

**Key words:** Financial statements, notes to the financial statements, explanatory power.

**JEL klasifikace:** M41

**Použité zdroje**

- [1] Zákon č. 563/1991 Sb, o účetnictví, v platném znění.
- [2] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších doplňků a novel.

**Kontakt**

Václav Černý, Ing., Ph.D., Katedra finančního účetnictví a auditingu, VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, tel.: +420 224 095 177, [cernyvac@vse.cz](mailto:cernyvac@vse.cz)

## ENERGETICKÉ DANE V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

### Energy taxes in Slovak republic

*Veronika Dubielová, Ján Solík*

Zhoršujúci sa stav životného prostredia je v súčasnosti akútnym politickým a hospodárskym problémom. Daňový systém môže byť účinným nástrojom pre zmenu správania spoločnosti v smere ochrany životného prostredia. Environmentálne zdaňovanie, ktoré sa pred dvadsiatimi rokmi takmer nevyskytovalo, je teraz široko uplatňované takmer všade na svete, pričom sa týka všetkého, čo negatívne pôsobí na životné prostredie, od igelitových tašiek až po spotrebu energie, používanie áut a likvidáciu odpadov.

Zvýšený záujem o environmentálne dane (v literatúre nazývané aj ekologické alebo zelené dane) nastal v 70. rokoch 20. storočia, kedy sa výrazne zvýšilo znečistenie životného prostredia, pridali sa ropné krízy (šoky), po ktorých bolo potrebné zaoberať sa otázkou úsporných energetických opatrení. Ekologické témy, týkajúce sa najmä klimatických zmien, sa stali súčasťou politických diskusií, s čím sa spája postupné zavádzanie ekologických aspektov do daňových systémov krajín, najmä v oblasti ochrany ovzdušia, vody, znižovania množstva odpadov, príp. spoplatňovanie ekologicky negatívnych javov. V priebehu 90. rokov 20. storočia viaceré štáty realizovali daňové reformy spojené s ekologizáciou daňových sústav. Prvými štátmi, ktoré začali zavádzať environmentálne dane, sú Fínsko, Švédsko, Dánsko. Neskôr sa k týmto štátom pripojili Rakúsko, Veľká Británia, Taliansko, Nemecko a Francúzsko.

**Environmentálne dane** neprikazujú chrániť životné prostredie, ale ich cieľom je stimulovať samotných znečisťovateľov v smere prijímania opatrení na zníženie zaťaženia životného prostredia a redukciu emisií. Výška environmentálnej dane by preto mala byť stanovená tak, aby bolo pre znečisťovateľa ekonomicky výhodnejšie znižovať negatívne vplyvy na životné prostredie. Napríklad, ak znečisťovateľ používa staré, ekologicky nevyhovujúce zariadenie, avšak jeho prevádzkovanie je spojené s nízkymi nákladmi, úlohou environmentálnej dane by malo byť zvýšenie jeho nákladov, a tým ho prinútiť investovať do ekologicky vhodnejších technológií, ktoré budú šetrnejšie k životnému prostrediu.

OSN, OECD a Európska komisia sa zhodli na definícii environmentálnej dane nasledovne: „*daň založená na fyzikálnej jednotke alebo jej obdobe, ktorá má špecifický negatívny dopad na životné prostredie.*“<sup>4</sup> Predmetom dane je teda fyzikálna jednotka, a to bez ohľadu na to, či slúžila na výrobu alebo bola výrobou uvoľnená, ktorá má negatívny vplyv na životné prostredie. „*V zmysle tejto definície môžu byť daňovým základom environmentálnej dane: vypúšťané emisie (do ovzdušia, vody, pôdy), energia (palivá, ropa, uhlie, zemný plyn, elektrická energia), poľnohospodárske vstupy (hnojivá, pesticídy), vybrané environmentálne škodlivé výrobky (obaly z plastov, batérie, pneumatiky a pod.), ale aj hluk.*“<sup>5</sup>

Existujú dva typy environmentálnych daní, a to emisné dane, ktorými sú zdanené emisie vznikajúce pri výrobe alebo uvoľňované pri výrobe a druhú skupinu tvoria dane, ktoré majú

<sup>4</sup> <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6437> [cit. 2010-06-20]

<sup>5</sup> PETRENKA, J. a kol. 2003. *Dane I. Úvod do daňovníctva*. Bratislava : SÚVAHA, 2003. 131 s. ISBN 80-88727-64-2, s. 83.

zakomponovaný tzv. ekoregulátor. Tieto dane svojím charakterom najviac zodpovedajú spotrebným daniam. Obmedzujú výrobu aj spotrebu, ktorá je spojená s negatívnym vplyvom na životné prostredie. Predmetom spotrebných daní je predovšetkým energia, preto sa zaužívalo pomenovanie týchto daní ako energetické dane alebo dane z energií.

