

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra ekonomiky**



**Diplomová práce**

**Vliv novely zákona o spotřebních daních na objem  
inkasovaných příjmů do státního rozpočtu**

**Petr Pták**

© 2019 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Petr Pták

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Vliv novely zákona o spotřebních daních na objem inkasovaných příjmů do státního rozpočtu

Název anglicky

Impact of Excise Tax Act amendment on amount of revenues collected to state budget

---

### Cíle práce

Hlavním cílem diplomové práce je komparace relace výběru inkasa spotřebních daní před a po novele zákona č. 353/2003 Sb., zákon o spotřebních daních, a analýza trendů ovlivňujících výběr spotřebních daní ve vztahu k ověření výzkumné otázky vycházející z přímé souvislosti změny výše inkasa v závislosti na změnu sazby spotřebních daní jednotlivých komodit. Dílčím cílem je situační analýza vývoje inkasa a výběru spotřebních daní správcem daně v letech 2003 až 2017, včetně klasifikace a hodnocení významných vlivů, které v průběhu sledovaného období působily na výběr spotřebních daní.

### Metodika

Diplomová práce je koncipována do tří základních oblastí. První teoretická část je založena na literární rešerši a syntéze odborných dokumentů charakterizujících správu a výběr spotřebních daní, na jejichž platformě je realizován výzkum dané problematiky. Druhá část obsahuje situační analýzu vývoje inkasa spotřebních daní ve sledovaném období, včetně ověření výzkumné otázky a primárních cílů diplomové práce. Základním informačním pramenem pro analýzu jsou systémová data správce daně a informace z veřejně dostupných zdrojů. Závěrečná část vyhodnocuje poznatky získané z předchozí syntézy a analýzy a na základě klasifikace jednotlivých výsledků diplomové práce nabízí formou metody dedukce případná doporučení pro efektivnější fiskální politiku v oblasti výběru spotřebních daní.

### Doporučený rozsah práce

60 – 90 stran

### Klíčová slova

Nepřímé daně, selektivní daň, spotřební daně, celní správa, veřejná správa, příjmy a výdaje státního rozpočtu.

---

### Doporučené zdroje informací

BAYER, Adebisola, SCHWAB, Dietlind. Steuerrecht – Verbrauchsteuern und Umweltafgaben (Orac Steuerskripten). Wien: LexisNexis ARD ORAC, 2008. ISBN 978-3700740605

BUCHANAN, James M. Veřejné finance v demokratickém systému. Brno: Computer Press, 1998. ISBN 80-722-6116-9

HUBINKOVÁ, Z. *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-1593-3.

KOTENOVÁ, Bohumila. Zákon o spotřebních daních: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 80-747-8883-0

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3

STARÝ, Marek a kolektiv. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha, Wolters Kluwer, 2009. ISBN 978-80-7357-443-7

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii : daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska : legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. Praha: Linde, 2007. ISBN 978-80-7201-649-5.

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. V Praze: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

---

### Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

### Vedoucí práce

Ing. Jiří Čermák, Ph.D.

### Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 7. 11. 2018

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 12. 11. 2018

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 23. 03. 2019

---

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vliv novely zákona o spotřebních daních na objem inkasovaných příjmů do státního rozpočtu" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28. 3. 2019

---

### **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Jiřímu Čermákovi, Ph.D. za laskavou trpělivost a pomoc poskytnutou v průběhu zpracování mé diplomové práce a zároveň za odborné rady a cenné připomínky.

# Vliv novely zákona o spotřebních daních na objem inkasovaných příjmů do státního rozpočtu

## Abstrakt

Diplomová práce se zabývá efektivitou správy spotřebních daní v České republice. V úvodním přehledu řešené problematiky je popsána struktura daňové soustavy a charakteristika jednotlivých daní, jejichž deskripce souvisí s předmětem výzkumu. Cílem vlastní práce je ověřit relaci mezi změnou sazby daně a vyšším objemem inkasovaných příjmů do státního rozpočtu. Praktická část obsahuje komparaci výše zdanění vybraných výrobků v jednotlivých zemích Evropské unie a dále analýzy trendů a vývoje daňových výnosů a spotřeby v České republice ve sledovaném období. Závěrečná část diplomové práce interpretuje poznatky získané metodou syntézy a navrhuje praktická doporučení pro efektivní výběr inkasa spotřebních daní. Výsledkem výzkumu je zjištění, že intervence v oblasti sazeb spotřebních daní je efektivnější v součinnosti s komplementárními legislativními změnami podmínek správy daní.

