom priestore a v EÚ možno jednoznačne charakterizovať tak, že čoraz väčšia pozornosť sa začína presúvať na dosahovanie politických cieľov v oblasti zmeny klímy a jej ochrany, transformácie energetiky, prechodu na nízko-uhlíkové hospodárstvo, ochrany životného prostredia a eliminovanie globálneho otepľovania. Okrem súčasných spôsobov a predmetov zdaňovania spotrebných tovarov sa tak vo veľkom

rozsahu začína zákonite presúvať ťažisko budúceho spotrebného zdaňovania na výrobu a na tovary, pri ktorých sa budú zohľadňovať najmä environmentálne a klimatické aspekty.

Podstatný míľnik v tomto procese predstavoval *Rámcový dohovor OSN o zmene klímy*. Ten bol prijatý v New Yorku dňa 09. mája 1992 a do platnosti vstúpil dňa 21. marca 1994. Rámcový dohovor predstavuje hlavnú medzinárodnú dohodu o ochrane klímy a tvorí základný pilier ďalšej spolupráce zúčastnených krajín aj v súčasnosti. Základným cieľom tohto dohovoru a ďalších listín súvisiacich s dohovorom bolo a je dosiahnutie stabilizácie koncentrácie plynov spôsobujúcich skleníkový efekt v atmosfére na úrovni, ktorá by zabránila nebezpečným a neodvratným zmenám klimatického systému z dôvodu ľudskej činnosti. Túto úroveň je potom nevyhnutné dosiahnuť v rámci dostatočnej časovej lehoty, ktorá umožní ekosystémom adaptovať sa prirodzeným spôsobom na zmenu klímy, ktorá zabezpečí, aby nebola ohrozená produkcia potravín a ktorá umožní, aby ekonomický rozvoj pokračoval udržateľným spôsobom.<sup>168</sup> Spočiatku dohovor predstavoval najmä prostriedok na spoluprácu zúčastnených krajín pri obmedzovaní globálneho zvyšovania teploty klímy, jej zmien a zvládanie súvisiacich vplyvov.<sup>169</sup> Boli ním zadefinované záväzky zúčastnených krajín, ku ktorým sa zaviazali za účelom dosiahnutia stanovených cieľov (napr. prijatie a pravidelné aktualizovanie národnej politiky za účelom zamedzenia zvyšovania skleníkových plynov, podpora transferu technológií, formulácia a implementácia národných programov opatrení na boj so zmenou klímy pôsobením na emisie, podpora vzdelania a verejného povedomia a pod.) Doposiaľ dohovor ratifikovalo 197 krajín.<sup>170</sup>

Nezadržateľný vývoj v tejto oblasti však krátko po prijatí rámcového dohovoru ukázal, že pravidlá ním nastavené nepostačujú na efektívnu realizáciu opatrení a na dosiahnutie zamýšľaných cieľov. Z uvedeného dôvodu sa zúčastnené krajiny na rámcovom dohovore za účelom rapídnejšieho zníženia emisií dohodli, že je nutné prijať a zaviesť *právne záväzné* ciele v oblasti znižovania emisií pre vyspelé krajiny. Stalo sa tak prijatím *Kjótskeho protokolu k rámcovému dohovoru OSN o zmene klímy*<sup>171</sup>, ktorý bol prijatý 11. decembra 1997 a ktorý nadobudol platnosť dňa 16. februára 2005.<sup>172</sup> Tento protokol vo všeobecnosti rozšíril možnosti krajín pri výbere najvhodnejších spôsobov a nástrojov na splnenie redukčných cieľov s ohľadom na špecifické podmienky tej-ktorej krajiny. V rámci tohto protokolu boli ustanovené nové flexibilné nástroje za účelom dosiahnutia maximálneho redukčného potenciálu pri ich čo ekonomicky najefektívnejšom využívaní, ktoré majú trvať do roku 2020.<sup>173</sup> Doposiaľ dohovor ratifikovalo 192 krajín.<sup>174</sup>

<sup>168</sup> Pozri na <https://www.enviroportal.sk/dokumenty/medzinarodne-dohovory/dohovor/1?>.

<sup>169</sup> Bližšie pozri znenie *Rámcového dohovoru OSN o zmene klímy*, dostupné na [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0207\(02\)&from=SK](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0207(02)&from=SK).

<sup>170</sup> V mene Slovenskej republiky bol dohovor podpísaný dňa 19. mája 1993, pričom Národná rada Slovenskej republiky s dohovorom vyslovila súhlas svojím uznesením č. 555 z 18. augusta 1994. Platnosť pre ňu nadobudol dňa 23. novembra 1994. Bližšie pozri *Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 548/2006 Z. z. o prijatí Rámcového dohovoru Organizácie Spojených národov o zmene klímy*.

<sup>171</sup> Bližšie pozri znenie *Kjótskeho protokolu k Rámcovému dohovoru Organizácie Spojených národov o zmene klímy* dostupné na [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:22002A0515\(01\)&from=SK](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:22002A0515(01)&from=SK).

<sup>172</sup> V mene Slovenskej republiky bol *Kjótsky protokol* podpísaný dňa 26. februára 1999 v New Yorku, pričom Národná rada Slovenskej republiky vyslovila s protokolom súhlas svojím uznesením č. 1966 z 20. marca 2002 a prezident Slovenskej republiky ho ratifikoval 14. mája 2002. Bližšie pozri *Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 139/2005 Z. z. o uzavretí Kjótskeho protokolu k Rámcovému dohovoru Organizácie Spojených národov o zmene klímy*.

<sup>173</sup> Medzi kľúčové mechanizmy flexibility patrí najmä *spoločné plnenie záväzkov, mechanizmus čistého rozvoja a obchodovanie s ušetrenými emisiami*. Bližšie pozri na <https://www.enviroportal.sk/dokumenty/medzinarodne-dohovory/dohovor/2>.

<sup>174</sup> Napriek vysokému množstvu zúčastnených strán protokolu sa v ňom vyžadujú opatrenia len zo strany vyspelých krajín, čo je aj najväčším nedostatkom tohto protokolu. V súčasnosti sa na základe dodatku z Dauhy ku

Vyvrcholením tohto procesu bolo prijatie *Parížskej dohody*<sup>175</sup> v rámci Rámcového dohovoru OSN o zmene klímy, ktorej hlavným cieľom má byť obmedzenie skleníkových plynov po roku 2020, čím má kontinuálne nadviazať na spomínaný Kjótsky protokol. Od 30. novembra 2015 do 11. decembra 2015 sa v Paríži konalo 21. zasadnutie Konferencie zmluvných strán Rámcového dohovoru OSN o zmene klímy, na ktorom sa 12. decembra 2015 dosiahla nová celosvetová dohoda o zmene klímy medzi všetkými zmluvnými stranami.<sup>176</sup> Touto dohodou sa stanovili pravidlá a nástroje na dosiahnutie dohodnutých cieľov do roku 2050 a splnenie (najmä emisných) záväzkov zmluvných strán. Účelom tejto dohody je hlavne zlepšenie implementácie Rámcového dohovoru OSN o zmene klímy pomocou:

- udržania nárastu globálnej priemernej teploty výrazne pod hranicou 2 °C oproti hodnotám pred priemyselnou revolúciou a úsilím o to, aby nárast teploty neprekročil hranicu 1,5 °C oproti hodnotám pred priemyselnou revolúciou,
- uznanie toho, že uvedené by výrazne znížilo riziká a dopady na zmenu klímy,
- zvyšovanie schopnosti prispôbiť sa nepriaznivým dopadom zmeny klímy,
- posilňovanie odolnosti voči zmene klímy,
- nízkoemisný rozvoj za súčasného neohrozenia produkcie potravín,
- zladenie finančných tokov s nízkoemisným rozvojom odolným voči zmene klímy a pod.

V rámci týchto záväzkov (ale aj nad ich rámec) sa vo veľkej miere angažuje aj EÚ a jej inštitúcie, ktoré povýšili politiku v oblasti zmeny klímy medzi priority EÚ a týmto sa priamo ovplyvňuje vývoj vo všetkých členských štátoch EÚ.<sup>177</sup> V tomto zmysle možno poukázať najmä na aktivity Európskej komisie, ktoré vyvíja v oblasti definovania nových pravidiel prostredníctvom klimaticko-energetického balíka do roku 2020<sup>178</sup>, v oblasti definovania rámca politiky EÚ v oblasti zmeny klímy a energetiky na roky 2020 až 2030<sup>179</sup>, v oblasti identifikovania a predkladania plánov prechodu na nízkouhlíkové hospodárstvo do roku 2050<sup>180</sup>, ale i plánov na znižovanie emisií skleníkových plynov a pod.

Takto stručne naznačený vývoj v oblasti ochrany klímy má ďalekosiahle dôsledky aj v oblasti spotrebných daní. Dosiahnutie záväzkov zmluvných strán a cieľov stanovených v uvedených dohodách možno dosahovať aj prostredníctvom racionálneho a progresívneho zohľadňovania zdaňovania predmetov spotreby, ktoré sa v zvýšenej miere podieľajú na tvorbe emisií a prispievajú k negatívnym dôsledkom súčasných globálnych problémov. Týmto spôsobom možno identifikovať najaktuálnejšie perspektívy v oblasti spotrebných daní, ktoré sa budú prejavovať v zdaňovaní spotreby s akcentom na environmentálny aspekt – tzv. *environmentálne dane*.

---

Kjótskemu protokolu realizuje druhé obdobie, ktoré sa týka záväzkov trvajúcich od roku 2013 do roku 2020. Bližšie pozri na [https://unfccc.int/kyoto\\_protocol](https://unfccc.int/kyoto_protocol).

<sup>175</sup> Bližšie pozri na [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:22016A1019\(01\)&from=SK](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:22016A1019(01)&from=SK).

<sup>176</sup> *Parížska dohoda* bola za Slovenskú republiku podpísaná 22. apríla 2016 v New Yorku, pričom Národná rada Slovenskej republiky vyslovila súhlas s dohodou uznesením č. 215 z 21. septembra 2016 a prezident Slovenskej republiky ratifikoval dohodu 28. septembra 2016. Dohoda nadobudla platnosť pre Slovenskú republiku dňa 4. novembra 2016. Bližšie pozri *Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 99/2017 Z. z. o prijatí Parížskej dohody*.

<sup>177</sup> Do riešenia problematiky ochrany klímy sa nezapájajú len štáty a celosvetové organizácie, ale aj rôzne nevládne environmentálne organizácie. V tomto ohľade možno spomenúť zoskupenie *Green 10*, ktoré je koalíciou desiatich najväčších environmentálnych organizácií a sietí aktívnych na európskej úrovni, a ktoré úzko spolupracuje s inštitúciami Európskej únie.

<sup>178</sup> Dostupné na: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:2001\\_8&from=SK](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:2001_8&from=SK).

<sup>179</sup> Dostupné na: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:2001\\_5&from=SK](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:2001_5&from=SK).

<sup>180</sup> Dostupné na: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:2001\\_7&from=SK](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:2001_7&from=SK).

## 5. 2. Spotrebné dane (environmentálne dane) v kontexte Pigouovej dane a Ramseyho pravidla

S problematikou a podstatou spotrebných daní a v ich rámci aj environmentálnych daní je úzko spätá problematika tzv. *Pigouovej dane* (alebo aj *Pigovian tax / Pigouvian tax*). Táto teoretická konštrukcia je pomenovaná po anglickom ekonómovi, Arthurovi C. Pigouovi, ktorý ju vo svojich prácach<sup>181</sup> definoval ako daň z akejkoľvek trhovej činnosti, ktorá vytvára negatívne externality, resp. náklady nezahrnuté v trhovej cene za tovar.<sup>182</sup> Samotným cieľom *Pigouovej dane* je napraviť neefektívny výsledok trhu prostredníctvom nastavenia primeranej výšky dane na úroveň výšky spoločenských nákladov vzniknutých z negatívnych externalít. Pritom sa vychádza z logického predpokladu, že v prípade existencie takýchto negatívnych externalít súkromné náklady vynaložené na činnosti na trhu nepokrývajú a ani nepokryjú spoločenské náklady trhovej činnosti. Spoločenské náklady trhovej činnosti v súvislosti s existenciou negatívnych externalít sú práve náklady, ktoré sa vynakladajú na ich odstránenie.<sup>183</sup> V takomto prípade môže vzniknúť situácia, kedy bude výsledok trhu neefektívny, môže viesť k zvýšenej spotrebe tovaru a výrobou alebo spotrebou tovaru budú vznikať ďalšie nepriame náklady, ktoré bude musieť znášať spoločnosť.

Je však nevyhnutné bližšie poukázať aj na koncept *externality*. V environmentálnej ekonomickej teórii je externalita definovaná ako náklad alebo benefit, ktorý sa nezahŕňa a neprenáša do trhových cien pri výrobe alebo spotrebe tovarov. Benefit vyjadruje *pozitívnu externalitu* a náklad predstavuje *negatívnu externalitu*.<sup>184</sup> *Mutatis mutandi* možno túto teóriu aplikovať aj na oblasť spotrebných daní. Je možné jednoznačne identifikovať rôzne negatívne externality napríklad pri klasickej spotrebnej dani z tabakových výrobkov a pri spotrebnej dani alkoholických nápojov, ktoré súvisia so zvýšenými spoločenskými nákladmi na verejnú zdravotnú starostlivosť spočívajúcich v odstránení škodlivých dôsledkov spotreby alkoholu a tabaku a ich neblahých účinkov na zdravie človeka a pod. V kontexte perspektív a transformácie spotrebných daní je však nevyhnutné poukázať na negatívne externality (resp. spoločenské náklady) spojené s environmentálnymi dôsledkami výroby a spotreby spočívajúce najmä v znečistení životného prostredia, v poškodzovaní klímy, atď. Preto bude typ zdaňovania formou tzv. *Pigouovej dane* pre účely tejto práce spojený najmä s environmentálnym zdaňovaním.

V druhom rade sa javí nevyhnutným poukázať na tzv. *hypotézu dvojitej výhody (dividendy) Pigouovej dane* hlavne v jej spojení s environmentálnym zdaňovaním.<sup>185</sup> Prvá výhoda spočíva

<sup>181</sup> Bližšie pozri Pigou, A. *The Economics of Welfare*. London: Macmillan, 2013, s. 896.

<sup>182</sup> Opačom *Pigouovej dane* je tzv. *Pigouova subvencia* (alebo aj *Pigovian subsidy*), ktorá vyjadruje akúsi podporu (dotáciu, resp. v prenesenom význame subvenciu, nie však v jej tradičnom ponímaní), ktorá je využívaná na stimuluovanie správania sa jedného subjektu, ktoré má pozitívny vplyv na nezúčastnené subjekty, resp. na spoločnosť ako celok. Správanie alebo činnosť, ktoré predstavujú benefit pre nezúčastnené osoby na tomto správaní alebo činnosti, možno súhrnne označiť ako *pozitívne externality*. K tomu bližšie pozri Goolsbee, A., Levitt, S., Syverson, C. *Microeconomics*. New York: Worth Publishers, 2013, s. 656.

<sup>183</sup> Bližšie pozri Sandmo, A. Pigouvian Taxes. In *Palgrave Macmillan (eds): The New Palgrave Dictionary of Economics*. London: Palgrave Macmillan, 2008, vol. 6, s. 435-436; Baumol, W. On Taxation and the Control of Externalities. In *The American Economic Review*, vol. 62, no. 3, 1972, s. 307.

<sup>184</sup> Eurostat – European Commission. *Environmental taxes: A statistical guide*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013, s. 10.

<sup>185</sup> Bližšie pozri: Bovenberg, A. L. Green Tax Reforms and the Double Dividend: an Updated Reader's Guide. In *International Tax and Public Finance*, no. 6, 1999, s. 421-422.; Tullock, G. Excess benefit. In *Water Resources Research*, no. 2, 1967, s. 643-644.



v zabezpečení všeobecného verejného blahobytu, ktorý sa dosiahne zlepšením životného prostredia (obmedzením znečistenia) a druhá výhoda je podmienená redukciou skreslenia zvýšených príjmov štátu získaných zdaňovaním, čo takisto vedie k podpore verejného blahobytu.<sup>186</sup> Táto základná definícia hypotézy dvojitej výhody je rôznymi autormi doplňovaná a sú nachádzané rôzne roviny výhod zdaňovania formou *Pigouovej dane* v kontexte jej aplikovania v oblasti environmentálneho zdaňovania. Ide napríklad o výhody zdaňovania konkrétne prostredníctvom environmentálnych daní, ktoré sa prejavujú v zlepšení životného prostredia a zároveň v súbežnom zvýšení ekonomickej efektívnosti, v posilnení opodstatnenosti zmeny štruktúry daňovej sústavy za pomoci stanovených nových perspektív a globálnych cieľov a pod.<sup>187</sup> Podstata tejto hypotézy však ostáva zachovaná aj napriek rôznym prístupom k jej výkladu.

Nebolo by objektívne správne poukazovať len na výhody zdaňovania založenom na koncepcii *Pigouovej dane*, ale je nutné identifikovať aj *nevýhody* tejto konštrukcie. Jednou z najväčších nevýhod tejto koncepcie je problematické stanovovanie konečného predmetu zdanenia, resp. jeho individualizácia, a to najmä z dôvodu zákonnej (a relatívne neodvratiteľnej) absencie poznania všetkých údajov a informácií potrebných na bezchybné stanovenie takéhoto predmetu zdanenia.<sup>188</sup> Ďalším problémom sa pri realizácii zdaňovania na základe tejto konštrukcie javí aj objektívne správne určenie výšky sociálnych nákladov negatívnej externality a jej transformácia do peňažnej roviny, ktorá by bola podkladom pre určenie výšky zdanenia.<sup>189</sup> Samozrejme, problémom sa javí aj samotné politické rozhodovanie o konkrétnom výbere predmetu zdaňovania (výroby alebo spotreby tovaru) produkujúceho negatívne externality, ktoré nie vždy sleduje racionálne ciele a objektívne zhodnotenie ekonomickej situácie.