**Energetická daň** predstavuje daň na podporu úspory energie, t. j. daň, ktorou je zaťažený zdroj energie tak, aby odrádzal od využívania zdrojov, ktoré poškodzujú životné prostredie a podporoval znižovanie spotreby energie, resp. využívanie alternatívnych (ekologickejších) zdrojov energie.

Problematiku zdaňovania energetických zdrojov v Európskych spoločenstvách zaviedla smernica č. 92/81/EEC z roku 1992. Táto smernica určila jednotlivé druhy minerálnych olejov, na ktoré sa vzťahuje. Predmetom boli minerálne oleje, ak boli určené na spotrebu, boli predávané alebo slúžili ako palivo či pohonná hmota.

V roku 1997 bol predložený návrh smernice, ktorá reštrukturalizuje zdaňovanie energetických produktov a elektrickej energie. Rozširuje predmet aj na ďalšie produkty a zavádza minimálne sadzby dane z energetických produktov v závislosti od účelu ich použitia. Po dohode na Rade ministrov bola 27. októbra 2003 prijatá **smernica Rady č. 2003/96/ES o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny** (ďalej len „*Smernica*“), ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2004. Smernica určila minimálne sadzby spotrebných daní, dovtedy uplatňované len na minerálne oleje na všetky energetické produkty, vrátane uhlia, zemného plynu a elektrickej energie.

Hlavným cieľom bola snaha zabezpečiť hladké fungovanie vnútorného trhu, nakoľko rozličné spotrebné dane pre energetické produkty vytvárali podľa Európskej komisie v jednotlivých členských krajinách rozličné prostredie. Rozdielne zdaňovanie jednotlivých energetických produktov má súčasne podporiť ich environmentálne vhodnejšiu spotrebu.

Vzhľadom na skutočnosť, že v období prijatia Smernice sa pripravovali viaceré štáty vrátane Slovenskej republiky na vstup do Európskej únie a keďže tieto tovary dovtedy neboli u nás predmetom dane, Slovenská republika požiadala o prechodné obdobie týkajúce sa zdaňovania elektrickej energie, zemného plynu a pevných palív do 31. 12. 2009. Na základe žiadosti bolo Slovenskej republike poskytnuté prechodné obdobie na dosiahnutie minimálnej sadzby dane v prípade elektrickej energie a zemného plynu určeného na vykurovanie do 1. 1. 2010 s podmienkou, že k 1. 1. 2007 národná sadzba dosiahne 50 % úrovne minimálnej sadzby. V prípade pevných palív (uhlia a koksu) bolo prechodné obdobie stanovené do 1. 1. 2009, avšak opäť s podmienkou, že k 1. 1. 2007 dosiahne národná sadzba 50 % minimálnej sadzby dane ustanovenej v Smernici. Táto podmienka nebola zo strany Slovenskej republiky splnená.

Vzhľadom na to, že energetické produkty sa svojimi vlastnosťami, charakterom výroby aj distribúcie výrazne odlišujú od minerálnych olejov, a aj mechanizmus ich zdaňovania v zmysle Smernice je odlišný, bolo vhodnejšie upraviť zdaňovanie elektriny, zemného plynu a pevných palív samostatným zákonom.

**Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu** a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja (ďalej len „*zákon o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu*“) nadobudol čiastočnú účinnosť 1. januára 2008 a ako

celok 1. júla 2008, pričom odvtedy bol ešte trikrát novelizovaný. Skladá sa z troch článkov, pričom čl. I obsahuje päť častí. Prvá časť sa zaoberá základnými ustanoveniami, druhá časť upravuje daň z elektriny, tretia časť daň z uhlia a štvrtá časť daň zo zemného plynu. Piata časť zákona potom upravuje spoločné, prechodné a záverečné ustanovenia. V čl. II sú uvedené úpravy zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, v poslednom článku je upravená účinnosť jednotlivých ustanovení.

V nasledujúcej časti príspevku sa zameriame na základ dane, sadzbu dane a oslobodenia od dane jednotlivých energetických (spotrebných) daní v SR v porovnaní so Smernicou. Je potrebné uviesť, že členské štáty môžu svoje vnútroštátne úrovne zdaňovania vyjadrovať v iných jednotkách, ako sú určené jednotky v Smernici za podmienky, že zodpovedajúce úrovne zdaňovania po premene na uvedené jednotky nie sú nižšie než minimálne úrovne určené v Smernici. V nasledujúcich tabuľkách uvádzame minimálne sadzby dane určené Smernicou pre elektrinu, uhlie a zemný plyn a ich porovnanie so sadzbami, ktoré boli, resp. sú uplatňované v Slovenskej republike.