**Klíčová slova:** spotřební daně, selektivní daně, akcízy, vybraný výrobek, sazba daně, daňový výnos, inkaso, státní rozpočet, správce daně, celní správa

# **Impact of Excise Tax Act amendment on amount of revenues collected to state budget**

## **Abstract**

The thesis deals with the efficiency of the excise tax administration in the Czech Republic. In the introductory overview of the problems involved the taxation system structure and the characteristics of individual taxes are described whose descriptions are related to the research subject. The aim of the thesis is to verify the relation between the change of the tax rate and the higher volume of collected revenues to the state budget. The practical part contains a comparison of the taxation of selected products in individual countries of the European Union and furthermore analyses of trends and development of tax revenues and consumption in the Czech Republic in the reference period. The final part of the thesis interprets knowledge gained by the synthesis method and suggests practical recommendations for the efficient collection of excise duties. The result of the research is the finding that intervention in excise duty rates is more effective in conjunction with complementary legislative changes to tax administration.

**Keywords:** excise taxes, selective taxes, excise, selected product, tax rate, tax revenue, collection, state budget, tax administrator, customs administration.

# Obsah

<b>Úvod .....</b>	<b>11</b>
<b>Cíl práce a metodika.....</b>	<b>12</b>
1.1 Cíl práce.....	12
1.2 Metodika.....	12
<b>Teoretická východiska.....</b>	<b>14</b>
2.1 Základní charakteristika daní.....	14
2.1.1 Daňové principy.....	15
2.1.2 Daně a jejich funkce .....	16
2.1.3 Konstrukční prvky daně.....	17
2.1.4 Klasifikace daní .....	18
2.2 Vznik a vývoj přímých a nepřímých daní .....	21
2.2.1 Historie daní a veřejných poplatků .....	22
2.2.2 Geneze moderních daní .....	25
2.3 Daňový systém České republiky .....	26
2.3.1 Daňová soustava .....	27
2.3.2 Správce spotřební daně .....	29
2.3.3 Státní rozpočet .....	31
2.4 Právní úprava oblasti spotřebních daně v Evropské unii.....	32
2.4.1 Harmonizace spotřebních daní.....	33
2.4.2 Harmonizace jednotlivých akcízů.....	34
2.4.3 Ostatní legislativa Evropské unie upravující oblast akcízů .....	38
2.5 Právní úprava oblasti spotřebních daní v České republice .....	39
2.5.1 Zákon o spotřebních daních.....	40
2.5.2 Konstrukce zákona o spotřebních daních .....	41
2.5.3 Další právní úprava oblasti spotřebních daní.....	42
<b>Vlastní práce.....</b>	<b>44</b>
3.1 Analýza vývoje inkasa ve vztahu ke změnám sazby spotřební daně z minerálních olejů .....	45
3.2 Analýza vývoje inkasa ve vztahu ke změnám sazby spotřební daně z lihu .....	48
3.3 Analýza vývoje inkasa ve vztahu k změnám sazby spotřební daně z piva.....	50
3.4 Analýza vývoje inkasa ve vztahu ke změnám sazby spotřební daně z tabákových výrobků.....	51
3.5 Analýza vývoje spotřeby vybraných výrobků .....	53
3.5.1 Vývoj tuzemské spotřeby minerálních olejů .....	53
3.5.2 Vývoj tuzemské spotřeby lihu a výrobků obsahující líh.....	55
3.5.3 Vývoj tuzemské spotřeby piva.....	56
3.5.4 Vývoj tuzemské spotřeby cigaret.....	57