Za účelom správnej implementácie nových typov spotrebných daní a pri presadzovaní environmentálneho zdaňovania je nevyhnutné prihliadať aj na tzv. *Ramseyho pravidlo*, ktoré formuloval britský matematik, filozof a ekonóm Frank Plumpton Ramsey. Výška daňovej sadzby pri zdaňovaní výroby alebo tovarov produkujúcich znečistenie by nemala závisieť iba od spoločenských nákladov, ale mala by byť determinovaná aj elasticitou dopytu. Podľa Ramseyho pravidla je potom sadzba optimálnej fiskálnej dane stanovená nepriamo úmerne k cenovej elasticite dopytu po predmete zdanenia, resp. inak povedané, čím je dopyt menej pružný, tým je vyššia daňová sadzba. To minimalizuje tzv. *náklady mŕtvej váhy*<sup>190</sup>, alebo inak povedané, narušenie ekonomickej činnosti spôsobené zdaňovaním. Váha je potom v rámci tohto pravidla určená hraničnými nákladmi verejných prostriedkov.<sup>191</sup>

---

<sup>186</sup> Bližšie pozri Jaeger, W. The Double Dividend Debate. In *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2013, s. 214.

<sup>187</sup> Pozri aj Fullerton, D., Metcalf, G. Environmental Taxes and the Double-Dividend Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing?. In *Chicago-Kent Law Review*, no. 1., 1998, s. 221-256.

<sup>188</sup> Samotný A. Pigou vo svojich prácach uviedol, že je potrebné priznať, že len zriedka vieme dosť na to, aby sme sa rozhodli, v ktorých oblastiach a do akej miery by mohol štát užitočne a racionálne zasahovať do individuálnej slobodnej voľby jednotlivca z dôvodov rozdielov medzi súkromnými a verejnými nákladmi. Bližšie pozri Pigou, A. Some Aspects of the Welfare State. In *Diogenes*, no. 7, 1954, s. 6.

<sup>189</sup> Pozri napríklad: Baumol, W. On Taxation and the Control of Externalities. In *American Economic Association*, no. 3, 1972, s. 307-322.

<sup>190</sup> V ekonómii je známy aj pojem tzv. *straty mŕtvej váhy*, inak aj Harbergerov trojuholník, ktorý predstavuje ekonomickú konštrukciu, pomocou ktorej je možné zistiť nadmerné zaťaženie daňovníkov vyplývajúce z ukladania daní. Bližšie pozri Aure, M. Deadweight Loss and Taxation. In *NTRC Tax Research Journal*, 2012, vol. 24, no. 6, s. 1-26.

<sup>191</sup> Bližšie pozri Ramsey, F. P. A Contribution to the Theory of Taxation. In *Economic Journal*, no. 37, s. 47-61.

### 5.3. Výhody a nevýhody spotrebného zdaňovania prostredníctvom environmentálnych daní

Na základe skutočností uvedených v predchádzajúcom texte možno konštatovať, že konštrukcia *Pigouovej dane* a *Ramseyho pravidla* má determinujúci vplyv aj v oblasti zdaňovania spotrebnými daňami, resp. environmentálnymi daňami. Zavedenie zdaňovania formou environmentálnych daní so sebou prináša množstvo výhod, no možno identifikovať aj určité formy nevýhod v porovnaní s inými formami uval'ovania povinností peňažného plnenia súvisiacich s ovplyvňovaním výroby a spotreby vybraných druhov tovarov produkujúcich negatívne externality.

Odstraňovanie negatívnych externalít súvisiacich s týmito tovarmi prostredníctvom environmentálnych daní je charakterizované týmito hlavnými výhodami:

- zatiaľ čo väčšina daní (vo svojej podstate) skresľuje svoj skutočne sledovaný cieľ, environmentálna daň koriguje tieto skreslenia, a to konkrétne svojim priamym zameraním sa na odstraňovanie negatívnych externalít vzniknutých nadmerným využívaním činností negatívne ovplyvňujúcich životné prostredie;
- *dvojitá výhoda (dividenda)* environmentálnych daní je mimoriadne dôležitá aj v medzinárodnom kontexte;
- environmentálne dane majú potenciál značne minimalizovať náklady na dodržiavanie právnych predpisov hospodárskymi subjektmi, a to tak, že časť dane (alebo celú daň) budú znášať spotrebitelia;
- environmentálne dane pôsobia ako nepretržitý stimul v oblasti prijímania nových modernejších technológií a úspory energie;
- environmentálne dane je možné v zásade jednoducho upraviť, ak sa vyskytnú nové vstupné údaje, na základe ktorých boli vyhodnotené, stanovené a prijaté.

Naopak, medzi hlavné nevýhody environmentálnych daní patria tieto ich významné vlastnosti:

- cieľ, ktorý v tomto prípade predstavuje vopred stanovené zníženie negatívnych externalít, nemôže byť dosiahnutý, pokiaľ nie sú s určitou dávkou istoty známe relevantné elasticity trhu a dopytu, ktoré sa k tomu všetkému môžu v priebehu krátkeho časového obdobia výraznejšie meniť;
- environmentálne dane so sebou prinášajú tzv. *stratu mŕtvej váhy*, ktorá musí byť korigovaná vzhľadom na meniaci sa zisk spôsobený znižovaním negatívnych externalít;
- určenie výšky daňového zaťaženia prostredníctvom environmentálnych daní je všeobecne pokladané za problematické;
- politickú neprijateľnosť environmentálnych daní spôsobuje úvaha o zavádzaní ďalších daní a ich vplyv na konkurencieschopnosť.<sup>192</sup>

### 5.4. Definícia environmentálnej dane a stanovenie rozsahu základov dane

Definícia dane ako takej je už v teórii daňového práva ustálená, pričom ju môžeme vo všeobecnosti charakterizovať ako peňažnú platbu (plnenie) nenávratného charakteru, ktorá je ukladaná zákonom alebo na základe zákona za účelom úhrady štátnych alebo iných verejných

---

<sup>192</sup> Pearce, D. The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming. In *The Economic Journal*, 1991, vol. 101, no. 407, s. 940-945.

potrieb, a to spravidla vo vopred ustanovenej výške a lehote splatnosti, a táto je ukladaná jednostranne štátom alebo orgánom územnej samosprávy.<sup>193</sup>

Uvedené vymedzenie dane však nevystihuje všetky aspekty environmentálnej dane a túto charakterizuje veľmi všeobecne, pričom nezohľadňuje skutočnú podstatu tejto dane a cieľ ňou sledovaný. Za účelom odstránenia tohto „deficitu“ možno poukázať na stanovenie pojmu *dane súvisiacej so životným prostredím*, ktorý bol vymedzený na účely nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 691/2011 zo 06. júla 2011 o európskych environmentálnych ekonomických účtoch.<sup>194</sup> Daňou súvisiacou so životným prostredím je v zmysle článku 2 bodu 2 tohto nariadenia daň, ktorej základom je fyzická jednotka (alebo náhrada fyzickej jednotky) niečoho, čo má preukázaný osobitný negatívny vplyv na životné prostredie (a v zmysle nariadenia je označená za daň aj v ESÚ 95<sup>195</sup>, resp. v súčasnosti už najmä výhradne ESÚ 2010<sup>196</sup>).

Na základe uvedených skutočností možno potom definovať pojem *environmentálnej dane*.<sup>197</sup> V prípade environmentálnej dane ide o *peňažnú platbu (plnenie) nenávratného charakteru, ktorá je ukladaná zákonom alebo na základe zákona za účelom úhrady štátnych alebo iných verejných potrieb, a to spravidla vo vopred ustanovenej výške a lehote splatnosti, jednostranne ukladanej štátom alebo orgánom územnej samosprávy, a ktorá súvisí s fyzickou jednotkou alebo jej náhradou, ktorá vzniká pri výrobe, spotrebe alebo inom využití určitého tovaru, ktorá je považovaná za negatívnu externalitu a ktorá ma preukázaný osobitný negatívny vplyv na životné prostredie*. Táto daň bude v zásade nepriameho charakteru, a preto ju možno zaradiť do oblasti nepriameho zdaňovania.

Z uvedenej definície environmentálnej dane vyplýva, že na uloženie environmentálnej dane musia byť zákonodarcovi známe poznatky o fyzickej jednotke (alebo jej náhrade) tvoriacej základ dane a o jej negatívnom vplyve na životné prostredie. Za týmto účelom bol v roku 1997 vytvorený zoznam základov dane Eurostatom, Generálnym riaditeľstvom Európskej komisie pre životné prostredie, Generálnym riaditeľstvom Európskej komisie pre dane a colnú úniu, OECD (Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj) a Medzinárodnou agentúrou pre energetiku, ktorý bol mierne aktualizovaný v roku 2011 a v roku 2012 pracovnou skupinou Eurostatu na

<sup>193</sup> Babčák, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 21.

<sup>194</sup> Týmto nariadením sa ustanovil spoločný rámec na zber, zostavovanie, zasielanie a vyhodnocovanie európskych environmentálnych ekonomických účtov na účely vytvorenia environmentálnych ekonomických účtov ako satelitných účtov k ESÚ 95 (v súčasnosti ESÚ 2010) prostredníctvom stanovenia metodiky, spoločných noriem, vymedzenia pojmov, klasifikácií a účtovných pravidiel, ktoré sa majú použiť na zostavovanie environmentálnych ekonomických účtov.

<sup>195</sup> Jedná sa o *Európsky systém národných a regionálnych účtov v Spoločenstve*, ktorý predstavoval metodiku národného účtovníctva povinne používanú členskými štátmi EÚ pri zostavovaní účtov a tabuliek na porovnateľných základoch pre potreby EÚ. V súčasnosti sa uplatňuje len na báze výnimiek a bol nahradený systémom ESÚ 2010. Bližšie pozri aj: Nariadenie Rady (ES) č. 2223/96 z 25. júna 1996 o európskom systéme národných a regionálnych účtov v Spoločenstve, ktoré bolo revidované prostredníctvom Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 549/2013 z 21. mája 2013 o európskom systéme národných a regionálnych účtov v Európskej únii.

<sup>196</sup> Ide o *Európsky systém národných a regionálnych účtov v Európskej únii*, ktorý predstavuje metodiku národného účtovníctva povinne používanú členskými štátmi EÚ pri zostavovaní účtov a tabuliek na porovnateľných základoch pre potreby EÚ. Bližšie pozri: Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 549/2013 z 21. mája 2013 o európskom systéme národných a regionálnych účtov v Európskej únii.

<sup>197</sup> K tomu pozri viac Sábo, J. *Environmental taxes and environmental fees*. In *Publičníje financy i nalogovoje pravo: ježegodnik, vypusk 7: Nature-Resource and Ecological Payments in the Countries of the Central and Eastern Europe*. Voronež: Izdatel'skij dom VGU, 2017, s. 18-31; Sábo, J. *Pojem environmentálnej dane v kontexte daňovej politiky Slovenskej republiky*. In *Assessment of Legal Model of Environmental Protection in Poland and Slovakia / Posúdenie modelu právnej ochrany životného prostredia v Poľsku a na Slovensku*. Košice: Equilibria, 2013, s. 93-101.

základe skúseností získaných od roku 2001. Tento zoznam ustanovuje daňové základy, ktoré podliehajú environmentálnemu zdaňovaniu a je jediným objektívnym základom na identifikáciu environmentálnych daní na účely medzinárodného porovnania. Hoci bol tento zoznam vytváraný na tieto účely, možno skonštatovať, že všetky dane vybrané zo základov špecifikovaných v tomto zozname sú považované za environmentálne dane.<sup>198</sup>

V tomto zmysle možno vymedziť zoznam základov environmentálnej dane do nasledovných kategórií a na nasledovné fyzické jednotky (alebo ich náhrady):

1. dane z energie (vrátane palív pre dopravu):

- energetické produkty určené pre dopravné účely - bezolovnatý benzín, olovnatý benzín, nafta a ďalšie energetické produkty určené pre dopravné účely (napr. LPG, zemný plyn, petrolej alebo vykurovací olej),
- energetické produkty určené pre stacionárne účely - ľahký vykurovací olej, ťažký vykurovací olej, zemný plyn, uhlie, koks, biopalivá, spotreba a výroba elektrickej energie, diaľkové vykurovanie, ďalšie energetické produkty pre stacionárne použitie,
- skleníkové plyny - obsah uhlíka v palivách, emisie skleníkových plynov (vrátane príjmov z emisných kvót zaznamenaných ako dane v národných účtoch);

2. dane z dopravy (s výnimkou palív pre dopravu):

- import motorových vozidiel alebo ich predaj (jednorazové dane),
- registrácia alebo použitie motorových vozidiel (opakujúca sa daň, napr. ročná daň),
- použitie ciest (napr. diaľničné poplatky),
- poplatky za dopravné preťaženie a mestské poplatky (ak sú daňami z národných účtov),
- iné dopravné prostriedky (lode, lietadlá, železnica, atď.),
- lety a letenky,
- poistenie vozidiel (okrem všeobecných daní z poistenia);

3. dane za znečistenie:

- merané alebo odhadované emisie do ovzdušia – NO<sub>x</sub>, SO<sub>x</sub>, ostatné namerané alebo odhadnuté emisie do ovzdušia (s výnimkou CO<sub>2</sub>),
- emisie látok poškodzujúcich ozónovú vrstvu (napr. CFC alebo halóny),
- merané alebo odhadované odpadové vody do vôd – namerané alebo odhadované znečistenie (biologická spotreba kyslíka, chemická spotreba kyslíka), ostatné namerané alebo odhadnuté znečistenie vôd, čistenie a odvádzanie odpadových vôd (stanovená ročná daň),
- nepriame zdroje znečistenia vody – pesticídy (napr. chemické zloženie, cena alebo objem), umelé hnojivá (napr. fosfor a obsah dusíka alebo cena), hnojivá,
- nakladanie s odpadmi – zber, spracovanie alebo odstránenie; jednotlivé druhy (obaly, nápojové obaly, batérie, pneumatiky, mazivá),
- hluk (napr. lietadlá odlety a prílety);

4. dane zo zdrojov:

- odbery vody,

---

<sup>198</sup> Iné kritériá na určovanie zatriedenia dane pod skupinu environmentálnych daní, ako napríklad názov dane, účel dane stanovený zákonodarcom alebo účelové viazanie príjmov z daní na environmentálne účely, nie sú dobrým základom na ich stotožňovanie s environmentálnymi daňami. Tieto doplňujúce kritériá a informácie však môžu byť subsidiárne nápomocné pri takomto stotožňovaní a pri klasifikácii environmentálnych daní do rôznych kategórií v rámci jej systematiky. Bližšie pozri Eurostat – European Commission. *Environmental taxes: A statistical guide*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013, s. 11-12.

- zber biologických zdrojov (napr. drevo, lov zveri a výlov rýb),
- ťažba surovín (napr. minerály, ropa a zemný plyn),
- zmeny v krajine a výrub stromov.<sup>199</sup>

Na základe tohto prehľadného delenia možno konštatovať, že environmentálne dane je možné deliť v zmysle ich zatriedenia do kategórií na *dane z energie (vrátane palív pre dopravu)*, *dane z dopravy (s výnimkou palív pre dopravu)*, *dane za znečistenie* a *dane zo zdrojov*.<sup>200</sup>

Pre vylúčenie pochybností ohľadom zatriedenia rôznych daní pod systém environmentálnych daní, ktoré sa na prvý pohľad môžu javiť ako dane patriace do tejto systematiky, je nutné poukázať na nasledovné dane nepovažované za environmentálne dane:

- *daň z pridanej hodnoty (DPH)* – táto daň je vylúčená z definície environmentálnej dane, a to najmä z dôvodu osobitosti tejto dane (alebo obdobnej dane). DPH sa v zásade vzťahuje na všetky výrobky alebo služby (až na niekoľko výnimiek) a je odpočítateľná pre výrobcov, avšak nie pre spotrebiteľov.<sup>201</sup> Z uvedeného dôvodu neovplyvňuje relatívne ceny na trhu takým spôsobom ako dane, ktorých podstata vyviera z podstaty environmentálneho zdaňovania. Aj keď sa daňou z pridanej hodnoty nepochybne zdaňujú tovary pri ich predaji konečnému spotrebiteľovi, ktorých výrobou alebo spotrebou vznikajú negatívne externality z oblasti narušania životného prostredia, odhadnúť ich množstvo a určiť ich pomer k celkovému množstvu predaných tovarov, pri ktorých tieto negatívne externality nevznikajú sa javí ako nemožná, resp. ťažko dosiahnuteľná úloha.
- *zdaňovanie pozemkov* – v mnohých členských štátoch EÚ, ale i vo svete, sa dane z pozemkov považujú za dane z nehnuteľností. Tieto nie sú environmentálnymi daňami. V praxi sa však vyskytujú prípady, kedy môže byť užívanie konkrétne určenej výmery pôdy poznačené vznikom a produkciou negatívnych externalít súvisiacich s typom a osobitosťou tejto pôdy. V tomto prípade bude daň uvalená na takýto pozemok klasifikovaná v kategórii environmentálnej dane za znečistenie, a nie z titulu zdaňovania pozemkov.
- *dane, ktoré by mali byť považované za nájomné z prenájmu tzv. podzemných aktív* – podzemnými aktívami je možné rozumieť rozvinuté alebo nerozvinuté zásoby nerastného bohatstva (nerastných ložísk) umiestnených na alebo pod zemským povrchom.<sup>202</sup> Nájomné nie je možné považovať za daň, ale je súčasťou príjmu a z majetku a nakladania s ním. Nájomné z prenájmu podzemných aktív v skutočnosti predstavuje akési poplatky určené vlastníkom nerastného bohatstva, ktorí prenajímajú právo (resp. povolenie) nájomcom na ich skúmanie alebo ťažbu. Vo väčšine krajín je nerastné bohatstvo vo vlastníctve štátu, ktorý je zároveň zákonodarcom v oblasti zdaňovania. Je bežné, že štáty vyberajú nájomné za takéto užívanie nerastného bohatstva vo forme daní, avšak

<sup>199</sup> Eurostat – European Commission. *Environmental taxes: A statistical guide*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013, s. 12-13. Pozri aj *Dane s environmentálnym aspektom*, dostupné na: <https://www.enviroportal.sk/indicator/detail?id=361&print=yes>.