### Daň z elektriny

Slovenská republika sa rozhodla v prípade elektriny za základ dane považovať množstvo elektriny v kilowatthodinách, pričom po zmene slovenskej meny na menu euro od 1. 1. 2009 sa základ dane začal určovať v megawatthodinách (MWh). Základom dane podľa článku 10 Smernice je rovnako množstvo elektriny vyjadrené v megawatthodinách. V nasledujúcej tabuľke sú uvedené minimálne sadzby dane podľa Smernice, pričom sa rozlišuje, či ide o elektrinu používanú na podnikateľské alebo nepodnikateľské účely. Následne sú uvedené sadzby dane, ktoré boli, resp. sú používané v SR.

produkt	základ dane	sadzba dane		
		používanie na podnikateľské účely		používanie na nepodnikateľské účely
elektrina (Smernica)	MWh	0,5 EUR		1 EUR
elektrina (zákon v SR)	MWh	od 1. 7. 2008 0,66 EUR	od 1. 1. 2010 1,32 EUR	oslobodenie od dane

Zákon o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu stanovuje množstvo oslobodení od dane z elektriny, a to tak obligatórne oslobodenia vyplývajúce zo Smernice, ako aj fakultatívne oslobodenia, napr. oslobodená je elektrina vyrobená z obnoviteľného zdroja, ak je dodaná priamo konečnému spotrebiteľovi elektriny alebo spotrebovaná právnickou osobou alebo fyzickou osobou, ktorá ju vyrobila, a ak ide o výrobu elektriny v solárnom zariadení, vo veternej elektrárni, vo vodnej elektrárni a pod. Oslobodená je aj elektrina používaná koncovým odberateľom elektriny v domácnosti.

### Daň z uhlia

V prípade uhlia a koksu sa v SR za účelom administratívneho zjednodušenia výpočtu dane za základ dane určilo množstvo uhlia vyjadrené v tonách. Základom dane je podľa článku 9 Smernice množstvo energie obsiahnutej v uhlí vyjadrené v gigajouloch. Pri prepočte sadzby dane z gigajoulov na tony sa vychádzalo z najvyššej známej výhrevnosti uhlia poskytnutej Ministerstvom hospodárstva Slovenskej republiky a Zväzom hutníctva, ťažobného priemyslu a geológie Slovenskej republiky. Sadzba dane na uhlie je ustanovená vo výške 10,62 eura/t.

Obligatórne, podľa Smernice, je od dane oslobodené uhlie, ak je používané na duálne použitie, v mineralogických procesoch, na iný účel ako pohonná látka alebo ako palivo na výrobu tepla a na výrobu elektriny. Fakultatívne oslobodenie, ktoré určila SR, a ktoré podlieha notifikácii Európskou komisiou, platí pre uhlie, ak je používané na kombinovanú výrobu elektriny a tepla, na výrobu koksu a polokoksu, na prepravu osôb alebo nákladov vykonávanú v rámci podnikania v železničnej doprave alebo v riečnej doprave, koncovým odberateľom uhlia v domácnosti, na prevádzkové účely a technologické účely v podniku na ťažbu uhlia a spracovanie uhlia, ako aj na výrobu tepla určeného pre domácnosť.

### Daň zo zemného plynu

Slovenská republika sa v prípade zemného plynu rozhodla za základ dane určiť množstvo zemného plynu vyjadrené v kilowatthodinách, pričom po zmene slovenskej meny na menu euro od 1. 1. 2009 sa základ dane začal určovať v megawatthodinách (MWh). Základom dane podľa článkov 7 a 9 Smernice je množstvo energie v zemnom plyne vyjadrené v gigajouloch. Nasledujúca tabuľka uvádza sadzby dane zo zemného plynu, ak je používaný ako **pohonná látka**:

produkt	základ dane	minimálna sadzba od 1. 1. 2004	minimálna sadzba od 1. 1. 2010
zemný plyn (Smernica)	gigajoule	2,6 EUR	2,6 EUR
	prepočet na MWh <sup>6</sup> □	9,36 EUR	9,36 EUR
produkt	základ dane	platná sadzba dane od 1. 7. 2008	platná sadzba dane od 1. 1. 2010
zemný plyn (zákon v SR)	MWh	6,63 EUR	13,27 EUR

Zákon o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu ustanovuje sadzby dane pre zemný plyn používaný ako pohonnú látku, avšak v nasledujúcom paragrafe je **zemný plyn používaný ako pohonná látka od dane oslobodený**. Toto oslobodenie je jedným z fakultatívnych oslobodení v súlade so Smernicou.