3.6	Vymezení trendů ovlivňující výběr inkasa spotřebních daní .....	58
3.6.1	Charakteristika trendů ovlivňující výběr spotřební daně .....	59
3.6.2	Charakteristika trendů ovlivňující spotřebu .....	60
3.7	Komparace zdanění vybraných výrobků v členských státech EU .....	60
3.7.1	Minerální oleje .....	61
3.7.2	Lih .....	64
3.7.3	Pivo .....	65
3.7.4	Tiché a šumivé víno .....	67
3.7.5	Tabákové výrobky .....	68
3.8	Predikce vývoje příjmů do roku 2020 .....	70
<b>Závěr .....</b>		<b>75</b>
<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>		<b>78</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1:	Schéma členění přímých daní .....	27
Obrázek 2:	Schéma členění nepřímých daní .....	29
Obrázek 3:	Důležité právní předpisy EU upravující oblast akcízů .....	39
Obrázek 4:	Vývoj inkasa SPD z minerálních olejů letech 2004-2017, včetně vratek (tis. Kč) .....	47
Obrázek 5:	Vývoj inkasa SPD lihu v letech 2007-2017 (tis. Kč) .....	49
Obrázek 6:	Vývoj inkasa SPD z piva letech 2004-2017 (tis. Kč) .....	51
Obrázek 7:	Vývoj inkasa SPD tabákových výrobků 2004-2017 (tis. Kč) .....	53
Obrázek 8:	Vývoj spotřeby motorového benzínu a nafty v ČR v letech 2007- 2017 (tis. tun) .....	54
Obrázek 9:	Vývoj spotřeby topných olejů v ČR v letech 2007-2017 (tis. tun) .....	55
Obrázek 10:	Spotřeba lihovin a čistého lihu na jednoho obyvatele v ČR (litry) .....	56
Obrázek 11:	Spotřeba piva na jednoho obyvatele v ČR (litry) .....	57
Obrázek 12:	Spotřeba cigaret na jednoho obyvatele v ČR (kusy) .....	58
Obrázek 13:	Sazby spotřební daně bezolovnatého a olovnatého benzínu v jednotlivých členských státech EU .....	62
Obrázek 14:	Sazby spotřební daně motorové nafty a topného oleje v jednotlivých členských státech EU .....	63
Obrázek 15:	Sazby spotřební daně z lihu v jednotlivých členských státech EU .....	65
Obrázek 16:	Sazby spotřební daně z piva podle stupňů Plato a stupňů alkoholu hotového výrobky v jednotlivých členských státech EU .....	66
Obrázek 17:	Sazby spotřební daně z tichého a šumivého vína v jednotlivých členských státech EU .....	67
Obrázek 18:	Procentuální podíl statistické a valorické spotřební daně v maloobchodní ceně cigaret v jednotlivých členských státech .....	69
Obrázek 19:	Poměr SPD v celkových příjmech státního rozpočtu 2010-2017 (tis. Kč) .....	70

Obrázek 19: Simulace vývoje inkasa spotřební daně z minerálních olejů 2018-2020 (tis. Kč) .....	71
Obrázek 20: Simulace vývoje inkasa spotřební daně z lihu 2018-2020 (tis. Kč) .....	71
Obrázek 21: Simulace vývoje inkasa spotřební daně z piva 2018-2020 (tis. Kč) .....	72
Obrázek 22: Simulace vývoje inkasa spotřební daně z tabákových výrobků 2018-2020 (tis. Kč) .....	73
Obrázek 24: Simulace vývoje státního rozpočtu 2018-2020 (tis. Kč) .....	73

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Vývoj sazeb spotřební daně u vybraných komodit minerálních olejů (Kč) .....	46
Tabulka 3: Přehledem změn sazeb spotřební daně u vybraných komodit líh (Kč) .....	48
Tabulka 4: Přehledem změn sazeb spotřební daně u vybraných komodit pivo (Kč) .....	50
Tabulka 5: Přehledem změn minimálních sazeb spotřební daně u vybraných komodit tabák a tabákové výrobky .....	52

## Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
Komise	Evropská komise
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
ČSÚ	Český statistický úřad
SPD	spotřební daň
DPH	daň z přidané hodnoty
HDP	hrubý domácí produkt
GŘC	Generální ředitelství cel
mld.	miliarda
hl	hektolitr
mj.	mimo jiné
resp.	respektive
tzv.	tak zvané

## Úvod

Daně tvoří nedílnou součást fungování dnešní společnosti, jejich význam a principy v podstatě ovlivňují ekonomické chování každého jedince. Geneze veřejných poplatků je úzce spojena se vznikem peněžního hospodářství a autorit, které pro zabezpečení svých potřeb generovaly různé druhy daní. Kontinuální historický vývoj daní a právních norem vytvořil platformu pro moderní daňové systémy, jejichž součástí jsou také spotřební daně.

Spotřební daně procházejí složitým procesem vzájemné daňové harmonizace, uplatňované na základě zásady dodržování společných pravidel zemí Evropské unie a postupů proti daňové konkurenci. Vstupem mezi členské země Evropské unie přijala Česká republika společnou daňovou politiku a zavázala se uplatňovat minimální míru zdanění u produktů podléhajících spotřební dani. Selektivní daně tak přirozeně zaujaly své oprávněné místo v daňových systémech. Charakteristickými jsou především jejich funkce. Fiskální, prostřednictvím které jsou zajištěny autoritám pravidelné rozpočtové příjmy, regulativní, ve vztahu k usměrňování spotřeby a v neposlední řadě ochranná, jako prostředek k zajištění přírodních zdrojů a životního prostředí, včetně lidského zdraví a prevence před nadměrnou konzumací, např. alkoholu nebo cigaret.