<sup>200</sup> Bližšie pozri Eurostat – European Commission. *Environmental taxes: A statistical guide*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013, s. 13-14.

<sup>201</sup> Nezáleží na počte stupňov, ktorými tovar prechádza od výrobcu ku konečnému spotrebiteľovi (jeden zo znakov neutrality zdaňovania). K tomu bližšie pozri Babčák, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019, s. 141-143; Štrkolec, M. Intrakomunitárne a „extrakomunitárne“ obchody a daň z pridanej hodnoty. In *Právo, obchod, ekonomika III: zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 398-409.

<sup>202</sup> Glossary of Environment Statistics. In *Studies in Methods*, Series F, No. 67, United Nations, New York, 1997. Dostupné na: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2603>.

v skutočnosti je tento príjem príjmom z majetku. Z uvedených dôvodov sa preto nebude jednať v tomto prípade o environmentálnu daň.

- *spotrebné dane z alkoholických nápojov, spotrebné dane z tabakových výrobkov a príbuzné spotrebné dane* – zdaňovanie výroby, tovaru alebo činnosti, ktoré nie sú považované za osobitne negatívne pre životné prostredie v porovnaní s inou obdobnou výrobou, tovarom alebo činnosťou, by sa nemali zahrňovať pod systematiku environmentálneho zdaňovania. Uvedené sa týka najmä spotrebnej dane z alkoholických nápojov, spotrebnej dane z tabakových výrobkov alebo iných obdobných daní (ako napríklad spotrebná daň z kávy a pod.). V tomto prípade nemožno preukázateľne dokázať ich osobitne negatívny vplyv na životné prostredie.
- *zdaňovanie príjmu a práce* – po zohľadnení odôvodnenia pri vylúčení DPH zo systematiky environmentálneho zdaňovania možno *mutatis mutandi* tvrdiť, že zdaňovanie príjmu a práce neoplyva osobitnými špecifikami environmentálneho zdaňovania. Z tohto dôvodu je preto nevyhnutné zo systematiky environmentálneho zdaňovania vylúčiť aj zdaňovanie príjmu a práce.

## 5. 5. Stav environmentálneho zdaňovania v Slovenskej republike

Nebude snáď veľkým prekvapením, že už aj v Slovenskej republike existuje zdaňovanie, ktoré vyplýva zo systematiky environmentálneho zdaňovania, a teda súčasťou sústavy daní (poplatkov, a iných verejnoprávnych povinných peňažných platieb) sú aj environmentálne dane, resp. iné peňažné plnenia. Po zohľadnení opisovanej systematiky a kategorizácie environmentálneho zdaňovania možno uviesť, že sa jedná o tieto environmentálne dane (ale aj poplatky, a iné verejnoprávne povinné peňažné platby s environmentálnym prvkom):

- *dane z energie* – daň z minerálnych olejov, daň z elektriny, daň z uhlia, daň zo zemného plynu, miestna daň za jadrové zariadenia<sup>203</sup>;
- *dane z dopravy* – daň z motorových vozidiel (cestná daň), poplatok za registráciu motorového vozidla, miestna daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta;
- *dane za znečistenie* – poplatky za vypúšťanie odpadových vôd do povrchových vôd, poplatky za znečisťovanie ovzdušia<sup>204</sup>.

Daňové (resp. iné) príjmy z environmentálneho zdaňovania sú však v podmienkach Slovenskej republiky naďalej pod priemerom EÚ s ohľadom na ich podiel na HDP. V roku 2017 tvorili environmentálne dane 1,76 % HDP, pričom priemer v EÚ bol na úrovni 2,4 % HDP. Dane z energií predstavovali z podielu 1,76 % HDP podiel vo výške 1,57 % HDP (priemer v EÚ bol na úrovni 1,84 % HDP). V roku 2017 dosiahli v Slovenskej republike príjmy z environmentálnych daní výšku 5,32 % z celkových daňových príjmov a z príspevkov na sociálne zabezpečenie, čo bolo takisto menej ako bol priemer v EÚ, kde sa táto hodnota

<sup>203</sup> V tejto oblasti sa zvyknú do tejto kategórie (nesprávne) zaraďovať aj úhrady za uskladňovanie plynov a kvapalín. Niekedy sa do tohto systému začleňujú aj emisné kvóty. Pozri aj *Dane s environmentálnym aspektom*, dostupné na: <https://www.enviroportal.sk/indicator/detail?id=361&print=yes>.

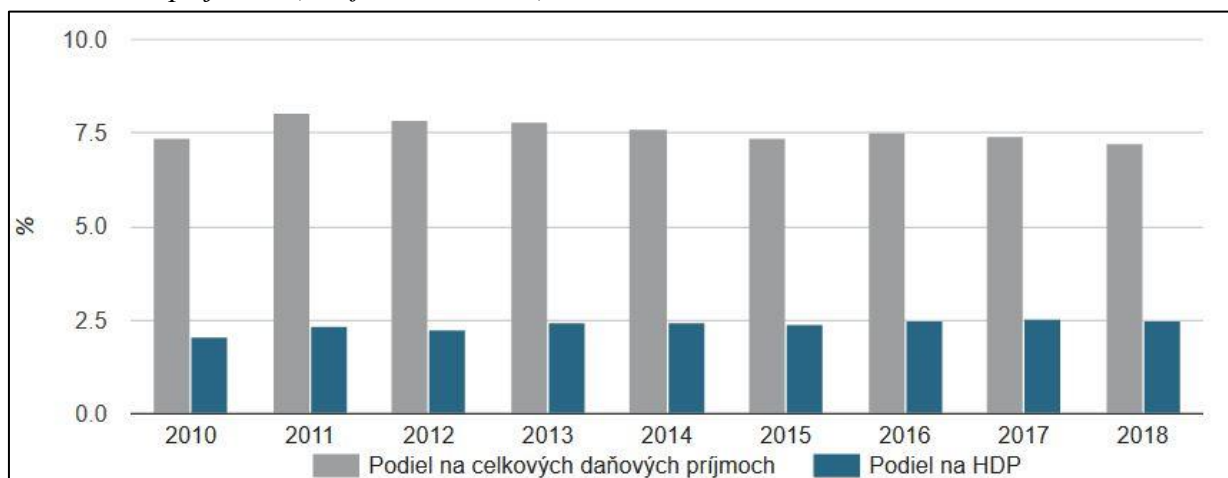
<sup>204</sup> V tejto kategórii sú občas (nesprávne) zaraďované aj úhrady za dobývací priestor. Pozri aj *Dane s environmentálnym aspektom*, dostupné na: <https://www.enviroportal.sk/indicator/detail?id=361&print=yes>.

pohybovala okolo 5,97 %.<sup>205</sup> Bez zohľadnenia príspevkov na sociálne zabezpečenie predstavoval tento podiel výšku 7,40 %.

Štruktúra zdaňovania v Slovenskej republike spôsobuje, že podiel príjmov zo zdaňovania práce na celkových daňových príjmoch je vyšší ako je priemer v EÚ. Podiel spotrebných daní na celkových daňových príjmoch bol v roku 2016 vo výške 31,3 %. Na prvý pohľad je preto badateľný priestor na prechod od dane z práce na daň zo spotreby, a to najmä prostredníctvom environmentálneho zdaňovania.<sup>206</sup>

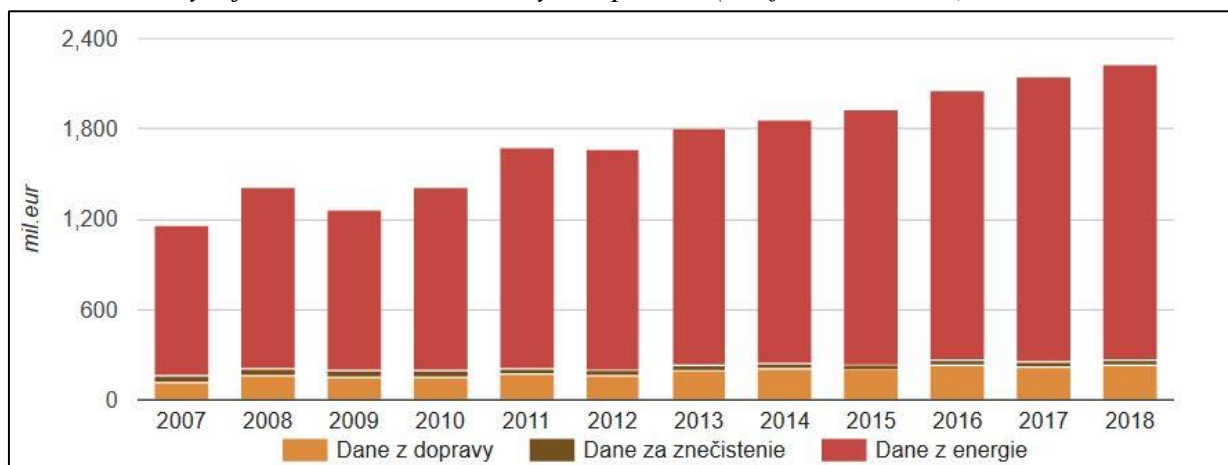
Možno takisto poukázať na vývoj podielu daní s environmentálnym aspektom na HDP a na celkových daňových príjmoch a na vývoj daní s environmentálnym aspektom v Slovenskej republike od roku 2007 do roku 2018.

Graf č. 5: Vývoj podielu daní s environmentálnym aspektom na HDP a na celkových daňových príjmoch (údaje k roku 2018)



Zdroj: Štatistický úrad SR, Eurostat, Dane s environmentálnym aspektom.<sup>207</sup>

Graf č. 6: Vývoj daní s environmentálnym aspektom (údaje k roku 2018)



Zdroj: Štatistický úrad SR, Eurostat, Dane s environmentálnym aspektom.<sup>208</sup>

<sup>205</sup> Európska komisia. *Preskúvanie vykonávania environmentálnych právnych predpisov a politik: správa o krajine Slovensku*. Európska únia, 2019, s. 26.

<sup>206</sup> Ibidem.

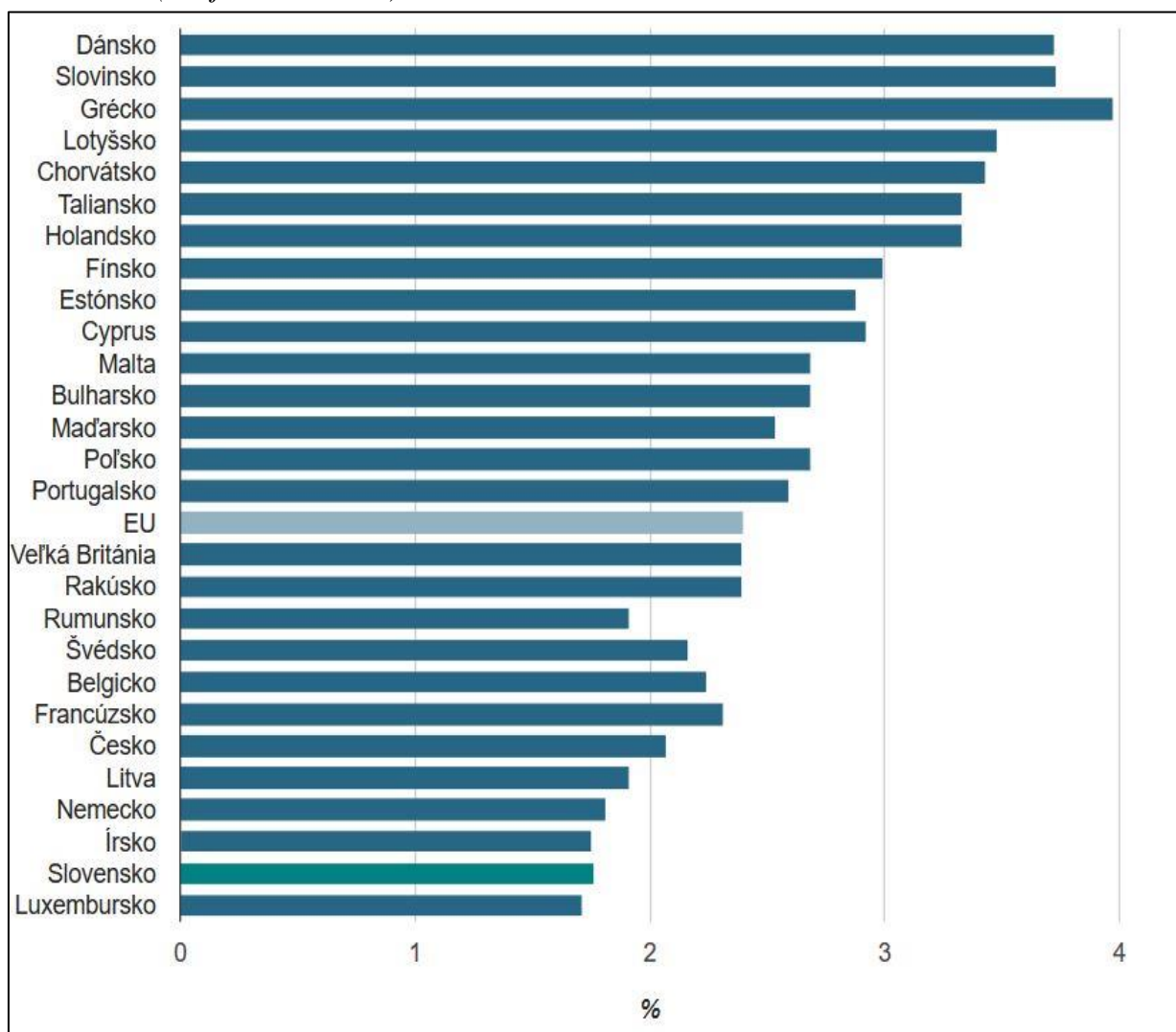
<sup>207</sup> *Dane s environmentálnym aspektom*, dostupné <https://www.enviroportal.sk/indicator/detail?id=361&print=yes>.

<sup>208</sup> Ibidem.

Na základe údajov v horeuvedenom grafe možno uviesť, že hoci za poslednú dekádu došlo k nárastu najmä v oblasti zdaňovania daňami z energie, kontinuálne dochádza k miernemu poklesu daňových príjmov z environmentálneho zdaňovania pri zohľadnení podielu takto získaných prostriedkov na celkových daňových príjmoch od roku 2011. Od roku 2010 do roku 2013 mal vývoj podielu daní s environmentálnym aspektom na HDP mierne stúpajúcu tendenciu, avšak od roku 2013 do roku 2018 sa tento podiel v zásade nemenil a jeho priemerná výška bola za sledované obdobie 2,46 %.

Na účely vyhodnotenia ďalšieho smerovania vývoja v oblasti spotrebných daní s akcentom na oblasť environmentálneho zdaňovania možno poukázať aj na medzinárodné porovnanie podielu daní s environmentálnym aspektom na HDP medzi členskými štátmi EÚ. Z doleuvedenej tabuľky vychádzajúcej z údajov z roku 2017 vyplýva, že Slovenská republika sa z pohľadu členských štátov EÚ umiestnila na nelichotivom treťom mieste od konca (spomínaná hodnota 1,76 %).

Graf č. 7: Medzinárodné porovnanie podielu daní s environmentálnym aspektom na HDP (údaje k roku 2017)



Zdroj: Eurostat, Dane s environmentálnym aspektom.<sup>209</sup>

<sup>209</sup> Dane s environmentálnym aspektom, dostupné <https://www.enviroportal.sk/indicator/detail?id=361&print=yes>.



## ZÁVERY

---

Autorský kolektív sa intenzívne venoval problematike spotrebných daní počas celého obdobia riešenia výskumného projektu VEGA č. 1/0846/17 *Implementácia iniciatív inštitúcií EÚ v oblasti priamych a nepriamych daní a ich rozpočtovo-právne dopady*, čoho výsledkom je aj táto monotematická publikácia, v ktorej sú prezentované abstrahované existujúce poznatky, sumarizované výsledky (v podobe tabuliek a grafov), vlastné zistenia vedúce k záverom, týkajúce sa oblasti právnej úpravy spotrebných daní z pohľadu ich genézy, súčasného stavu a perspektív s akcentom na harmonizačné iniciatívy EÚ v interakcii s vplyvom na štátny rozpočet Slovenskej republiky.