Nasledujúca tabuľka uvádza sadzby dane zo zemného plynu, ak je používaný ako **palivo na výrobu tepla**:

produkt	základ dane	minimálna sadzba od 1. 1. 2004	minimálna sadzba od 1. 1. 2010
zemný plyn (EU)	gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
	prepočet na MWh□	0,54 EUR	1,08 EUR
produkt	základ dane	platná sadzba dane od 1. 7. 2008	platná sadzba dane od 1. 1. 2010
zemný plyn (SR)	MWh	0,66 EUR	1,32 EUR

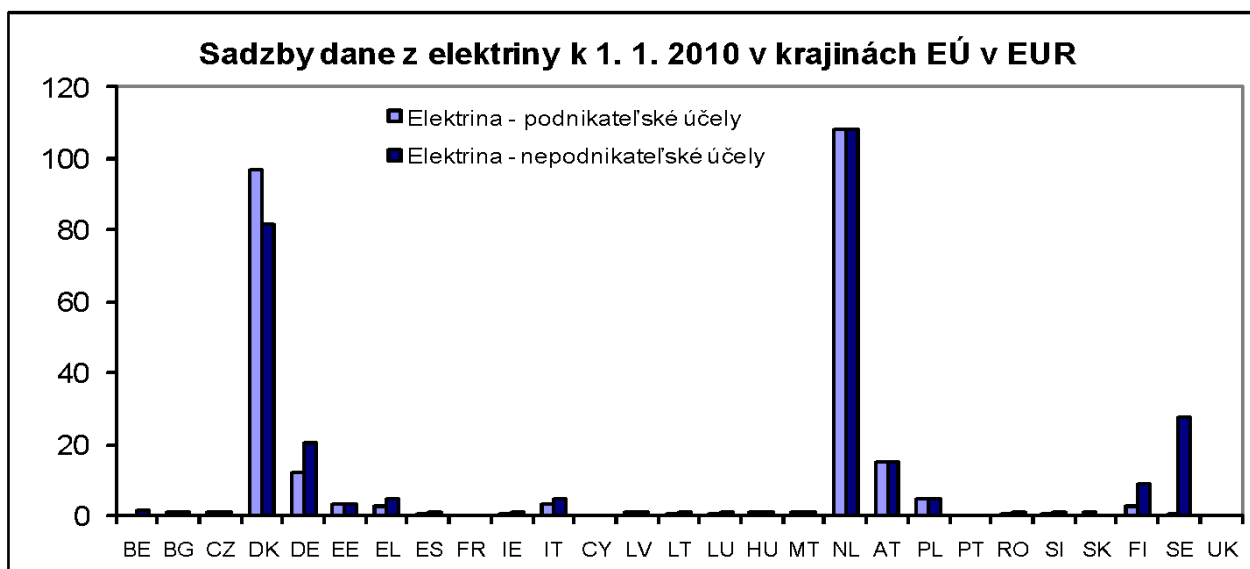
Od dane je oslobodený zemný plyn, ak je používaný napr. na duálne použitie, na výrobu elektriny, koncovým odberateľom zemného plynu v domácnosti a na výrobu tepla určeného pre domácnosť.

<sup>6</sup> □ Prepočet sadzby dane na MWh sme uskutočnili prostredníctvom vzťahu 1 GJ = 0,2778 MWh.

Takmer vo všetkých prípadoch je od 1. 1. 2010 sadzba dane určená v SR vyššia ako minimálne sadzby dane určené v Smernici. Keďže uplatňovanie týchto sadziieb trvá zatiaľ iba pol roka, ešte nie je známa účinnosť a efektívnosť týchto daní, a to ani na životné prostredie, ani na príjmy do štátneho rozpočtu v Slovenskej republike.

Smernica by mala prispieť k harmonizácii energetických daní v Európskej únii. Avšak snaha Komisie o jednotný prístup k energetickým daniam je eliminovaná množstvom výnimiek, ktoré boli povolené takmer všetkým členským štátom. Približne polovica strán Smernice sa venuje práve výnimkám a prechodným obdobiam. Zo Smernice napr. vyplýva, že ekologické dopady emisií poľnohospodárov, rybárov alebo taxikárov sú nižšie, preto majú nárok na nižšie zdaňovanie. Nezdaňuje sa napr. spotreba vlády alebo armády, ktorá z titulu verejného vlastníctva paradoxne najmenej šetrí energiami.