Za těchto okolností je zcela přirozená intence zvyšovat sazby spotřebních daní a dosáhnou tak příznivější bilance příjmové stránky státního rozpočtu, ovšem mezi vyšší daní a vyšším inkasem není přímý vztah. Jakákoliv daňová opatření a rizika dopadů zvyšování cen mohou mít podstatný vliv na vývoj ekonomiky nejen v době její recese, ale zpravidla generují negativní tendence v oblasti daňových podvodů. Kromě těchto faktorů ovlivňuje výběr inkasa reakce trhu na míru zdanění vybraných výrobků v sousedních státech a chování spotřebitele. Tato rizika a jejich účinky je nezbytné před každou změnou sazeb spotřební daně důkladně vyhodnotit a přijmout efektivní opatření, jelikož neracionální daňová intervence nemusí naplnit předpokládaný daňový výnos.

# Cíl práce a metodika

## 1.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je evaluace míry závislosti a vlivu změny sazby spotřební daně z jednotlivých vybraných výrobků na objem inkasovaných příjmů do státního rozpočtu. Prostřednictvím interpretace analýzy vývoje efektivity výběru inkasa<sup>1)</sup> ve vztahu k jednotlivým změnám daně ověřit výzkumnou otázku vycházející ze skutečnosti, že vyšší daňová sazba zároveň generuje vyšší daňové příjmy. Dílčím cílem diplomové práce je ověření analogie výběru inkasa na vývoj spotřeby a chování spotřebitele. Syntézou vzájemných vztahů a zákonitostí zkoumaných jevů sumarizovat získané poznatky, klasifikovat případná rizika a navrhnout opatření.

## 1.2 Metodika

Metodicky je diplomové práce koncipována do tří základních oblastí. První kapitola, teoretická východiska, je zpracována na základě excerptce poznatků získaných z relevantních zdrojů a rešerše odborné monografie a publikací. Úvodní část vymezuje základní charakteristiky daňové problematiky a exkurz do historie vzniku veřejných poplatků a genezi nepřímých daní. Navazující část obsahuje explikaci struktury daňové soustavy a správy daní, včetně obecné charakteristiky právní úpravy oblasti spotřebních daní v Evropské unii a České republice. Kapitola teoretická východiska je zpracována prostřednictvím volných parafrází knižních zdrojů, které byly podrobeny studiu a kritickému hodnocení.

Vlastní práce je zaměřena na verifikaci výzkumné otázky stanovené v cílech diplomové práce. Pro potřeby výzkumu byla primárně využita selektivní metadata extrahovaná z interních systémů Celní správy ČR a veřejná data dostupná na internetových stránkách Českého statistického úřadu. Výchozí metadata byla nejprve klasifikována, konkrétně setříděna a kategorizována do skupin dle jednotlivých komodit vybraných výrobků. Pro podrobnější vizualizaci datových výstupů byly vytvořeny grafy a tabulky zpracované v MS Excel. V úvodní kapitole praktické části byly aplikovanou metodou

---

<sup>1)</sup> Inkaso spotřební daně (platby daně na účet správce daně v daném období) je oproti vyměřené spotřební dani časově posunuto v návaznosti na splatnost daně.

analýzy zpracovány dílčí rozbory určené pro potřeby verifikace vzájemného vztahu mezi vývojem inkasa a změnou sazeb spotřebních daní ve sledovaném období. Na principu metody indukce byly vyhodnoceny primární analytické výstupy, na jejichž závěrech byla analogicky zpracována také analýza vztahu mezi vývojem inkasa a změnou spotřeby. V další praktické části byla použita metoda komparace společných znaků a interpretace výsledných dat získaných z výročních materiálů publikovaných orgány Evropské unie. Prognóza vývoje inkasa jednotlivých spotřebních daní byla simulována výpočtem předvídatelných hodnot z historických časových řad prostřednictvím funkce FORECAST.ETC a intervalem spolehlivosti (95) funkce PROGNÓZY. ETS. CONFINT.

Závěrečná část diplomové práce interpretuje poznatky získané metodou syntézy jednotlivých analytických výstupů. Ústřední téma je deskripce skutečností, na jejichž platformě jsou metodou dedukce vyhodnoceny možnosti přijetí nebo zamítnutí výzkumné otázky. Pro řešení komplexní problematiky obsahuje závěrečná část zároveň praktické návrhy pro zefektivnění výběru příjmů do státního rozpočtu inkasovaných ze spotřebních daní.