V zmysle stanovených cieľov, v procese kreovania publikačného výstupu boli formulované tri nosné výskumné otázky korešpondujúce s tromi logicky nadväzujúcimi časťami monografie, a to časť zameraná na deskripciu a kritické posúdenie právneho vývoja v oblasti spotrebných daní na území Slovenska od konca 19-toho storočia až po súčasnosť s akcentom na harmonizačné procesy v rámci EÚ (kapitola I., II. a III.), na ktorú nadväzuje časť zameraná na deskripciu a kritické posúdenie spotrebných daní ako súčasti príjmov štátneho rozpočtu SR v kontexte zmien právnej úpravy počas obdobia 15-tich uplynulých rokov (kapitola IV.) a posledná časť, v ktorej sa autori zaoberajú identifikovaním možných perspektív v oblasti zdaňovania spotrebnými daňami s akcentom na environmentálne dane a ich pôsobenie v podmienkach SR (kapitola V.).

Obsah predmetných nadväzujúcich častí monografie prezentuje zároveň aj odpovede na otázky, ktoré si autori položili v úvode. V súvislosti s odpoveďou na prvú výskumnú otázku, a to k akým zmenám došlo v oblasti právnej úpravy spotrebného zdaňovania na území Slovenska od konca 19. storočia a od vstupu SR do EÚ po súčasnosť, kolektív autorov dospel k záveru, že historicky integrálnou súčasťou daňovej sústavy v sledovanom období, popri priamych daniach bola aj podsústava nepriamych daní. Dôležitým komponentom tejto podsústavy nepriamych daní boli spotrebné dane, ktoré spolu s daňou z obratu predstavovali významný a relatívne stabilný príjem do štátneho rozpočtu. Okruh spotrebnými daňami zaťažovaných výrobkov bol koncipovaný v tomto období omnoho širšie ako tomu je dnes. Do systematiky spotrebných daní boli zaradené: daň z cukru, ktorej predmetom bol cukor; všeobecná nápojová daň, ktorej predmetom boli víno, mušty, šľavy z hrozna a ovocia, medovina, sladké vína a iné nápoje podobné vínu, k tejto dani bola zaradená aj daň z piva a taktiež daň z limonád, minerálnych a sódoých vôd, daň zo šumivého vína, ktorej predmetom boli šumivé vína všetkých druhov vznikajúce kvasením. Medzi spotrebné dane bolo možné zaradiť aj daň z mäsa, daň zo zapaľovadiel, daň z uhlia, daň z vodnej sily, daň z elektrických zdrojov žiarenia, daň z droždia, daň z prípravkov na kyprenie cesta, daň z kyseliny octovej a daň z umelých jedlých tukov. Spôsob nepriameho zdanenia však v tuzemských historických podmienkach prechodne dopĺňali aj tzv. štátne finančné monopoly, ktoré boli zavedené po vzniku tzv. predmníchovskej Československej republiky a do polovice 20. storočia ako osobitný finančno-právny inštitút aj zanikli. Išlo o soľný monopol, tabakový monopol, monopol umelých sladidiel a monopol výbušných látok. Možno teda konštatovať, že právna úprava spotrebných daní bola oproti súčasnosti komplikovanejšia, rozptýlená vo viacerých, cca 20 právnych predpisoch, kým v súčasnosti sú spotrebné dane upravené už len v 4 právnych predpisoch, a to: zákonom č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov; zákonom č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov; zákonom č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických

nápojov v znení neskorších predpisov a zákonom č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov). Niektoré zo spotrebných daní z obdobia Československej republiky boli zrušené, iné postupnými novelizáciami pretransformované do dnešnej podoby, zachovávajú si svoje podstatné obsahové charakteristiky. Konkrétne bola napr. v roku 1939 zrušená daň z vodnej sily, v roku 1946 bola zrušená daň z mäsa, v roku 1944 boli zrušené daň z cukru a potravná daň na čiare, v roku 1948 daň z droždia, daň z prípravkov na kyprenie cesta, daň z kyseliny octovej, daň z umelých jedlých tukov, daň z cukru a daň zo zapaľovadiel. Ku pretransformovaniu, samozrejme, s prispôbením sa dnešným podmienkam, došlo aj u dane z elektrických zdrojov žiarenia a dane z uhlia - dnešná podoba dane z uhlia, elektriny a zemného plynu, ďalej všeobecnej nápojovej dane a dane z vína – v dnešnej podobe poznáme ako daň z alkoholických nápojov. Dospeli sme k názoru, že došlo k zjednodušeniu, k zmodernizovaniu celej daňovej sústavy v oblasti systematiky spotrebných daní.

Vstup Slovenskej republiky do Európskej únie podstatným spôsobom obmedzil daňovú suverenitu v oblasti zdaňovania spotrebnými daňami. Slovenská republika (už pred vstupom, ale aj po vstupe SR do EÚ) nevyhnutne prispôbovala svoje zákonodarstvo požiadavkám únieových smerníc. Autorský kolektív dospel k záverom, že väčšina zmien právnych úprav jednotlivých zákonov o spotrebných daniach v podmienkach SR je bezprostredne späť a priamo vyvolaná únieovým právom, a to najmä pokiaľ išlo o priame vymedzenie predmetu spotrebnej dane (v závislosti od konkrétnej spotrebnej dane, či vymedzenie oslobodení (napr. pre osoby dovážajúce tovar z tretích štátov). To sa uplatňuje aj vo vzťahu k nepriamym novelám právnej úpravy, ktoré boli primárne zamerané napr. na harmonizovanie inej oblasti finančno-právnych vzťahov (prechod na menu euro v Slovenskej republike, prijatie Colného kódexu únie). Oblasť jednotlivých spotrebných daní bola sprevádzaná zmenami právnych úprav z hľadiska národnej úrovne v najmä prípadoch, kedy bola v rámci určitej oblasti spoločenských vzťahov v inom právnom odvetví v Slovenskej republike realizovaná „reforma“ právnej úpravy, pričom oblasť spotrebných daní bola v dôsledku takýchto reformných zmien dotknutá. Tomu zodpovedali zmeny v právnych predpisoch spotrebných daní realizované napr. pod vplyvom prijatia Koncepce boja proti daňovým únikom v SR, alebo zmeny bezprostredne spojené s realizáciou novej obchodno-právnej úpravy tzv. spoločnosti v kríze, alebo zmeny spojené s dosahovaním cieľa zlepšovania podnikateľského prostredia odstraňovaním nadmernej administratívnej záťaže týkajúcej sa predovšetkým procesných povinností daňových subjektov. Zmeny právnych úprav, ktoré neboli vyvolané z únieovej úrovne, väčšinou neboli sprevádzané tak výraznými rozpočtovými dopadmi, ako v prípade zmien realizovaných na základe požiadavky z práva EÚ. Keďže právna úprava spotrebných daní je v rámci členských krajín EÚ harmonizovaná, členské štáty sú povinné zdržať sa takých úprav, ktoré by boli v rozpore s ustanoveniami alebo s cieľmi únieových smerníc, z čoho vyplýva, že rozpočtovo-právne dopady zmien v oblasti spotrebných daní nie sú autonómny účelom vnútroštátneho zákonodarstva, ale ich základ je determinovaný už z hľadiska únieovej úrovne.

Súčasný právny stav zdaňovania spotrebnými daňami korešponduje s požiadavkami, ktoré pre slovenského zákonodarcu vyplývajú z únieového práva z hľadiska zabezpečenia jeho súladu. Rozhodovacie možnosti slovenského zákonodarcu sú však limitované ustanoveniami smerníc. Oblasť zdaňovania spotrebnými daňami je ale aj predmetom politizácie, čím sa zároveň stráca priestor pre hľadanie optimálnych odborných (a často aj kompromisných riešení). Napriek existencii priamych aj nepriamych noviel (zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja - novelizovaný 22-krát, zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu - novelizovaný 10-krát, zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani

z alkoholických nápojov - novelizovaný 14-krát, zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov - novelizovaný 24-krát) zákonodarstva spotrebných daní v priebehu každého roka, je však ich rozsah stále podstatne užší ako v prípade oblasti priameho zdaňovania. Oblasť zdaňovania spotrebnými daňami v uplynulom období 15-tich rokov neprešla výraznými reformnými iniciatívami (akými bol napr. vstup Slovenskej republiky do EÚ). Napriek tomu zastáva autorský kolektív názor, že oblasť zdaňovania spotreby ponúka v posledných rokoch pretrvávajúco možnosti hľadania daňových príjmov, nielen kvôli už známym výhodám nepriameho zdaňovania, ale aj kvôli politikám z únieovej úrovne, ktoré signalizujú nevyhnutnosť prehodnocovania systému zdaňovania spotreby najmä vo vzťahu k tovarom, ktorých účinky sú z medicínskeho hľadiska celospoločensky nežiaduce, ako aj z hľadiska cieľov ochrany životného prostredia dlhodobo neudržateľné. Dopady únieových úprav, však, musia byť dôkladne preskúmané, a to nielen vo vzťahu k právnemu poriadku SR, ale aj k otázke rozpočtového hospodárenia a vplyvov na štátny rozpočet Slovenskej republiky.

Pri druhej výskumnej otázke, či sú novelizácie právnych úprav v oblasti spotrebných daní takého charakteru, že sú sprevádzané významnými rozpočtovými dopadmi pre Slovenskú republiku, autori s využitím popisnej štatistiky časových radov za obdobie 15 rokov (2003-2018) skúmali dôležitosť podielu príjmov zo spotrebných daní ako jednej zo zložiek daňových príjmov štátneho rozpočtu, pričom dospeli k záveru, že spotrebné dane dlhodobo tvoria významnú príjmovú zložku štátneho rozpočtu Slovenskej republiky (v priemere je ich podiel za sledované obdobie dosiahol 16,6%). Následne sme skúmali podiel spotrebných daní na daňových príjmoch štátneho rozpočtu SR, ktorý predstavuje v priemere za sledované obdobie 21,5%, pričom najvyšší dosiahnutý podiel príjmov zo spotrebných daní na celkových príjmoch štátneho rozpočtu SR bol vykázaný v roku 2005 a to v hodnote 19,3% a najnižší bol vykázaný v roku 2018 a to v hodnote 15,1%, z čoho vyplýva, že tendencia vývoja príjmov v sledovanom období je bez výraznejších výkyvov. Vývoj podielu spotrebných daní na daňových príjmoch štátneho rozpočtu SR za sledované obdobie mal od roku 2003 (19%) do roku 2010 (24,4%) stúpajúcu tendenciu a následne začal vykazovať klesajúcu tendenciu (v roku 2018 dosiahol 19,4%).

Vývoj celkových príjmov zo spotrebných daní má od roku 2003 do roku 2018 celkovo stúpajúcu tendenciu (v nominálnej hodnote stúpol takmer o 84%), avšak toto nie je možné skonštatovať vo vzťahu ku všetkým uplatňovaným druhom spotrebných daní. Kým vývoj spotrebných daní z minerálneho oleja, tabaku a tabakových výrobkov a liehu má výrazne stúpajúcu tendenciu za sledované obdobie, vývoj pri ostatných spotrebných daniach možno označiť za relatívne rovnomerný. Výrazný rast sme zaznamenali pri spotrebnej dani z minerálnych olejov (do roku 2018 stúpol o takmer 48%), pričom najvyšší podiel na daňových príjmoch plynúcich zo spotrebných daní predstavuje práve táto daň; v poradí druhý najvýznamnejší podiel na príjmoch plynúcich do štátneho rozpočtu SR zo spotrebných daní predstavuje príjem zo zdanenia tabaku a tabakových výrobkov (nárast o 209%); príjem zo spotrebnej dane z liehu ako tretí najvýznamnejší príjem zo spotrebných daní taktiež od roku 2003 výrazne vzrástol (približne o 96%), hoci jeho podiel na príjmoch štátneho rozpočtu SR už nedosahuje až takú významnosť ako pri prvých dvoch analyzovaných spotrebných daniach. Podiel spotrebných daní z piva, vína, z elektrickej energie, zo zemného plynu a z uhlia má z pohľadu dosahovaných celkových príjmov zo spotrebných daní, ako zdroja príjmov štátneho rozpočtu SR, zanedbateľnú hodnotu (spolu dosiahli podiel 4,3% v roku 2018), pričom aj vývoj výnosov z nich bol v sledovanom období rovnomerný, ale zároveň aj dlhodobo nízky.

Pokiaľ ide o jednotlivé medziročné zmeny v dosahovaní príjmov zo spotrebných daní, zaznamenali sme nestabilný kolísavý trend dosahovaných príjmov, pričom najvýraznejší nárast

oproti rozpočtovému predpokladu plánovaných príjmov bol zaznamenaný v rokoch 2007 (+1,537 mil. EUR), 2005 (+1,537 mil. EUR) a 2014 (+0,723 mil. EUR) a naopak najvýraznejší pokles oproti rozpočtovému predpokladu plánovaných príjmov sledujeme v rokoch 2008 (-1,120 mil. EUR), 2012 (-0,835 mil. EUR), 2011 (-0,818 mil. EUR) a 2013 (-0,417 mil. EUR). Vývoj skutočne dosiahnutých príjmov oproti plánovaným príjmom, v dôsledku novelizácie jednotlivých zákonov o spotrebných daniach (očakávaným rozpočtovým dopadom), bol predmetom analýzy len parciálne, nakoľko autorský kolektív dospel k záveru, že ich relevantnému zhodnoteniu bráni minulé aj súčasná nedostatočná kvantifikácia predpokladaných rozpočtových dopadov jednotlivých legislatívnych zmien v rámci predkladacej dokumentácie k návrhom jednotlivých zákonov, ktoré novelizovali uvedenú právnu úpravu, keďže častým javom uvedenia rozpočtových dopadov (približne v jednej tretine prípadov) bola len konštatácia predpokladaného pozitívneho/negatívneho dopadu na príjmy štátneho rozpočtu SR avšak bez ich presnejšej kvantifikácie. V tomto ohľade autorský kolektív dospel k záveru, že nie je možné objektívne zhodnotiť vplyv právnych zmien v oblasti spotrebných daní, ale odporúča venovať sa podrobnejšie aj tomuto aspektu dopadov legislatívnych zmien v budúcnosti. Napriek tejto skutočnosti, na základe dostupných a vyhodnotených číselných údajov konštatujeme, že vývoj príjmov štátneho rozpočtu SR plynúcich zo spotrebných daní v priebehu ostatných 15-tich rokov (obdobie rokov 2003-2018) vykazuje stabilnú rastúcu tendenciu, pričom ale ich podiel na daňových príjmoch štátneho rozpočtu SR vykazuje mierne klesajúci trend.

V súvislosti s meniacimi sa podmienkami (napr. stúpajúca intenzita globálneho vnímania ochrany životného prostredia), ktoré indikujú možné zavedenie nových druhov spotrebných daní alebo modifikovanie už existujúcich predpokladáme v budúcnosti aj zvýšenie ich rozpočtového významu. S uvedeným predpokladom priamo súviselo hľadanie odpovede na tretiu výskumnú otázku a to aké sú perspektívy zavedenia aj iných foriem zdaňovania spotreby mimo už súčasne uplatňovaných spotrebných daní. Z historického vývoja skúmania zdaňovania spotrebnými daňami na území SR od konca 19. storočia po súčasnosť, vyplynulo, že spotrebné dane plnili predovšetkým fiskálnu funkciu, cieľom ktorej bolo vytvoriť osobitný príjmový zdroj zabezpečujúci potrebnú saturáciu štátneho rozpočtu a taktiež môžeme konštatovať, že v súčasnosti spotrebnými daňami možno presadzovať ďalšie spoločensky žiadúce efekty (napr. súvisiace s ochranou životného prostredia), ktoré rezonujú najmä v poslednej dekáde 21. storočia.

Autorský kolektív konštatuje, že v súčasnosti sa na úrovni Európskej únie, v súvislosti s financovaním rozpočtu Európskej únie, diskutuje o spôsobe financovania rozpočtu prostredníctvom zavedenia aj nových vlastných zdrojov ako napríklad: dane environmentálneho zamerania; vlastný zdroj založený na dani z príjmu právnických osôb (CCCTB), vlastný zdroj založený na dani z finančných transakcií, vlastný zdroj založený na razobnom, vlastný zdroj založený na príjmoch z pokút uložených Súdny dvorom EÚ. K tejto problematike sú dnes k dispozícii viaceré vedecké publikácie,<sup>210</sup> ktoré prezentujú a posudzujú možné nové vlastné

---

<sup>210</sup> Begg, I. The EU budget after 2020. In *European Policy Analysis*, 2017, no. 9, p. 7; Cattoir, P. Tax-based EU own resources: An assessment. In *Taxation Papers – Working paper No. 1*, 2004; Cipriani, G. *Financing the EU Budget: Moving Forward or Backwards?*. London: Rowman & Littlefield International, 2014. 100 p; Constanze, A., Röhlig, K. *Green Taxes as a Means of Financing the EU Budget: Policy Options*. Brussels: European Parliament, 2016, 100 p; De Feo, A. EU Own Resources: Momentum for a Reform? In *EU Own Resources: Momentum for a Reform?* European Union Institute, 2016, pp. 59-66; Heinemann, F., Mohl, P., Osterloh, S. *Reform Options for the EU Own Resources System*. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim, 2008, 13 p; Konrad, K. Light for Europe – An Electricity Tax for the European Union Budget. In *The Future of EU-Finances: Working Papers for the Brussels Symposium on 14th January 2016*. Cologne: FiFo

zdroje EÚ, ktoré by boli spôsobilé nahradiť súčasné vlastné zdroje EÚ. V tejto súvislosti sa v kontexte s environmentálnym zdaňovaním spomínajú najmä tieto navrhované nové vlastné zdroje EÚ: daň z uhlíka (CO<sub>2</sub>), resp. oceňovanie uhlíka; podiel na zisku zo systému EÚ na obchodovanie s emisiami (EU ETS); dane z motorových palív (dane z fosílnych palív); vlastný zdroj založený na zdaňovaní elektriny.