Ako je možné vidieť aj na príklade Slovenskej republiky, do zákona o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu bolo vložených množstvo výnimiek a oslobodení od dane. V spojitosti s oslobodením od dane štáty uplatňujúce energetické dane zvažujú rôzne aspekty, medzi ktorými dominuje konkurencieschopnosť odvetvia, ale aj únosnosť daňového zaťaženia. Rozdielnosti sú aj v uplatňovaných sadzbách. Pre ilustráciu sú v nasledujúcom grafe uvedené skutočné sadzby v roku 2010 uplatňované pri zdaňovaní elektriny pre podnikateľské aj nepodnikateľské účely v členských krajinách Európskej únie.



Zdroj: vlastné spracovanie

Rovnako ako v oblasti iných druhov spotrebných daní, existujú markantné rozdiely aj v oblasti zdaňovania energetických produktov. Sadzby dane na elektrinu sa pohybujú od nula eur (vo Veľkej Británii, Francúzsku a na Cypre) po takmer 110 eur v Holandsku. Iba 6 štátov uplatňuje minimálne sadzby určené Smernicou, ostatné štáty majú stanovené rôznorodé sadzby dane.

Množstvo výnimiek a rozdielných postupov tak vedie k neprehľadnej spleti rôznych sadziieb daní, u ktorých je len ťažko možné uveriť, že zabezpečia správne fungovanie trhu, alebo že skutočne znížia negatívne dopady na životné prostredie. Podľa štatistík krajín OECD

v ostatných rokoch objem výberu environmentálnych daní klesá. Podľa štúdie KPMG "Taxation and the Environment" existujú tri možné vysvetlenia tohto paradoxu:

- vlády zistili, že zelené dane nie sú dosť účinné pri ochrane životného prostredia,
- zelené dane tak efektívne menia ekologické správanie ľudí želaným smerom, že ich výber prirodzene klesá,
- odhodlanie vlád k ochrane životného prostredia sú iba prázdne reči.

Zo štúdie ďalej vyplýva, že efektívnejším spôsobom ochrany životného prostredia je orientácia na iné, kombinované spôsoby ochrany životného prostredia, nielen používanie environmentálnych daní, ale napr. aj priama regulácia v oblasti zloženia palív, emisných limitov, či systém obchodovania s emisnými kvótami.

Vhodným príkladom takéhoto prístupu je Írsko. Vláda v roku 2002 stanovila daň na igelitové tašky vo výške 15 centov. Ich spotreba na jedného zákazníka okamžite klesla z 328 kusov na 21 kusov. V priebehu roku 2006 však zase vzrástla na 31 tašiek na zákazníka, preto sa írsky vláda rozhodla zvýšiť daň na 22 centov a zintenzívniť osvetovú kampaň. Zdá sa, že práve kombinácia environmentálneho zdaňovania a vzdelávania spoločnosti o otázkach životného prostredia je kľúčom k úspechu, ktorý by mohol viesť k trvalo udržateľnému rozvoju.

### **Abstrakt**

Energetické dane sú súčasťou environmentálnych daní, ktoré sa čoraz viac začínajú uplatňovať v daňových systémoch jednotlivých krajín. Ich cieľom je podporiť štruktúru spotreby s menším množstvom negatívnych dopadov na životné prostredie. Na základe smernice EÚ bolo potrebné do legislatívy členských štátov implementovať spotrebné dane z energií a zároveň stanoviť sadzbu dane tak, aby bola vyššia ako minimálna sadzba určená v smernici. V príspevku analyzujeme spotrebnú daň z elektriny, uhlia a zemného plynu, ktorá je súčasťou daňovej sústavy v SR a porovnávame sadzby dane v jednotlivých krajinách EÚ.

**Kľúčová slova:** environmentálne dane, energetické dane, smernica EÚ, zákon o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu

### **Summary**

Energy taxes are part of the environmental taxes which are increasingly beginning to apply the tax systems of individual countries. Their aim is to promote environmentally preferable use. The EU Directive was necessary in the laws of the Member States to implement the excise tax on energy, while the rate of tax to be higher than the minimum rate specified in the Directive. In this paper we analyze the excise tax on electricity, coal and natural gas, which is part of the tax system in Slovakia and compare rates across the EU.

**Key words:** environmental taxes, energy taxes, the EU directive, the Act on excise duty of electricity, coal and natural gas

**JEL klasifikácia:** M40

### **Použitá literatúra**