## Teoretická východiska

Veřejný sektor představuje specifickou součást národního hospodářství, která plní v ekonomickém systému nezastupitelnou roli. Hlavním cílem veřejného sektoru je realizování společenských cílů a uspokojování kolektivních potřeb veřejnosti v oblasti péče o zdraví, vnější a vnitřní bezpečnosti, vzdělání nebo kultury. Od soukromého sektoru se veřejný diferencuje způsobem financování (11, s. 9). Služby ve veřejném sektoru jsou financovány z prostředků alokovaných z veřejných financí, které zahrnují peněžní vztahy determinované pro tvorbu, rozdělení a použití peněžního kapitálu státu. Mezi nejdůležitější státní finanční fondy patří státní rozpočet, jehož příjmy tvoří pojistné na sociální zabezpečení, různé poplatky, výnosy spojené s majetkem státu, prostředky poskytnuté z rozpočtu EU a především daně (13, s. 20 až 25).

Předmětem daně ze spotřeby jsou tzv. vybrané výrobky, minerální oleje, líh, pivo, víno, meziprodukty a tabákové výrobky. Společným atributem je nízká přízpůsobivost poptávky, která zpravidla u spotřebitelů bývá konstantní i při výrazných změnách cen. Ve vztahu k vlastnostem nepřímého zdanění, kterými jsou především neadresnost, relativně jednoduchý výběr, rovnost a latence, lze spotřební daně charakterizovat jako stabilní a předvídatelné, pro konečného spotřebitele společensky přijatelné. Spotřební daň společně s daní z přidané hodnoty tvoří nejvýznamnější položku daňových výnosů. V loňském roce byl očekávaný příjem ze spotřební daně překročen oproti roku 2017 o 2,5 mld. Kč<sup>2)</sup> a daňové výnosy tvořily 88,6 % z celkových příjmů<sup>3)</sup> státního rozpočtu.

### 2.1 Základní charakteristika daní

Obecně lze daň charakterizovat jako závazek jednotlivce k převzetí vymezeného podílu na úhradě společných potřeb, jejíž efektivní výběr úzce souvisí s jejím jednoznačným vymezením. Vzhledem k různým formám je vhodné daň definovat dle vlastností, které musí mít, tedy „*daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová*“ (21, s. 9).

---

<sup>2)</sup> Ministerstvo financí ČR. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-33626>

<sup>3)</sup> Informační portál MF ČR (stav k 30. 9. 1018). Dostupné z <https://monitor.statnipokladna.cz/2018/>

Daň a daňová povinnost jsou zároveň finančně právním institutem, který je vyjádřen právním vztahem závazkovým, vzniká povinností dlužníka závazek splnit a pro účely výběru a vynutitelnosti je upravena právní formou. Předmětem subjektivního závazku vůči státu je jednání a konání povinných osob, resp. daňových subjektů, vymezené platnou normou a tento právní titul je obecně stanoven zvláštním právním předpisem, na jehož platformě závazek vzniká (18, s. 9). Ve vztahu k fiskálnímu významu jednotlivých daní a jejich určení pro potřeby úhrady společných potřeb jsou daňové výnosy součástí veřejných rozpočtů obcí, krajů nebo státu, případně část daní vybraných v České republice tvoří rozpočet Evropské unie. Princip nenávratnosti segreguje daň od půjčky, jelikož platí, že splněním daňové povinnosti nevzniká daňovému subjektu žádný konkrétní nárok a zároveň princip neekvivalentnosti nezakládá žádný nebo téměř žádný vztah mezi podílem, jakým daňový subjekt do společných příjmů přispívá a výší výdajů z veřejného rozpočtu nebo spotřebě veřejných statků. Neúčelnost daně souvisí s absencí informovanosti plátce o způsobu, jakým bude s veřejnými prostředky nakládáno a jaké konkrétní potřeby budou z výnosu financovány. Ze zásady ani nevzniká povinnost na jakékoliv regresivní plnění z veřejných zdrojů (21, s. 10).

### **2.1.1 Daňové principy**

Požadavky na stavbu daní, daňových systémů a zdanění vycházejí z principů dosažení minimalizace nákladů investovaných do jejich výběru a zároveň z požadavků na co největší daňovou spravedlnost.

Princip spravedlnosti řeší problematiku rozdělení daňové zátěže a podíl poplatníka na nákladech veřejných rozpočtů. Řešení nabízí zásada zdaňování dle užitku, která vychází z předpokladu přispívání na výdaje stejným dílem odpovídajícímu užitku, jenž má poplatník ze spotřeby veřejných statků a transferů. Ovšem pro tento přístup se obtížně stanoví způsob měření užitku a plnění redistribuční funkce daní. Další zásadou je zdaňování dle schopností daňové úhrady, dle které každý poplatník přispívá na veřejné výdaje v souvislosti se svou schopností platit. V pojetí horizontální spravedlnosti dva poplatníci se stejnou platební schopností odvádí stejně vysokou daň, v pojetí vertikální spravedlnosti dva poplatníci s různými důchody zaplatí různou výší daně. Pro dosažení maximálního využití daňové úhrady musí oba dílčí principy platit zároveň.