Zavádzanie nových vlastných zdrojov Európskej únie vo forme environmentálneho zdaňovania je plne v súlade s prezentovanými politikami EÚ a bolo by spôsobilé okrem iného dopomôcť aj k dosahovaniu stanovených cieľov v oblasti ochrany životného prostredia na celoeurópskej úrovni. V tejto súvislosti predpokladáme, že environmentálne dane predstavujú budúcnosť v oblasti spotrebného zdaňovania nielen v Slovenskej republike, ale aj v rámci EÚ ako celku, a to jednak v zmysle rozširovania sústavy spotrebných daní o nové environmentálne dane, ale aj ako predpoklad nárastu podielu príjmov z environmentálneho zdaňovania na celkových príjmoch plynúcich zo spotrebných daní. Toto konštatovanie je podporené aj súčasným trendom v oblasti globálnej politiky orientujúcej sa čoraz viac na ochranu životného prostredia, zabraňovanie vzniku emisií a ochranu klímy, a to najmä v súvislosti s existenciou negatívnych dôsledkov ľudskej činnosti (napr. pretrvávajúce spaľovanie fosílnych palív pri výrobe elektrickej energie, v doprave, v priemysle ako aj v domácnostiach, ale aj odlesňovanie, skládky odpadov, používanie priemyselných fluórovaných plynov a pod.). V poslednom desaťročí došlo aj v Slovenskej republike k zavádzaniu rôznych foriem povinností peňažného charakteru, ktoré nepriamo súvisia s bojom proti poškodzovaniu životného prostredia ako aj so znižovaním emisií (napr. poplatky za znečisťovanie ovzdušia, diaľničné poplatky, mýtné poplatky a pod.). V tomto kontexte autorský kolektív dospel k záveru, že je možné očakávať v budúcnosti kreovanie nových spotrebných daní s environmentálnym prvkom (environmentálnych daní), príp. transformáciu súčasných spomínaných poplatkov na environmentálnu daň alebo novelizáciu už existujúcich environmentálnych daní. Autorský kolektív predpokladá, že ďalší vývoj v tejto oblasti dospeje až do internacionalizácie zdaňovania v oblasti environmentálnych daní.

---

Institute for Public Economics, 2016, p. 136; König, P. et al. *Rozpočet a politiky Evropské únie: příležitost pro změnu*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 630 s; Krenek, A., Schratzenstaller, M. Sustainability-oriented EU Taxes: The Example of a European Carbon-based Flight Ticket Tax. In *FairTax: Working Paper Series No. 1*. 2016, 39 p; Monti, M. et al. *Future Financing of the EU – Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources*. December 2016, 104 p; Páleník, V., Miklošovič, T. Environmental Tax as the Possible Part of EU Own Resources. In *Working Papers*, vol. 72, 2015, 10 p; Schratzenstaller, M. et al. EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget – Pros, Cons and Sustainability-Oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates. In: *FairTax – Working Paper Series No. 3*. 2016, 81 p.

## RESUME

---

The monothematic work titled as *Implementation of EU initiatives in the field of consumption taxes and their budgetary law implications* presents by itself a comprehensive and a complex output of the research project VEGA no. 1/0846/17: The Implementation of Initiatives of EU Institutions in the Field of Direct Taxes and Indirect Taxes and their Budgetary Law Implications. The aim of the monograph is to identify trends of future development in the field of EU tax law policy with its impact on the tax sovereignty of EU member states, particularly on the Slovak Republic. At the same time, the monograph aims towards the analysis of the current tax law regulations in the Slovak Republic. Within this context, the assessment and the evaluation of the extent of the impact of the EU law on de lege lata legal state of national law was examined. Apart from that, perspectives of taxation within the field of consumption taxes with an emphasis on environmental taxation were presented. The part of presented aim was to examine and to assess crucial problems and initiatives at the EU level which are devoted to the issue of harmonization of direct and indirect taxes. Specifically, the research team put the emphasis on the field of indirect taxes, with the focus on consumption taxation, as it significantly contributes to public income of the state budget in the conditions of the Slovak Republic.

The monograph is divided into three logically connected parts. In the first part, authors put their focus on the description and the critical analysis of the development of legal regulation in the field of consumption taxes in the territory of Slovak Republic until today, presenting harmonization efforts within the EU as well (chapter no. I., II. and III.). With the next part, the description and the critical analysis of consumption taxes and its contribution to the state budget in the context of the Slovak republic with amendments during last 15 years were presented (chapter IV.). Within the last part of the monograph, perspectives of taxation by consumption taxes were presented, with the emphasis on environmental taxation in the conditions of the Slovak Republic (chapter V.).

The research team came to the conclusion that consumption taxes went through the fundamental modernization from the systematic point of view after joining the European Union. The most of changes in the legal acts in Slovak Republic are caused by EU law that directly influences the national legislation. Minor changes (amendments to the legislation) are made irrespective of the requirements of EU law, however, these are mostly connected with less significant budgetary consequences.

Consumption taxes create an important part of income revenues of the state budget, even if the amount of income from consumption taxes decreases slightly in the last years starting from 2010. However, under the new conditions, introduction of the new kind of consumption taxes is examined recently which might be connected with the increase of their budgetary relevance. With this respect, the introduction of environmental taxes at the EU level is reasonably presumed in the very short time.

## PRÍLOHY

**Tabuľka č. 1: Novelizácie zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja**

Por. č.:	Novelizácia zákonom č.:	Účinnosť zmeny od:	Predmet novelizácie:
1.	667/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja	01.01.2005	Zámerom zákona č. 667/2004 Z. z. je premietnutie článkov smernice Rady 2003/96/ES, ktorá upravuje zdaňovanie energetických produktov a elektrickej energie rozšírením okruhu predmetu spotrebnej dane o zemný plyn, pevné palivá (uhlie, koks) a elektrickú energiu. V novele zákona sa rozširuje predmet spotrebnej dane v súlade s citovanou smernicou s výnimkou pevných palív a elektrickej energie, na ktoré bolo Slovenskej republike poskytnuté prechodné obdobie;
2.	223/2006 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení zákona č. 667/2004 Z. z.	01.07.2006	Úprava niektorých náležitostí zdaňovania spotrebnou daňou: doplnenie okruhu účelu, na ktorý sa používajú minerálne oleje oslobodené od dane, upresnenie definície užívateľského podniku a podmienky pre registráciu prevádzkovateľov daňových skladov, doplnenie povinnosti zaslať kópiu prvého dielu sprievodného dokumentu správcovi dane dodávateľa (odosielateľa) pred začatím prepravy a upresnenie definície oprávneného príjemcu a vytvorenie obchodníka s daňovo zvýhodneným minerálnym olejom na daňovom území;
3.	672/2006 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 199/2004 Z. z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov – nepriama novelizácia colného zákona	15.06.2007	Reakcia na poznatky a skúsenosti nadobudnuté v procese aplikácie colných predpisov: upravujú sa príslušné ustanovenia týkajúce sa správy majetku štátu a pravidlá uplatňované pri ukladaní sankcií;
4.	609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.07.2008	Cieľom zákona č. 609/2007 Z. z. je zdaňovanie spotrebnou daňou z elektriny, zemného plynu a pevných palív (uhlia a koksu). Základný rozdiel pri zdaňovaní elektriny, uhlia a zemného plynu a ostatných

	spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov		energetických produktov je vo vzniku daňovej povinnosti. Daňová povinnosť pri energetických produktoch vzniká dňom výrobenia alebo dňom uvedenia do daňového voľného obehu, zatiaľ čo daňová povinnosť u elektriny, uhlia a zemného plynu vzniká dňom dodania konečnému spotrebiteľovi alebo dňom vlastnej spotreby právnickou alebo fyzickou osobou, ktorá nie je konečným spotrebiteľom. Keďže v prípade dodávok elektriny a zemného plynu ide o opakované dodávky, navrhlo sa, aby dňom dodania bol najneskôr posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za dodané množstvo vzťahuje, a to ako pri preddavkových platbách (maloodberatelia), tak i pri platbách za skutočne dodanú meranú elektrinu a zemný plyn (veľkoodberatelia);
5.	378/2008 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.02.2009	Transpozícia smernice Rady 2007/74/ES o oslobodení tovaru, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane a ustanovenie podmienok a rozsahu oslobodenia tovaru v osobnej batožine cestujúcich pri dovoze z územia tretích štátov od dane z pridanej hodnoty;
6.	465/2008 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú zákony v pôsobnosti Ministerstva financií Slovenskej republiky v súvislosti so zavedením meny euro v Slovenskej republike	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2008	V súvislosti s prechodom na menu euro v SR došlo k legislatívno-technickej úprave prepočtov súm zo slovenskej meny na eurá, ako aj spôsobu ich zaokrúhľovania;
7.	53/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov	01.03.2009	Predmetom novelizácie je potreba zlepšenia podnikateľského prostredia v oblasti spotrebnej dane z minerálneho oleja a zavedenie legislatívnych nástrojov na účinnejšie potlačanie šedej ekonomiky v oblasti spotrebných daní. Konkrétne ide o zjednotenie podmienok pre všetkých výrobcov metylesteru repky olejnej (MERO), zavedenie možnosti zníženia zloženej zábezpeky na daň na prepravovaný minerálny olej a sprísnenie podmienok pre oprávneného príjemcu z dôvodu potreby potlačania šedej ekonomiky;



8.	482/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov	01.04.2010	Cieľom je zavedenie elektronického systému kontroly prepravy minerálneho oleja v pozastavení dane alebo oslobodeného od dane, zavedenie povinnosti pre daňové subjekty prepravovať minerálny olej v pozastavení dane alebo oslobodený od dane na základe elektronického sprievodného administratívneho dokumentu;
9.	493/2009 Z. z. o niektorých opatreniach týkajúcich sa strategických spoločností a o zmene a doplnení niektorých zákonov	01.01.2011	Účelom zákona č. 493/2009 Z. z. je dosiahnutie takeého stavu, aby obchodné spoločnosti, ktoré sú ponúkané v dôsledku ich zlej hospodárskej situácie na predaj, patrili vlastníkom, ktorí budú vedieť zabezpečiť trvalú prevádzku obchodnej spoločnosti ako celku. Jedným z takýchto vlastníkov môže byť štát – Slovenská republika, ktorá na seba zároveň preberá záväzok ďalšej prevádzky obchodnej spoločnosti; novela v týchto súvislostiach upresňuje postup pri vyhlásení konkurzu na právnickú alebo fyzickú osobu, ktorá je užívateľským podnikom;
10.	30/2010 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov	01.02.2010	Cieľom je eliminácia vysokej ceny nafty pre domácnosti a aj pre podnikateľský sektor, a tým udržanie cenovej úrovne prepravovaných tovarov a prepravných služieb. Taktiež sa očakáva eliminácia objemov nákupov nafty v okolitých štátoch a tým aj zlepšenie konkurencieschopnosti podnikateľského prostredia v oblasti prepravy tovarov. Konkrétne ide o zníženie sadzby spotrebnej dane na plynový olej;
11.,	492/2010 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a	01.01.2011	Hlavnými cieľmi, ktoré viedli k vypracovaniu zákona č. 492/2010 Z. z. sú v súlade s Programovým vyhlásením vlády Slovenskej republiky znížiť deficit verejných financií, odstrániť niektoré deformácie a výnimky, znížiť administratívnu záťaž, sprehľadniť a zjednodušiť systém vyberania spotrebnej dane. Konkrétne ide o zrušenie daňového zvýhodnenia plynového oleja tzv. červenej nafty, oslobodenia

	doplnení niektorých zákonov		skvapalnených plyných uhľovodíkov (LPG);
12.	546/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2012	Cieľom zákona je na základe Konceptie boja proti daňovým únikom na spotrebných daniach, prijať také opatrenia, ktoré by efektívnym spôsobom eliminovali nelegálne aktivity podnikateľských subjektov najmä v oblasti spotrebnej dane z minerálneho oleja a tabakových výrobkov. Vzhľadom na doterajšie zistenia správcu dane, by malo odstránenie nekalých praktík pri podnikaní s týmito predmetmi spotrebnej dane, pozitívny vplyv na vývoj príjmov štátneho rozpočtu a v konečnej fáze aj na zlepšenie podnikateľského prostredia pre legálne podnikajúce subjekty;
13.	547/2011 Z. z. , ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 31.12.2011	Cieľom je realizácia registra účtovných závierok (aj vo vzťahu k orgánom štátnej správy na úseku daní, poplatkov a colníctva), čo má vplyv na zlepšenie dostupnosti a zvýšenie kvality ekonomických a ďalších informácií o komerčných subjektoch a inštitúciách v Slovenskej republike;
14.	440/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení (najmä) od 01.03.2013	Novela zákona rozširuje oprávnenia daňových subjektov, a to najmä prostredníctvom zjednotenia lehoty na podanie dodatočného daňového priznania v prípadoch, keď daňový subjekt deklaruje vrátenie dane s lehotami, keď daňový subjekt je povinný daň doplatiť; tiež sa umožňuje, aby daňový subjekt mohol požiadať o preúčtovanie daňového preplatku na daňovú pohľadávku alebo nesplatený preddavok na daň;
15.	212/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.09.2013	Cieľom je riešiť nepresný a nejednotný výklad zákona v jeho terajšom znení v časti týkajúcej sa nevratných obalov na prepravu minerálnych olejov;
16.	218/2013 Z. z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Od 01.08.2013 do 31.12.2019	Novela zákona stanovuje, že podnikateľské subjekty, ktoré dovezú na územie SR ropu a vybrané ropné výrobky budú mať povinnosť zabezpečiť udržiavanie núdzových zásob;

17.	353/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2013	Cieľom je zlepšiť podnikateľské prostredie, a to znížením administratívnej záťaže najmä pre registrované subjekty ako i zjednodušiť procesy registrácie nových daňových subjektov, zrušiť ustanovenia obmedzujúce formu predkladania žiadostí a eliminovať daňové úniky pri obchodovaní s pohonnými látkami;
18.	323/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2014	Cieľom je spresniť a doplniť ustanovenia zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, ktoré upravuje obchodovanie s pohonnými látkami v daňovom voľnom obehú a rozšíriť okruh osôb, ktoré budú môcť byť zaradené do evidencie spotrebiteľov pohonných látok;
19.	360/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 199/2004 Z. z. Colný zákon	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.03.2016	Zákon reaguje na prijatie právnej úpravy na úrovni Európskej únie v colnej oblasti, a to nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (prepracované znenie), vrátane vykonávacieho nariadenia ku kódexu, delegovaného nariadenia ku kódexu a delegovaného nariadenia upravujúceho prechodné obdobie pre implementáciu informačných systémov vyžadovaných kódexom;
20.	268/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2018	Cieľom je zaviesť základnú sadzbu dane na motorový benzín a motorovú naftu, zaviesť daňovo zvýhodnenú sadzbu dane na motorový benzín a motorovú naftu, spresniť a doplniť ustanovenia o užívateľskom podniku, doplniť niektoré ustanovenia o zábezpeke na daň, sprísniť podmienky na vydanie povolenia na distribúciu a povolenia na predaj pohonných látok a upraviť sankcie za daňové delikty a priestupky s prihliadnutím na závažnosť, dĺžku trvania a následky protiprávneho stavu;
21.	352/2018 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2019	Cieľom je upraviť základnú sadzbu dane na pohonné látky, t. j. na motorový benzín a motorovú naftu, stanoviť povinnosť označovania pohonných látok identifikačnou látkou a podmienky jej výroby, distribúcie a nakladania s touto identifikačnou látkou

	zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov		a zaviesť legislatívnu zmenu tak, aby sa v nadväznosti na zámer vlády Slovenskej republiky prijímali opatrenia na zníženie administratívnej záťaže podnikateľských subjektov a ustanovili sa opatrenia sprevádzajúce zavedenie zdanenia výživových doplnkov bez zbytočného administratívneho zaťaženia daňových subjektov;
22.	221/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 177/2018 Z. z. o niektorých opatreniach na znižovanie administratívnej záťaže využívaním informačných systémov verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon proti byrokracii) a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	01.09.2019	Jedná sa legislatívno-technickú novelu, ktorej cieľom je pokračovať v snahe o odbúranie administratívnej záťaže. Fyzické osoby a právnické osoby nebudú musieť orgánom verejnej moci predkladať v listinnej podobe viaceré potvrdenia a výpisy, dostupné prostredníctvom využívania informačných systémov verejnej správy. To sa týka aj potvrdenia o daňovom nedoplatku u spotrebnej dane z minerálneho oleja.

**Tabuľka č. 2: Novelizácie zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu**

Por. č.	Novelizácia zákonom č.:	Účinnosť zmeny od:	Predmet novelizácie:
1.	283/2008 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 656/2004 Z. z. o energetike a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.08.2008	Nepriama novelizácia, ktorej cieľom bolo novelizovať ustanovenie § 11 zákona o energetike. Ustanovenie § 11 ods. 1 predstavuje legislatívno-technickú úpravu; vytvára legislatívnou formou pojem „energetické zariadenie“, do ktorého sa zahrňuje aj potrubie na prepravu pohonných látok alebo na prepravu ropy a zariadenie na rozvod skvapalneného plynného uhl'ovodíka;
2.	465/2008 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú zákony v pôsobnosti Ministerstva financií Slovenskej republiky v súvislosti so zavedením meny euro v Slovenskej republike	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2008	V súvislosti s prechodom na menu euro v SR došlo k legislatívno-technickej úprave prepočtov súm zo slovenskej meny na eurá, ako aj spôsobu ich zaokrúhľovania;
3.	493/2009 Z. z. o niektorých opatreniach týkajúcich sa strategických spoločností a o zmene a doplnení niektorých zákonov	01.12.2009	Účelom zákona č. 493/2009 Z. z. je dosiahnutie takého stavu, aby obchodné spoločnosti, ktoré sú ponúkané v dôsledku ich zlej hospodárskej situácie na predaj, patrili vlastníkom, ktorí budú vedieť zabezpečiť trvalú prevádzku obchodnej spoločnosti ako celku. Jedným z takýchto vlastníkov môže byť štát – Slovenská republika, ktorá na seba zároveň preberá záväzok ďalšej prevádzky obchodnej spoločnosti; novela v týchto súvislostiach upresňuje postup pri vyhlásení konkurzu na právnickú alebo fyzickú osobu, ktorá je užívateľským podnikom;
4.	485/2010 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona	01.01.2011	Novelizácia reagovala na upozornenie Slovenskej republiky Európskou komisiou o rozpore vnútroštátnej úpravy s čl. 15 smernice Rady 2003/96/ES o reštrukturalizácii právneho rámca

	č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov		spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, týkajúce sa oslobodenia uhlia a zemného plynu od spotrebnej dane určeného na výrobu tepla pre domácnosť teplárenskými spoločnosťami. Súčasne sa navrhlo vypustenie daňového zvýhodnenia na zemný plyn (CNG) určeného na použitie ako pohonná látka, a to z dôvodu odporúčaní Komisie vedúcich k ustanoveniu pozitívnej sadzby spotrebnej dane upravenej v smernici Rady 2003/96/ES;
5.	546/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2012	Cieľom zákona je na základe koncepcie boja proti daňovým únikom na spotrebných daniach, prijať také opatrenia, ktoré by efektívnym spôsobom eliminovali nelegálne aktivity podnikateľských subjektov najmä v oblasti spotrebnej dane z minerálneho oleja a tabakových výrobkov; taktiež sa reaguje na prijatie novej procesnej právnej úpravy zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov a vykonávajú sa v tejto súvislosti nevyhnutné legislatívno-technické úpravy;
6.	69/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.03.2012	Zákon č. 69/2012 Z. z. navrhoval s cieľom zabezpečenia ďalšieho pozitívneho vplyvu na výšku schodku štátneho rozpočtu obmedziť možnosti vykonávania rozpočtových opatrení z titulu dosiahnutých vyšších daňových príjmov štátneho rozpočtu v priebehu roka a z úspor výdavkov rozpočtovaných na splácanie štátneho dlhu;
7.	189/2012 Z. z., ktorým sa dopĺňa zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 30.06.2012	Má za cieľ zjednodušiť administratívnu náročnosť pre výrobcov elektriny z obnoviteľných zdrojov, ktorí vyrábajú a dodávajú elektrinu vyrobenú z obnoviteľného

	zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov		zdroja výrobným zariadením s celkovým inštalovaným výkonom do 10 kW;
8.	348/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov	01.01.2014	Cieľom zákona je zlepšiť podnikateľské prostredie redukovaním procesných povinností, a to znižovaním administratívnej záťaže najmä pre registrované subjekty, ako i zjednodušiť procesy registrácie nových daňových subjektov, zrušiť ustanovenia obmedzujúce formu predkladania žiadostí, v súvislosti so znížením administratívnej záťaže zvýšenie limitu, kedy daňové subjekty nebudú povinné podať daňové priznanie, ani zaplatiť daň;
9.	323/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2014	Cieľom zákona je spresniť a doplniť ustanovenia zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, ktoré upravuje obchodovanie s pohonnými látkami v daňovom voľnom obehú a rozšíriť okruh osôb, ktoré budú môcť byť zaradené do evidencie spotrebiteľov pohonných látok;
10.	360/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 199/2004 Z. z. Colný zákon	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.03.2016	Zákon reaguje na prijatie právnej úpravy na úrovni Európskej únie v colnej oblasti, a to nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (prepracované znenie), vrátane vykonávacieho nariadenia ku kódexu, delegovaného nariadenia ku kódexu a delegovaného nariadenia upravujúceho prechodné obdobie pre implementáciu informačných systémov vyžadovaných kódexom.

**Tabuľka č. 3: Novelizácie zákona č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína**

Por. č.	Novelizácia zákonom č.:	Účinnosť zmeny od:	Predmet novelizácie:
1.	556/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. a o zmene a doplnení ďalších zákonov	Od 01.11.2004 do 31.12.2011	Riešila predaj predmetov spotrebnej dane v tranzitných priestoroch medzinárodných letísk a na palubách lietadiel;
2.	629/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína	Od 01.01.2005 do 31.12.2011	Riešila predaj vína v daňových skladoch pre zahraničných zástupcov;
3.	217/2006 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína v znení neskorších predpisov	Od 01.05.2006 do 31.12.2011	Upresňovala oslobodenia, režim vzniku daňovej povinnosti, definície užívateľského podniku, oprávneného príjemcu, úpravu výšky pokút;
4.	283/2007 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 182/2005 Z. z. o vinohradníctve a vinárstve a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Od 01.07.2007 do 31.12.2011	Reagovala na úpravu ochrany viníc, harmonizovala ustanovenia s legislatívou Európskych Spoločenstiev (stanovenie povinnosti destilácie vedľajších výrobkov);
5.	378/2008 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Od 01.12.2008 do 31.12.2011	Transponovala smernicu Rady 2007/74/ES o oslobodení tovaru, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane;
6.	465/2008 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú zákony v pôsobnosti Ministerstva financií Slovenskej republiky	Od 01.12.2008 do 31.12.2011	Reagovala legislatívno-technickými úpravami na zavedenie meny euro v SR;
7.	472/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína v znení neskorších predpisov	Od 01.04.2010 do 31.12.2011	Reagovala na vytvorenie elektronického systému kontroly prepravy tovarov podliehajúcich spotrebnej dani v EÚ;
8.	530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov	01.01.2012	Zrušila zákon 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína.



**Tabuľka č. 4: Novelizácie zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z.**

Por. č.	Novelizácia zákonom č.:	Účinnosť zmeny od:	Predmet novelizácie:
1.	556/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. a o zmene a doplnení ďalších zákonov	Od 01.11.2004 do 31.12.2011	Riešila predaj predmetov spotrebnej dane v tranzitných priestoroch medzinárodných letísk a na palubách lietadiel;
2.	632/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení zákona č. 556/2004 Z. z.	Od 01.12.2004 do 31.12.2011	Riešila predaj spotrebiteľského balenia liehu v daňových skladoch pre zahraničných zástupcov;
3.	633/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 140/1998 Z. z. o liekoch a zdravotníckych pomôckach, o zmene zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 220/1996 Z. z. o reklame v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Od 01.12.2004 do 31.12.2011	Riešila zosúladenie s právnymi predpismi EÚ v rámci realizácie liekovej politiky (v súvislosti s prezentovaným zákonom išlo o oslobodenie zdravotníckych zariadení ústavnej starostlivosti od preukazovania neexistencie nedoplatkov v Sociálnej poisťovni a zdravotných poisťovniach);
4.	68/2005 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 18/1996 Z. z. o cenách v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Od 01.03.2005 do 31.12.2011	Zúžila pôsobnosť orgánov v oblasti cien za účelom zabezpečenia jednotnosti riešenia cenovej problematiky (pričom cenovým orgánom je aj Ministerstvo financií SR);

5.	533/2005 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov	Od 01.01.2006 do 31.12.2011	Realizovala zmeny u spotrebnej dane z tabakových výrobkov s legislatívno-technickými úpravami aj zákona o spotrebnej dani z liehu;
6.	278/2006 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov	Od 01.07.2006 do 31.12.2011	Upresňovala podmienky oslobodenia, definície užívateľského podniku a vzniku daňovej povinnosti, rozširovala daňové sklady o nové typy, upresňovala definície oprávneného príjemcu, výšky pokút;
7.	283/2007 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 182/2005 Z. z. o vinohradníctve a vinárstve a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Od 01.07.2007 do 31.12.2011	Reagovala na úpravu ochrany viníc, harmonizovala ustanovenia s legislatívou Európskych Spoločenstiev (stanovenie povinnosti destilácie vedľajších výrobkov);
8.	279/2008 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov	Od 01.09.2008 do 31.12.2011	Aktualizovala ustanovenia na základe prijatého nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 110/2008 z 15. januára 2008 o definovaní, popise, prezentácií, označovaní a ochrane zemepisných označení liehovín a o zrušení nariadenia (EHS) č. 1576/89;
9.	378/2008 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v	Od 01.12.2008 do 31.12.2011	Transponovala ustanovenia smernice Rady 2007/74/ES o oslobodení tovaru, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane

	znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov		z pridanej hodnoty a spotrebnej dane a ustanovila podmienky a rozsah oslobodenia tovaru v osobnej batožine cestujúcich pri dovoze z územia tretích štátov od dane z pridanej hodnoty;
10.	465/2008 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú zákony v pôsobnosti Ministerstva financií Slovenskej republiky v súvislosti so zavedením meny euro v Slovenskej republike	Od 01.12.2008 do 31.12.2011	Reagovala legislatívno-technickými úpravami na zavedenie meny euro v SR;
11.	52/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov	Od 01.03.2009 do 31.12.2011	Sledovala efektívnejšie vynakladanie prostriedkov štátneho rozpočtu pri správe spotrebnej dane z liehu, zlepšenie podnikateľského prostredia v danej oblasti a zavedenie legislatívnych nástrojov na účinnejšie potlačanie šedej ekonomiky v danej oblasti (napr. stanovenie podmienok na denaturáciu liehu v colnom režime, zníženie zábezpeky na daň pri preprave liehu v pozastavení dane a liehu oslobodeného od dane na daňovom území ako aj na území únie);
12.	474/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení neskorších predpisov	Od 01.03.2010 do 31.12.2011	Zaviedla elektronický systém kontroly prepravy liehu v pozastavení dane alebo oslobodeného od dane;
13.	256/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých	Od 01.09.2011 do 31.12.2011	Zjednodušovala ustanovenia týkajúce sa vedenia evidencie držiteľmi povolení na predaj spotrebiteľského balenia liehu v daňovom voľnom

	zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony		obehu a oprávnení na distribúciu liehu, menila pokuty;
14.	530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov	01.01.2012	Zrušila zákon 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína.

**Tabuľka č. 5: Novelizácie zákona č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov**

Por. č.	Novelizácia zákonom č.:	Účinnosť zmeny od:	Predmet novelizácie:
1.	556/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. a o zmene a doplnení ďalších zákonov	Od 01.11.2004 do 31.12.2011	Riešila predaj predmetov spotrebnej dane v tranzitných priestoroch medzinárodných letísk a na palubách lietadiel;
2.	630/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení zákona č. 556/2004 Z. z.	Od 01.12.2004 do 31.12.2011	Umožnila priamy nákup piva oslobodeného od spotrebnej dane v daňovom sklade pre zahraničných zástupcov;
3.	218/2006 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov	Od 01.05.2006 do 31.12.2011	Upresňovala oslobodenia, režim vzniku daňovej povinnosti, definície užívateľského podniku, oprávneného príjemcu, úpravu výšky pokút;
4.	378/2008 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Od 01.12.2008 do 31.12.2011	Transponovala ustanovenia smernice Rady 2007/74/ES o oslobodení tovaru, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane a ustanovila podmienky a rozsah oslobodenia tovaru v osobnej batožine cestujúcich pri dovoze z územia tretích štátov od dane z pridanej hodnoty;
5.	465/2008 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú zákony v pôsobnosti Ministerstva financií Slovenskej republiky v súvislosti so zavedením meny euro v Slovenskej republike	Od 01.12.2008 do 31.12.2011	Reagovala legislatívno-technickými úpravami na zavedenie meny euro v SR;
6.	475/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov	Od 01.04.2010 do 31.12.2011	Zaviedla elektronický systém kontroly prepravy piva v pozastavení dane alebo oslobodeného od dane, povinnosti pre daňové subjekty prepravovať pivo v pozastavení dane

			alebo oslobodené od dane na základe elektronického sprievodného administratívneho dokumentu, ako aj stanovila podmienky týkajúce sa vzniku daňovej povinnosti, vrátenia zábezpeky na daň a uplatnenia strát piva pri vzniku nezrovnalosti pri preprave piva;
7.	530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov	01.01.2012	Zrušila zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva.

**Tabuľka č. 6: Novelizácie zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov (právny predpis účinný od 01.01.2012)**

Por. č.	Novelizácia zákonom č.:	Účinnosť zmeny od:	Predmet novelizácie:
1.	69/2012 Z. z, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.03.2012	Cieľom je zabezpečenie ďalšieho pozitívneho vplyvu na výšku schodku štátneho rozpočtu obmedzením možnosti vykonávania rozpočtových opatrení z titulu dosiahnutých vyšších daňových príjmov štátneho rozpočtu v priebehu roka a z úspor výdavkov rozpočtovaných na splácanie štátneho dlhu;
2.	246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.09.2012	Cieľom zákona je prijať legislatívne opatrenia, ktoré efektívne potlačia možnosti podvodných aktivít a zabránia ich ďalšiemu rozširovaniu a ktoré súčasne nebudú predstavovať administratívne prekážky rozvoja podnikateľských aktivít legálne podnikajúcich subjektov (napr. súhrnné výkazy, trestný čin daňového podvodu u DPH a spotrebných daniach);
3.	362/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2013	Novelou zákona sa zvyšuje bezpečnosť tlače kontrolných známk takým spôsobom, že tlač a distribúciu kontrolných známk určených na označovanie spotrebiteľských balení liehu bude zabezpečovať štátna tlačiareň. Súčasne na kontrolnú známku zavádza nové ochranné prvky. Ďalším cieľom návrhu zákona je zníženie administratívnej záťaže pri registrácii daňových subjektov, zrušenie ustanovenia obmedzujúce formu predkladania žiadostí a zjednodušenie ustanovenia týkajúce sa

			denaturácie liehu v daňovom sklade;
4.	218/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.10.2014	Zavedenie tzv. mini one stop shop-u do zákona o dani z pridanej hodnoty;
5.	323/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2014	Cieľom zákona je spresniť a doplniť ustanovenia zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, ktoré upravuje obchodovanie s pohonnými látkami v daňovom voľnom obehu a rozšíriť okruh osôb, ktoré budú môcť byť zaradené do evidencie spotrebiteľov pohonných látok a s tým súvisiace legislatívno-technické zmeny v ostatných zákonoch o spotrebných daniach;
6.	130/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.07.2015	Novela zákona obsahuje zmeny v oblasti zverejňovania nefinančných informácií a informácií týkajúcich sa rozmanitosti niektorými veľkými podnikmi a skupinami;
7.	240/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov	01.11.2015	Zákon zavádza opatrenia, ktorých cieľom je ochrana zdravia obyvateľov elimináciou nelegálne vyrobených liehovín a súčasne zamedzenie daňových únikov na spotrebnej dani z liehu;
8.	360/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 199/2004 Z. z. Colný zákon	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.03.2016	Zákon reaguje na prijatie právnej úpravy na úrovni Európskej únie v colnej oblasti, a to nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (prepracované znenie), vrátane vykonávacieho nariadenia ku kódexu, delegovaného nariadenia ku kódexu a delegovaného



			nariadenia upravujúceho prechodné obdobie pre implementáciu informačných systémov vyžadovaných kódexom;
9.	91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb	01.07.2016	Zákon upravuje základy trestnej zodpovednosti právnických osôb, druhy trestov ukladaných právnickým osobám a postup orgánov činných v trestnom konaní a súdov v trestnom konaní proti právnickým osobám; trestná zodpovednosť právnických osôb je uplatniteľná aj vo vzťahu k daňovým trestným činom;
10.	296/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov a ktorým sa mení zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 15.12.2016	Cieľom zákona je zvýšenie rozpočtových príjmov štátneho rozpočtu, zabezpečenie rovnováhy medzi daňovými príjmami a cieľmi v oblasti verejného zdravia zvýšením daňového zaťaženia u vybraných tabakových výrobkov – cigár, cigariet a tabaku;
11.	177/2018 Z. z. o niektorých opatreniach na znižovanie administratívnej záťaže využívaním informačných systémov verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon proti byrokracii)	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.09.2018	Zákon zavádza povinnosť pre orgány verejnej moci získavať a používať pri svojej úradnej činnosti údaje evidované v informačných systémoch verejnej správy a zároveň oslobodzuje fyzické osoby a právnické osoby od povinnosti predkladať najčastejšie požadované výpisy z registrov pri najčastejších životných situáciách, v ktorých dochádza ku komunikácii občanov so štátom. Ide o výpis z listu vlastníctva, výpis z obchodného registra, výpis zo živnostenského registra, a výpisy a odpisy z registra trestov, prostredníctvom ktorých orgány verejnej moci získajú priame informácie aj o daňových

			pomeroch podnikateľského subjektu;
12.	290/2018 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2019	Cieľom navrhovanej úpravy je umožniť súkromnú výrobu destilátov z vlastného ovocia pre vlastnú spotrebu fyzickými osobami výlučne za zákonom presne stanovených podmienok;
13.	352/2018 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2019	Cieľom zákona je upraviť základnú sadzbu dane na pohonné látky, t. j. na motorový benzín a motorovú naftu, stanoviť povinnosť označovania pohonných látok identifikačnou látkou a podmienky jej výroby, distribúcie a nakladania s touto identifikačnou látkou a zaviesť legislatívnu zmenu tak, aby sa v nadväznosti na zámer vlády Slovenskej republiky prijímali opatrenia na zníženie administratívnej záťaže podnikateľských subjektov, ustanovili sa opatrenia sprevádzajúce zavedenie zdanenia výživových doplnkov bez zbytočného administratívneho zaťaženia daňových subjektov;
14.	221/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 177/2018 Z. z. o niektorých opatreniach na znižovanie administratívnej záťaže využívaním informačných systémov verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon proti byrokracii) a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.09.2019	Jedná sa o legislatívno-technickú novelu, ktorej cieľom je pokračovať v snahe o odbúranie administratívnej záťaže. Fyzické osoby a právnické osoby nebudú musieť orgánom verejnej moci predkladať v listinnej podobe viaceré potvrdenia a výpisy, dostupné prostredníctvom využívania informačných systémov verejnej správy. To sa týka aj potvrdenia o daňovom nedoplatku u spotrebnej dane z alkoholických nápojov.