Princip efektivnosti řeší problematiku nákladů souvisejících s distorzitou daní ve vztahu ke ztrátě efektivnosti fungování tržního mechanismu. Náklady na daňový systém

lze rozdělit na správní (přímé) náklady zahrnující budování a fungování správy a kontroly daní a na vyvolané (nepřímé) náklady, které je nucen vynaložit poplatník v rámci povinných daňových procesů (např. vedení daňové evidence, čas strávený u správce daně apod.). Dosažení vysoké míry daňové spravedlnosti nutně musí vést ke snížení efektivity daňového systému, naopak minimalizace nákladů na výběr daní současně vede ke snížení spravedlnosti zdanění. V případě úpravy daňových zákonů je vždy obtížné rozhodnout, kterým z daňových principů právní normu posílit, případně, který zvolit jako prioritní (18, s. 72 až 77).

### **2.1.2 Daně a jejich funkce**

Daně tvoří nepřímý praktický nástroj daňové a hospodářské politiky, prostřednictvím kterého stát ovlivňuje nebo reguluje ekonomické a sociální procesy ve společnosti (18, s. 11).

Moderní daně plní nebo mohou plnit celou řadu funkcí:

- fiskální funkce daně: zajišťuje produktivitu a způsobilost získávat prostředky pro veřejný rozpočet a financovat veřejné služby a statky,
- alokační funkce daně: optimalizuje rozdělení výdajů mezi veřejnou a soukromou spotřebu v oblastech, kde efektivnost tržních mechanismů selhává. Příkladem mohou být přímé investice do zájmových odvětví nebo nepřímé investice ve formě zvýhodnění formou daňových úspor,
- redistribuční funkce daní: zajišťuje společenský a sociální smír. Daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění diferenciací míry důchodů jednotlivých subjektů. Prostřednictvím vyššího zdanění bohatých tak stát získává transfery a prostředky pro zvýšení příjmu chudších subjektů,
- stimulační funkce daně: podporuje disciplinovaný přístup k daňové povinnosti. Stát poskytuje zodpovědným subjektům různé formy daňových úspor nebo naopak vyšším zdaněním reguluje spotřebu,
- stabilizační funkce: minimalizuje výkyvy ekonomického cyklu formou přijetí opatření v rámci vyvážené fiskální politiky v období hospodářského růstu a rozpočtové kázně v období stagnace ekonomiky (21, s. 11, 12).



### 2.1.3 Konstrukční prvky daně

Moderní koncepce daňového systému nesouvisí pouze s výběrem finančních prostředků do veřejné rozpočtu, ale i s tím, jak daň jako základní ekonomický nástroj na ekonomické subjekty působí, od koho a kdy se vybere a do jaké míry bude daňová povinnost na sociální skupiny zatěžující. Konstrukci daně je tedy nutné posuzovat v její komplexnosti a její prvky ve vzájemných souvislostech (21, s. 12).

Daňový subjekt - princip všeobecné daňové povinnosti kategorizuje skupiny osob, jejichž předmět je podroben dani, a ty, které jsou pověřeny daň odvádět. Souhrnně lze nazývat daňovými subjekty všechny osoby, které jsou povinny strpět, odvádět nebo platit daň. Z hlediska daňové techniky jsou dále děleny na poplatníky a plátce daně. Daňový poplatník je osoba, která dle společenského záměru nese daňové břemeno (příjem nebo majetek) a zpravidla i daň odvádí. Plátcem daně je většinou daňový subjekt, který nenese daňové břemeno, ale je pověřen výběrem daně od jiných subjektů nebo její srážkou poplatníkům a současně je povinen získané finanční prostředky odvést do veřejného rozpočtu (21, s. 14).