**Tabuľka č. 7: Novelizácie zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov**

Por. č.:	Novelizácia zákonom č.:	Účinnosť zmeny od:	Predmet novelizácie:
1.	556/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. a o zmene a doplnení ďalších zákonov	01.11.2004	Novela upravuje predaj predmetov spotrebnej dane v tranzitných priestoroch medzinárodných letísk a na palubách lietadiel. Zákon rieši v rámci predaja tovaru podliehajúceho spotrebným daniam v duty-free obchodoch aj zavedenie tzv. dvojitého systému predaja tohto tovaru;
2.	631/2004 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení zákona č. 556/2004 Z. z.	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2004	Cieľom novelizácie je riešiť predaj tabakových výrobkov v daňových skladoch pre zahraničných zástupcov. Účelom novelizácie je zosúladiť s čl. 23 smernice č. 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebnej dani v znení neskorších zmien a doplnkov, v znení ktorého sú tabakové výrobky podliehajúce spotrebnej dani oslobodené od spotrebnej dane, ak sú určené pre zahraničných zástupcov. Novelou bol doplnený zákon o ustanovenia § 33a a §33b s názvom „ <i>Osobitná úprava predaja tabakových výrobkov oslobodeného od dane osobám iných štátov, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodných zmlúv</i> “;
3.	533/2005 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č.	01.01.2006	Primárnym cieľom novelizácie je potreba realizácie harmonogramu dosiahnutia minimálneho daňového zaťaženia cigariet a upresnenia niektorých ustanovení zákona, vzhľadom na poznatky z uplatňovania zákona v praxi, najmä doplnenie definície ostatného tabaku, upresnenie definície denaturovaných tabakových

	105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov		výrobkov, upresnenie definície užívateľského podniku, podmienok pre registráciu prevádzkovateľov daňových skladov, doplnenie povinnosti zaslať kópiu prvého dielu sprievodného dokumentu správcovi dane dodávateľa (odosielateľa) pred začatím prepravy a upresnenie definície oprávneného príjemcu;
4.	610/2005 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 145/1995 Z. z. o správnych poplatkoch v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov	01.01.2006	Novelou zákona sa realizujú zmeny len v sadzobníku správnych poplatkov, a to úpravou sadzieb niektorých spoplatňovaných úkonov a konaní;
5.	547/2007 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a ktorým sa dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2008	Cieľom zákona je potreba úpravy sadzieb dane na cigarety v zmysle Harmonogramu na dosiahnutie minimálneho daňového zaťaženia cigariet ako aj potreba upresnenia niektorých ustanovení zákona, vzhľadom na poznatky z uplatňovania zákona v praxi, najmä upresnenie definície cigár, cigariiek a tabaku, upresnenie ustanovení týkajúcich sa oprávneného príjemcu, ktorý prijíma tabakové výrobky v pozastavení dane z iného členského štátu opakovane a upresnenie niektorých ustanovení zákona za účelom zosúladenia ich znenia s ostatnými zákonmi o spotrebných daniach;
6.	378/2008 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od	Cieľom je okrem úpravy sadzieb spotrebnej dane na cigarety, transponovať do zákona o dani z pridanej hodnoty a zákonov

	spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	01.12.2008	o spotrebných daniach smernicu Rady 2007/74/ES o oslobodení tovaru, ktorý dovážajú osoby cestujúce z tretích krajín, od dane z pridanej hodnoty a spotrebnej dane a ustanoviť podmienky a rozsah oslobodenia tovaru v osobnej batožine cestujúcich pri dovoze z územia tretích štátov od dane z pridanej hodnoty;
7.	465/2008 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú zákony v pôsobnosti Ministerstva financií Slovenskej republiky v súvislosti so zavedením meny euro v Slovenskej republike	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2008	Novela reagovala legislatívno-technickými úpravami na zavedenie meny euro v SR;
8.	305/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 200/1998 Z. z. o štátnej službe colníkov a o zmene a doplnení niektorých ďalších zákonov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov	01.09.2009	Novela upravuje organizačnú štruktúru správcov dane; novelou sa predovšetkým nanovo upravujú základné podmienky prijatia občana do služobného pomeru a kvalifikačné predpoklady na funkciu colníka, upravuje sa inštitút služobného hodnotenia, prepustenia zo služobného pomeru, skončenia služobného pomeru, ustanovuje sa získavanie, zvyšovanie a prehlbovanie kvalifikácie colníkov a modifikujú sa niektoré ustanovenia týkajúce sa konania vo veciach služobného pomeru colníka;
9.	477/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov	01.04.2010	Účelom zákona je zavedenie elektronického systému kontroly prepravy tovaru v pozastavení dane, zavedenie povinnosti pre daňové subjekty prepravovať tabakové výrobky v pozastavení dane na základe elektronického sprievodného administratívneho dokumentu, stanovenie postupu pre daňové subjekty a správcu dane pri preprave tabakových výrobkov v pozastavení dane v prípade nedostupnosti elektronického systému

			kontroly prepravy tovaru, stanovenie podmienok týkajúcich sa vzniku daňovej povinnosti, vrátenia zábezpeky na daň a uplatnenia strát tabakových výrobkov pri vzniku nezrovnalosti pri preprave tabakových výrobkov;
10.	491/2010 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2011	Predmetom novelizácie je spresnenie definícií jednotlivých tabakových výrobkov z dôvodu ich jednoznačnejšieho zaradenia a následne spravodlivejšieho zdaňovania spotrebnou daňou z tabakových výrobkov, nahradenie koncepcie najpredávanejšej cenovej kategórie cigariet koncepciou váženej priemernej ceny cigariet ako referenčnej hodnoty pre minimálnu spotrebnú daň z cigariet v členských štátoch Európskej únie, postupné zvýšenie sadzby spotrebnej dane z cigariet do roku 2014, a to až na úroveň minimálne 60 % váženej priemernej ceny cigariet, pričom minimálna sadzba spotrebnej dane z cigariet nesmie byť nižšia ako 90 EUR/1 000 kusov, aby boli splnené minimálne požiadavky Európskej únie pre zdaňovanie cigariet;
11.	546/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2012	Cieľom predkladaného zákona je okrem iného, na základe Koncepcie boja proti daňovým únikom na spotrebných daniach, prijať také opatrenia, ktoré by efektívnym spôsobom eliminovali nelegálne aktivity podnikateľských subjektov najmä v oblasti spotrebnej dane z minerálneho oleja a tabakových výrobkov (napr. sprísnenie podmienok upustenia od zloženia zábezpeky na daň);
12.	547/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2012	Cieľom novely je realizácia registra účtovných závierok (aj vo vzťahu k orgánom štátnej správy na úseku daní, poplatkov a colníctva), čo má vplyv na zlepšenie dostupnosti a zvýšenie kvality ekonomických a ďalších informácií o

	a o zmene a doplnení niektorých zákonov		komerčných subjektoch a inštitúciách v Slovenskej republike;
13.	288/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a ktorým sa dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.10.2012	Novelizáciou zákona sa od októbra 2012 zvýšila spotrebná daň z tabakových výrobkov. Sadzba spotrebnej dane z tabakových výrobkov sa zvyšuje nasledovne: – zvýšenie špecifickej časti spotrebnej dane z cigariet z 58 EUR/1000 kusov na 59,50 EUR/1000 kusov (čo predstavuje zvýšenie o 2,59%) a zvýšenie minimálnej sadzby dane z cigariet z 88,50 EUR/1000 kusov na 91 EUR/1000 kusov (čo predstavuje zvýšenie o 2,82%), – zvýšenie sadzby spotrebnej dane z cigár a cigariet zo 75,56 EUR/1000 kusov na 77,37 EUR/1000 kusov (čo predstavuje zvýšenie o 2,4%), – zvýšenie sadzby spotrebnej dane na tabak zo 69,44 EUR/kg na 71,11 EUR/kg (čo predstavuje zvýšenie o 2,4%);
14.	381/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2014	Novelou zákona sa zvyšuje bezpečnosť tlače kontrolných známkov určených na označovanie spotrebiteľských balení cigariet a ostatných tabakových výrobkov, ustanovuje nový systém tlače kontrolných známkov založený na štátnej tlačiarňi a zavádzajú sa nové ochranné prvky na kontrolnej známke;
15.	218/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.10.2014	Zavedenie tzv. mini one stop shop-u do zákona o dani z pridanej hodnoty;
16.	323/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.12.2014	Cieľom zákona je spresniť a doplniť ustanovenia zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, ktoré upravuje obchodovanie s pohonnými látkami v daňovom voľnom obehu a rozšíriť

	minerálneho oleja v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony		okruh osôb, ktoré budú môcť byť zaradené do evidencie spotrebiteľov pohonných látok a s tým súvisiace legislatívno-technické zmeny v ostatných zákonoch o spotrebných daniach;
17.	54/2015 Z. z. o občianskoprávnej zodpovednosti za jadrovú škodu a o jej finančnom krytí a o zmene a doplnení niektorých zákonov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 30.03.2015	Zákon vychádza principiálne z obsahu koncepčného materiálu „Analýza stavu a koncepcia budovania nového systému občianskoprávnej zodpovednosti za jadrové škody v Slovenskej republike“;
18.	130/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.07.2015	Novelou zákona sa upravuje požiadavka odberateľov kontrolných známk, pričom sa umožňuje flexibilne reagovať na potreby odberateľov kontrolných známk tak, že bude možné dohodnúť aj iný termín prevzatia kontrolných známk v tlačiarňi;
19.	241/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 377/2004 Z. z. o ochrane nefajčiarov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.11.2015	Zákon má umožniť zjednodušenie realizácie tlače kontrolných známk určených na označovanie spotrebiteľských tabakových výrobkov v štátnej tlačiarňi, vymedziť práva a povinnosti štátnej tlačiarne a Finančného riaditeľstva SR a znížiť administratívnu záťaž odberateľov kontrolných známk;
20.	360/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 199/2004 Z. z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.03.2016	Zákon reaguje na prijatie právnej úpravy na úrovni Európskej únie v colnej oblasti, a to nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (prepracované znenie), vrátane vykonávacieho nariadenia ku kódexu,



	a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony		delegovaného nariadenia ku kódexu a delegovaného nariadenia upravujúceho prechodné obdobie pre implementáciu informačných systémov vyžadovaných kódexom;
21.	296/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 15.12.2016	Primárnym cieľom zákona je zvýšenie príjmov štátneho rozpočtu, zabezpečenie rovnováhy medzi daňovými príjmami a cieľmi v oblasti verejného zdravia a zdaňovanie nových tabakových výrobkov. Cieľom zvýšenia sadzby spotrebnej dane z tabakových výrobkov je stabilizovať daňové príjmy z tabakových výrobkov, zabrániť ich poklesu a zároveň dosiahnuť rovnováhu aj s cieľmi v oblasti ochrany zdravia obyvateľov, a to s vopred preddefinovaným zvyšovaním sadzieb dane na strednodobý časový horizont, čím sa vytvorí efektívny nástroj predvídateľnosti podnikateľského prostredia a zabezpečenia daňových príjmov;
22.	269/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 01.01.2018	Cieľom zákona je nastavenie zmeny systému označenia spotrebiteľského balenia cigár v prípade zmeny sadzby dane (preznačenie), úprava a doplnenie vybraných ustanovení o zábezpeke na daň, doplnenie oslobodení od dane z tabakovej suroviny a vrátenia dane z tabaku v bezdymovom tabakovom výrobku odobratých ako vzorka alebo zničených colným úradom, spresnenie a doplnenie vybraných ustanovení upravujúcich obchodovanie s tabakovou surovinou a úprava sankcií ukladaných správcom dane za daňové delikty a priestupky s prihliadnutím na závažnosť, dĺžku trvania a následky protiprávneho stavu;
23.	92/2019 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 89/2016 Z. z. o výrobe, označovaní a predaji tabakových	Delené nadobúdanie účinnosti ustanovení od 20.04.2019	Predmetom novelizácie je aproximácia smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/40/EÚ z 3. apríla 2014 o aproximácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení

	výrobkov a súvisiacich výrobkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov		členských štátov týkajúcich sa výroby, prezentácie a predaja tabakových a súvisiacich výrobkov a o zrušení smernice 2001/37/ES v platnom znení v časti článkov 15 a 16 v oblasti vysledovateľnosti tabakových výrobkov a stanovenia jedinečného identifikátora. Súčasťou konceptu vysledovateľnosti je systém vyhľadávania a sledovania tabakových výrobkov a bezpečnostných prvkov netabakových výrobkoch kompatibilný na úrovni Európskej únie;
24.	221/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 177/2018 Z. z. o niektorých opatreniach na znižovanie administratívnej záťaže využívaním informačných systémov verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon proti byrokracii) a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony	01.09.2019	Jedná sa legislatívno-technickú novelu, ktorej cieľom je pokračovať v snahe o odbúranie administratívnej záťaže. Fyzické osoby a právnické osoby nebudú musieť orgánom verejnej moci predkladať v listinnej podobe viaceré potvrdenia a výpisy, dostupné prostredníctvom využívania informačných systémov verejnej správy. To sa týka aj potvrdenia o daňovom nedoplatku u spotrebnej dane z tabakových výrobkov.

**Tabuľka č. 8: Prehľad príjmov a výdavkov štátneho rozpočtu (2003-2018)**

V tis. EUR	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Daňové príjmy</b>	6643765	6952750	7388092	7842656	8571964	9023780	8024303	7962242	8700097	8462284	9134432	9293066	10612712	11068156	11152310	11965782
- DP <sup>211</sup>	2326725 (+259028)	2010935 (+280919)	1617511 (+1238940)	1816239 (+1276135)	2039672 (+1436704)	2445956 (+1709179)	2314131 (+1610495)	1541703 (+1328466)	1867541 (+1574703)	2129597 (+1598916)	2384094 (+1638229)	2318952 (+1732097)	2826348 (+2098095)	3354795 (+2387982)	2784471 (+2570694)	301102 (+2860103)
- D. z majetku <sup>212</sup>	88428	90774	32072	10868	2008	1392	725	361	151	190	123	90	-9	26	20	14
- DPH	2781475	3305303	4063903	4264186	4513650	4632524	3846396	4422082	4741352	4298797	4722853	4902813	5501500	5360699	5913368	6412426
<b>- SD</b>	<b>1262934</b>	<b>1440634</b>	<b>1659616</b>	<b>1730889</b>	<b>1980982</b>	<b>1905158</b>	<b>1834578</b>	<b>1944624</b>	<b>2001440</b>	<b>1978439</b>	<b>1976667</b>	<b>2009327</b>	<b>2096600</b>	<b>2170498</b>	<b>2252396</b>	<b>2323521</b>
- D. z použ. tovarov a z povolenia na výkon činnosti <sup>213</sup>	47224	43008	-2094	-536	40	171	79	-65	45	82	62	78	141174	140134	149943	152839
- clá	134917	62096	17084	21010	33826	36813	27187	35395	38748	30759	27553	31512	28894	28887	22432	23365
- sankcie <sup>214</sup>	21771	34180	88934	53385	1785	1766	1207	18142	21382	14392	23068	30288	18205	13117	16741	20895
Iné D. (z emis. kvót)	-	-	-	-	-	-	-	-	29438	10028	12	6	0	0	0	-8832
<b>Nedaňové príjmy<sup>215</sup></b>	<b>666308</b>	<b>739813</b>	<b>616177</b>	<b>604766</b>	<b>787117</b>	<b>880545</b>	<b>838460</b>	<b>692871</b>	<b>861264</b>	<b>696647</b>	<b>1262480</b>	<b>1635552</b>	<b>1278721</b>	<b>1222973</b>	<b>1385457</b>	<b>1211597</b>
<b>Granty a transfery</b>	<b>404701</b>	<b>320938</b>	<b>493864</b>	<b>1191054</b>	<b>1336665</b>	<b>1448102</b>	<b>1678033</b>	<b>2245750</b>	<b>2440965</b>	<b>2671105</b>	<b>2399532</b>	<b>1568248</b>	<b>4342362</b>	<b>1984788</b>	<b>1476362</b>	<b>2203634</b>
<b>Príjmy spolu</b>	<b>7736544</b>	<b>8047681</b>	<b>8587067</b>	<b>9691863</b>	<b>10695745</b>	<b>11352427</b>	<b>10540796</b>	<b>10900863</b>	<b>12002326</b>	<b>11830036</b>	<b>12796444</b>	<b>12496866</b>	<b>16233795</b>	<b>14275917</b>	<b>14014129</b>	<b>15381013</b>
Výdavky bežné	8215166	8758490	8666520	9385825	9856124	10449222	11172704	12968403	12782847	13657546	12964260	13441150	13498303	13353916	13681468	14160931

<sup>211</sup> Ponížená o prevod podielu Dane z príjmov fyzických osôb územnej samosprávy (táto prevedená suma je uvedená v zátvorke a na účely prehľadov nebola braná do úvahy).

<sup>212</sup> Ide o daň z dedičstva, z darovania a z prevodu a prechodu nehnuteľností, vrátane dobehu daní po ich zrušení.

<sup>213</sup> Ide o príjmy z úhrad za dobývací priestor a z dane z motorových vozidiel.

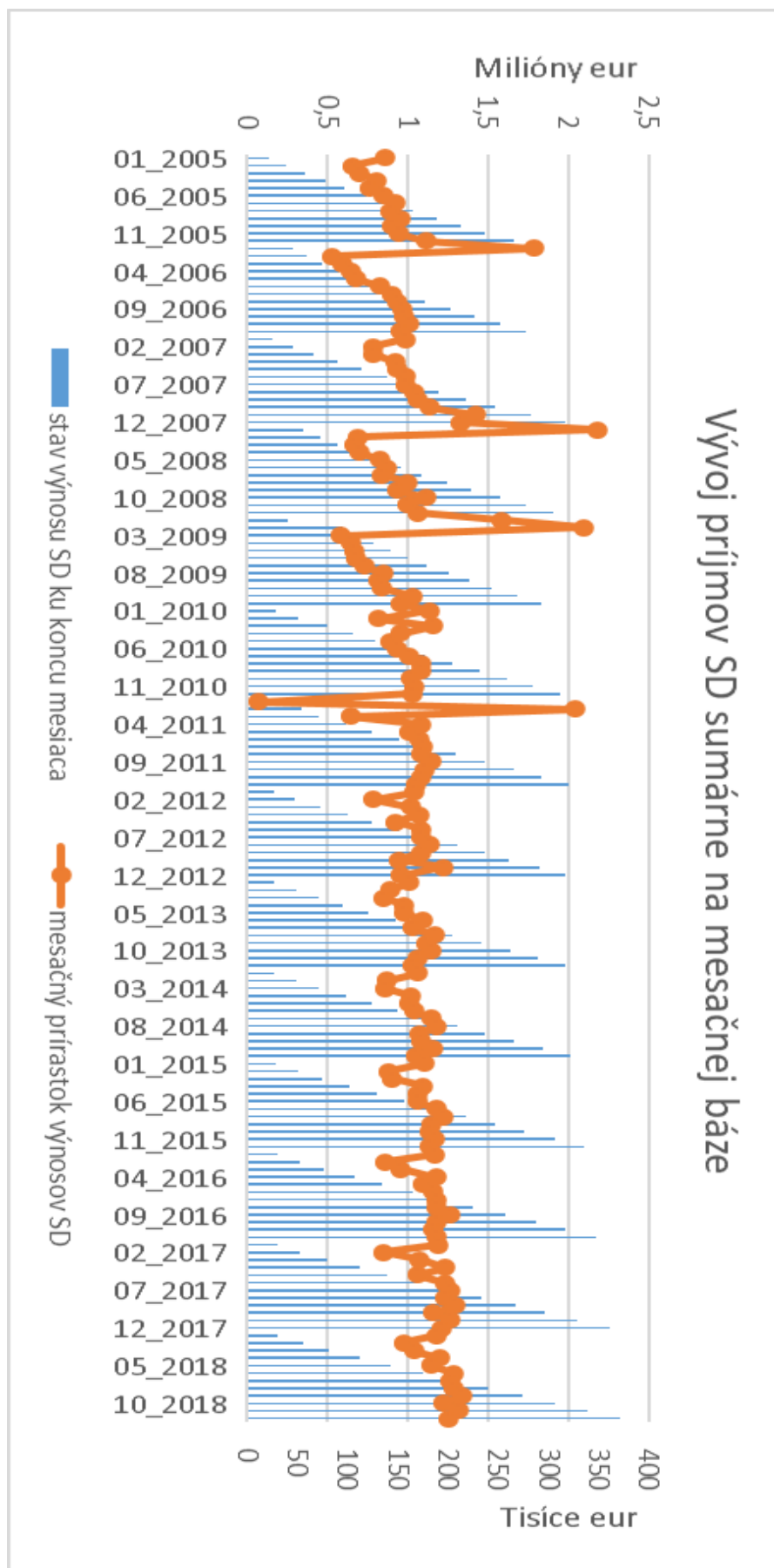
<sup>214</sup> Sankcie uložené v daňovom konaní a sankcie súvisiace s úhradou za služby verejných poskytovateľov STV a SRO, do roku 2008 len sankcie uložené v daňovom konaní. Do roku 2006 (vrátane) boli príjmy zo sankcií vykazované v rámci nedaňových príjmov, preto sme ich na účely komparability zahrnuli do osobitnej položky ako sa vyказuje od roku 2007; z tohto dôvodu sa údaj o sume nedaňových príjmov za roky 2003 až 2006 ponížoval o sumu sankcií.

<sup>215</sup> Na účely zjednotenia zahŕňajú i príjmy z finančných transakcií (splácanie úverov a pôžičiek a z predaja majetkových účastí, ktoré boli v roku 2003 a 2004 vykazované v samostatnej položke).

Výdavky kapitálové	Výdavky spolu	pomer SD voči daňovým príjmom SR	pomer SD voči celkovým príjmom SR
996355	<b>9594511</b>	19,0%	16,3%
1 038 719	<b>10380822</b>	20,7%	17,9%
1 045 367	<b>9711887</b>	22,5%	19,3%
1 357 551	<b>10 743 376</b>	22,1%	17,9%
1 620 604	<b>11 476 727</b>	23,1%	18,5%
1 607 372	<b>12 056 594</b>	21,1%	16,8%
2159343	<b>13332047</b>	22,9%	17,4%
2368608	<b>15337</b>	24,4%	17,8%
2495	<b>15278042</b>	23,0%	16,7%
1983165	<b>15640711</b>	23,4%	16,7%
1855442	<b>14819702</b>	21,6%	15,4%
1979088	<b>15420238</b>	21,6%	16,1%
4668088	<b>18166391</b>	19,8%	12,9%
1902256	<b>15256172</b>	19,6%	15,2%
1552793	<b>15234261</b>	20,2%	16,1%
2402324	<b>16563255</b>	19,4%	15,1%

Zdroj: údaje čerpané z databáz Ministerstva financií SR.

Graf č. 8: Vývoj príjmov zo spotrebných daní sumárne na mesačnej báze



Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov Ministerstva financií SR.

## PRAMENE

---

1. AURE, M. Deadweight Loss and Taxation. In *NTRC Tax Research Journal*, 2012, vol. 24, no. 6, s. 1-26.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.
3. BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. 912 s. ISBN 978-80-562-0247-0.
4. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5.
5. BARÁNY, E. *Moc a právo*. Bratislava: VEDA, 1997. 246 s. ISBN 978-80-2240-482-2.
6. BEGG, I. An EU Tax - *Overdue Reform or Federalist Fantasy?*. Berlin: International Policy Analysis, 2011, 22 p.
7. BAUMOL, W. On Taxation and the Control of Externalities. In *The American Economic Review*, vol. 62, no. 3, 1972, s. 307-322. ISSN 0002-8282.
8. BOVENBERG, A. L. Green Tax Reforms and the Double Dividend: an Updated Reader's Guide. In *International Tax and Public Finance*, no. 6, 1999, s. 421-443. ISSN 0927-5940.
9. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice: UPJŠ, 2015. 408 s. ISBN 978-80-815-2246-8.
10. CATTOIR, P. Tax-based EU own resources: An assessment. In *Taxation Papers – Working paper No. 1*, 2004.
11. CIPRIANI, G. *Financing the EU Budget: Moving Forward or Backwards?*. London: Rowman & Littlefield International, 2014. 100 p. ISBN 978-1-78348-330-3.
12. CNOSSEN, S. *Excise Systems: A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*. Baltimore: MD: Johns Hopkins University Press, 1977.
13. CONSTANZE, A., RÖHLIG, K. *Green Taxes as a Means of Financing the EU Budget: Policy Options*. Brussels: European Parliament, 2016, 100 p.
14. ČIPKÁR, J. Niektoré sociokultúrne determinanty formovania európskeho práva. In *Právo a európsky integračný proces*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009, s. 29- 35. ISBN 978-80-7097-778-1.
15. DE FEO, A. EU Own Resources: Momentum for a Reform? In *EU Own Resources: Momentum for a Reform?*. European Union Institute, 2016, pp. 59-66. ISBN: 978-92-9084-384-9.
16. FITZERALD, J. D. *Excise taxes*. World Bank, Policy Research Department, Public Economics Division, Policy research working papers – no. 1251 1994, s. 3.
17. FULLERTON, D., METCALF, G. Environmental Taxes and the Double-Dividend Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing?. In *Chicago-Kent Law Review*, no. 1., 1998, s. 221-256.
18. GIRÁŠEK, J. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. Bratislava: Obzor, 1981. 224 s. ISBN 65-048-81.
19. GOOLSBEE, A., LEVITT, S., SYVERSON, C. *Microeconomics*. New York: Worth Publishers, 2013. 835 s. ISBN 978-07-1675-975-1.
20. GRÚŇ, L. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2004. 194 s. ISBN 80-2440-867-8.

21. HAYEK, F. A. *Law, Legislation and Liberty*. London: Routledge Kegan Paul Ltd., 1973. Preklad Ježek, T. Praha: PROS-TOR, s. r. o., 2011, 558 s. ISBN 978-80-7260-253-7.
22. HEINEMANN, F. – MOHL, P. – OSTERLOH, S. *Reform Options for the EU Own Resources System*. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim, 2008, 13 p.
23. HOREHÁJOVÁ, M. *Spravodlivosť v kontexte princípov sociálnej politiky*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2010. 91 s. ISBN 978-80-8078-375-4.
24. JAEGER, W. The Double Dividend Debate. In *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2013, s. 211-229. ISBN 978-1-78195-214-6.
25. KONRAD, K. Light for Europe – An Electricity Tax for the European Union Budget. In *The Future of EU-Finances: Working Papers for the Brussels Symposium on 14th January 2016*. Cologne: FiFo Institute for Public Economics, 2016, p. 136.
26. KÖNIG, P. et al. *Rozpočet a politiky Evropské únie: príležitosť pro změnu*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 630 s. ISBN 978-80-74000-11-9.
27. KRÁLIK, J.- JAKUBOVIČ, D. *Finančné právo*. Bratislava: Veda, 2004. 725 s. ISBN 80-2240-804-2.
28. KRENEK, A., SCHRATZENSTALLER, M. Sustainability-oriented EU Taxes: The Example of a European Carbon-based Flight Ticket Tax. In *FairTax: Working Paper Series No. 1*. 2016, 39 p.
29. MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: Štátny záverečný účet. Dostupné na: <https://www.mfsr.sk/sk/financie/verejne-financie/statny-zaverecny-ucet-sr/>
30. MONTI, M. et al. *Future Financing of the EU – Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources*. December 2016, 104 p.
31. PÁLENÍK, V. – MIKLOŠOVIČ, T. Environmental Tax as the Possible Part of EU Own Resources. In *Working Papers*, vol. 72, 2015, 10 p.
32. PEARCE, D. The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming. In *The Economic Journal*, 1991, vol. 101, no. 407, s. 938-948. ISSN 1468-0297.
33. PIGOU, A. Some Aspects of the Welfare State. In *Diogenes*, no. 7, 1954, s. 6. ISSN 0392-1921.
34. PIGOU, A. *The Economics of Welfare*. London: Macmillan, 2013. 896 s. ISBN 978-02-3024-931-8.
35. PIPES, R. *Property and Freedom*. New York : Vintage Books, A Division of Random House, 1999. Prekl. Bednár, L. Praha: Argo, 2008. 364 s. ISBN 978-80-257-0017-4.
36. RAMSEY, F. P. A Contribution to the Theory of Taxation. In *Economic Journal*, no. 37, s. 47-61. ISSN 1468-0297.
37. ROMÁNOVÁ, A. Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplyvajúci na podnikateľské prostredie. In *Právo – obchod – ekonomika*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, 530 s. ISBN 978-80-7097-903-7.
38. ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In *Právo, obchod, ekonomika II*. Praha: Leges, 2012, 624 s. ISBN 978-80-87576-33-5.
39. SANDMO, A. Pigouvian Taxes. In *Palgrave Macmillan (eds): The New Palgrave Dictionary of Economics*. London: Palgrave Macmillan, 2008, vol. 6, s. 435-436. 978-0-333-78676-5.
40. SÁBO, J. Environmental taxes and environmental fees. In *Publičníje financy i nalogovoje pravo: ježegodnik, vypusk 7: Nature-Resource and Ecological Payments in*

- the Countries of the Central and Eastern Europe*. Voronež : Izdatel'skij dom VGU, 2017, s. 18-31. ISBN 978-59-2732-484-2.
41. SÁBO, J. Pojem environmentálnej dane v kontexte daňovej politiky Slovenskej republiky. In *Assessment of Legal Model of Environmental Protection in Poland and Slovakia / Posúdenie modelu právnej ochrany životného prostredia v Poľsku a na Slovensku*. Košice: EQUILIBRIA, 2013, s. 93-101. ISBN 978-80-8143-131-9.
  42. SCHRATZENSTALLER, M. et al. EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget – Pros, Cons and Sustainability-Oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates. In: *FairTax – Working Paper Series No. 3*. 2016, 81 p.
  43. SLOVINSKÝ, A., GIRÁŠEK, J. *Českolovenské finančné právo*. Vydavateľstvo obzor, Bratislava, 1974. 390 s. ISBN LK3972.
  44. STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.
  45. ŠTRKOLEC, M. Intrakomunitárne a „extrakomunitárne“ obchody a daň z pridanej hodnoty. In *Právo, obchod, ekonomika III: zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 398-409. ISBN 978-80-8152-056-3.
  46. ŠUŠŤIAK, M., ŠEJIRMANOVÁ, D. Potravná daň na čiare 1829-1944. In *Colné aktuality*. Bratislava: Colná Správa SR, 2007, roč. 9-10/2007. 19 s. ISSN 1336-328X.
  47. THURONYI, V. *Tax Law Design and Drafting, Volume 1*. Washington, D. C. : International Monetary Fund, 1996. 531 s. ISBN 978-15-5775-587-2.
  48. TULLOCK, G. Excess benefit. In *Water Resources Research*, no. 2, 1967, s. 643-644. ISSN 0043-1397.
  49. VENCOVSKÝ, F. K rozpočtové a daňové reformě před sedmdesáti roky. In *Finance a úvěr*. 1997, č. 6, s. 327. ISSN 0015-1920.
  50. Dôvodová správa k zákonu č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja. [online]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-98-2004-Z-z.htm>.
  51. Dôvodová správa k zákonu č. 106/2004 Z. Z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov. [online]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/dovodova-sprava-k-zakonu-c-106-2004-z-z.htm>.
  52. Dôvodová správa k zákonu č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov. [online]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-609-2007-Z-z.htm>.
  53. Dôvodová správa k zákonu č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov. [online]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/Dovodova-sprava-k-zakonu-c-530-2011-Z-z.htm>.
  54. Dôvodová správa k zákonu č. 240/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov. [online]. Dostupné z: <https://www.epi.sk/dovodova-sprava/dovodova-sprava-k-zakonu-c--240-2015-z-z.htm>.
  55. Dôvodové správy k jednotlivým novelám zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.
  56. Dôvodové správy k jednotlivým novelám zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.



57. Dôvodové správy k jednotlivým novelám zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.
58. Dôvodové správy k jednotlivým novelám zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.
59. Dôvodové správy k jednotlivým novelám zákona č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína.
60. Dôvodové správy k jednotlivým novelám zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z.
61. Dôvodové správy k jednotlivým novelám zákona č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov.
62. Eurostat – European Commission. *Environmental taxes: A statistical guide*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013. 44 s. ISBN 978-92-79-33230-2.
63. Európska komisia. *Preskúvanie vykonávania environmentálnych právnych predpisov a politik: správa o krajine Slovensku*. Európska únia, 2019. 38 s.
64. Nariadenie Rady (ES) č. 2223/96 z 25. júna 1996 o európskom systéme národných a regionálnych účtov v Spoločenstve.
65. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 549/2013 z 21. mája 2013 o európskom systéme národných a regionálnych účtov v Európskej únii.
66. Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 139/2005 Z. z. o uzavretí Kjótskeho protokolu k Rámcovému dohovoru Organizácie Spojených národov o zmene klímy.
67. Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky č. 548/2006 Z. z. o prijatí Rámcového dohovoru Organizácie Spojených národov o zmene klímy.
68. Oznámenie Ministerstva zahraničných vecí a európskych záležitostí Slovenskej republiky č. 99/2017 Z. z. o prijatí Parížskej dohody.
69. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
70. Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.
71. Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.
72. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.
73. Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.
74. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.
75. Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov.

**Implementácia iniciatív EÚ v oblasti spotrebných daní a ich rozpočtovo-právne dopady**  
*Vedecká monografia*

Autori: doc. JUDr. Karin Čakoci, PhD.  
Ing. Karolína Červená, PhD.  
JUDr. František Bonk, PhD.  
JUDr. Adrián Popovič, PhD.  
JUDr. Anna Vartašová, PhD.  
JUDr. Monika Stojáková

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach  
Vydavateľstvo ŠafárikPress

Rok vydania: 2019  
Počet strán: 97  
Rozsah: 6,1 AH  
Vydanie: prvé

ISBN 978-80-8152-811-8 (e-publikácia)