Základ daně - objektem daně je předmět, ze kterého se daň vybírá. Pro potřeby efektivního výběru je nutné předmět daně do nejpřesněji definovat, a to vzhledem k jeho širokému vymezení. Předmět daně lze kategorizovat do tří základních skupin. Historicky významnou skupinu tvoří majetkové daně. Předmětem zdanění jsou zejména nemovité věci, jejichž podmíněná evidence poskytuje správci daně přímý dohled. Majetková daň vybíraná prostřednictvím poplatníka se v současných daňových systémech využívá pouze doplňkově, jelikož je často příjmem nižších samosprávných celků. Relativně mladým předmětem zdanění je daň z příjmů neboli důchodová daň, se kterou se pojí stimulační funkce. Tento druh daně se nejintenzivněji využívá jako ekonomický nástroj, zejména daň z příjmů fyzických osob je považována za jeden z nejvýznamnějších redistribučních kanálů. Vysoké důchodové daně v praxi mohou omezovat iniciativu v ekonomické aktivitě, případně docházet k jejich optimalizaci ze strany poplatníka. Daně ze spotřeby jsou nepřímé daně. Zdanění spotřeby je zahrnuto do ceny zboží a služeb a je vybírána prostřednictvím plátce. Ostatně pro daně ze spotřeby je typické, že při jejich konstrukci se primárně vymezuje předmět daně, až následně cílová skupina osob, která bude daň odvádět. Nejmladším typem daně z oblasti spotřeby jsou ekologické daně, jejichž smyslem

je znevýhodnit spotřebu výrobků zatěžující životní prostředí. Blízko k daním ze spotřeby mají i daně z využívání, v České republice např. silniční daň. (21, s. 15 až 17).

Sazba daně - předem stanovený algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně, sníženého o odpočty, stanoví základní částka daně. Z praktického hlediska lze sazby daně dělit do dvou samostatných kritérií, a to dle druhu předmětu daně (jednotná, diferenciovaná) nebo typů základu daně (pevná a relativní), které společně vymezují typ sazby. Jednotná sazba daně představuje identickou sazbu pro všechny typy a druhy předmětu daně nezávisle na jeho kvalitě. Jednotnou sazbu daně měla daň z převodu nemovitostí, nyní daň z příjmu fyzických osob a daň z elektřiny.

Diferenciovaná sazba daně se liší dle předmětu daně a jeho kvality. Příkladem je daň z přidané hodnoty na většinu zboží ve vztahu ke stejné dani z potravin léků nebo knih. Zároveň sazba daně může být diferenciovaná i ve vztahu k daňovým subjektům, u kterých se nižší sazba daně týká například penzijních fondů nebo investičních společností.

Pevná sazba daně je vyjádřena vztahem k fyzikální jednotce základu daně. V případech, ve kterých je základ daně vyjádřen v daných jednotkách, je používána pevná sazba daně vyjádřena v peněžních jednotkách. Příkladem jsou především spotřební daně.

Užití relativní sazby daně je vhodné v případech, kde je určen hodnotový základ daně, tedy obvykle u běžných a kapitálových daní. Ve vztahu k relativní sazbě je nutné uvést i institut lineární sazby daně, která je vyjádřena procentem ze základu daně a její růst koresponduje s růstem základu ve stejném poměru. Obdobný vztah tvoří i progresivní sazba daně, která má zpravidla výraznější redistribuční účinky a lépe vyhovuje požadavku na daňovou spravedlnost. Konstrukce progresivní sazby daně vychází z algoritmu zajišťující plynulé zvyšování míry zdanění pro každý přírůstek základu daně, takzvané daňové pásmo (21, s. 21 až 24).

#### **2.1.4 Klasifikace daní**

Daňovou soustavu České republiky tvoří oblast více než deseti daní. Klasifikaci daní lze rozdělit do tří základních okruhů, tedy podle předmětu zdanění, určení poplatníka daně a skutečností, do jaké míry daň respektuje příjmovou situaci daňového subjektu (18, s. 48).

Klasifikace daní ve vztahu k předmětu zdanění:

Tradiční členění daní vycházející již z období feudalismu je rozdělení na daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou daně konkrétní a adresné. Vycházející z hodnoty důchodových či majetkových dispozic poplatníka, kterému jsou bezprostředně vyměřeny. Poplatník výši daně většinou vypočítává sám a jejímu odvodu se nemůže vyhnout, ani část daňového břemene přenést na jiné ekonomické subjekty. Přímé daně se dále dělí na důchodové (příjmové) a majetkové (18, s. 49).

Daň z příjmu je neobecnější daňovou povinností, která předchází ostatním daňovým povinnostem. Principiálně postihuje všechny fyzické i právnické osoby, a to ve vztahu ke všem druhům příjmů, vyjma příjmů od daně osvobozených nebo příjmů daněných jiným způsobem. Předmět daně je právním předpisem rozdílně upraven. Pro fyzické osoby stanoví samostatné skupiny, naopak pro právnické osoby vychází obecně z výnosů z celé činnosti a nakládání se vším majetkem (3, s. 146 až 147).

Majetkové daně jsou jednou z nejrozšířenějších forem přímého zdanění, přestože nepředstavují významný zdroj veřejných příjmů, jelikož jsou důležitým daňovým příjmem měst a obcí. Charakteristickými daněmi z majetku jsou daně z pozemků a staveb, které lze souhrnně označit jako daň z nemovitých věcí. Předmětem je zdanění reálné hodnoty, která představuje pevnou veličinu v dané době. Povinnost daň zaplatit vzniká na základě vlastnického nebo užívatelského práva bez ohledu na to, zdali vlastník nebo uživatel disponuje dostatečným příjmem tuto daň zaplatit. Mimo základní fiskální funkce jsou majetkové daně nástrojem k dekoncentraci majetku a diferenciaci rozdílu mezi subjekty. Zároveň stimulují vlastníky k efektivnějšímu nakládání s majetkem (3, s. 148 až 151).

Nepřímé daně jsou vybírány a placeny v cenách zboží nebo služeb. Rozhodujícím momentem zdanění je většinou samotná skutečnost prodeje nebo spotřeby příslušné komodity podléhající dani. Na rozdíl od přímých jsou nepřímé daně neadresné a zároveň nerespektují důchodové ani majetkové dispozice, jelikož jsou vyměřeny všem osobám ve stejné výši. Nepřímé daně se dále dělí na daně všeobecné, kterým podléhá většina výrobků či služeb a akcízy, daně spotřební (selektivní), stanovené jako jednotková daň na vybrané komodity (18, s. 49).

Daň z přidané hodnoty je své podstatě nepřímou daní, kterou je zdaňována veřejná i soukromá spotřeba, a to v každé fázi výroby a distribuce zboží i služeb, včetně jejich dovozu, a to ve stejné výši, jaká platí pro tuzemsko. Mezi hlavní výhody daně z přidané hodnoty nepochybně patří její neutralita, což v praxi znamená, že zdanění je stejné bez

ohledu na charakter daňového subjektu. Mnohdy se proklamuje i její proexportní subvence. Další výhodou je zejména její transparentnost, která eliminuje anomálie, jelikož zdaňuje výrobky a služby ve všech výrobních a procesních etapách a zároveň je spolehlivým prostředkem pro fiskální příjem i nástrojem k daňové disciplíně. Daňovým subjektem jsou pouze registrovaní plátcí daně, kteří v určených termínech odvádějí daň do státního rozpočtu. Základem daně z přidané hodnoty je součet skutečné ceny zboží nebo služby prodané kupujícímu bez daně ve vztahu k vzniklému odpočtu nároku daně, kterou zaplatil dodavatelům v souvislosti s pořízením zboží nebo služeb. Distinkcí na vstupu a výstupu je registrovaný subjekt povinen odvést do veřejného rozpočtu (3, s. 152 až 155).

Spotřební daně zajišťují pro stát významný fiskální příjem. Mimo jejich základní funkci zároveň postihují nežádoucí účinky, odrazují od negativních sociálních návyků a saturují prostředky pro úhradu zvýšených společenských hodnot. Selektivní daní je zatížena spotřeba zákonem stanovených komodit, které představují předmět daně. Základním atributem daně je vztah daňového inkasa na produkci výrobku nebo poskytování služby a společně s daní z přidané hodnoty představuje podmíněnou přírážku k ceně výrobku. Plátcem daně je tuzemský výrobce nebo dovozce. Sazba selektivní daně je určena absolutně, stanovenou sumou na jednotku množství (3, s. 155 až 160).

Klasifikace daní ve vztahu k subjektu daně:

Základním atributem pro kategorizaci subjektu daně je určení okruhu poplatníků a daňových subjektů, které mají povinnost jednotlivé daně platit. Subjektem daně tak mohou být fyzické osoby čili jednotlivci identifikovatelní jedinečným znakem nebo manželé v případě, že je zavedeno společné zdanění manželů, které mají bydliště na území ČR nebo se zde obvykle zdržují. Další skupinou daňových subjektů jsou právnické osoby vystupující jako organizace či korporace definované svou právní formou, subjektivitou a identifikačním číslem. Netradiční vymezení subjektu daně tvoří domácnosti či všichni členové domácnosti. Nositelem daňových povinností je nejvýznamnější příslušník domácnosti nebo sumarizace příjmů všech osob žijících v domácnosti stanovená na základě určitého koeficientu (18, s. 49 až 50).

Klasifikace daní ve vztahu k finanční způsobilosti poplatníka:

Klasifikace daní ve vztahu k poplatníkovi zohledňuje zejména schopnost daň uhradit. Daně osobní respektují finanční situaci poplatníka, neboť se vyměřují v úměrnosti k vlastnímu příjmu či příjmu z podnikání a reflektují tak způsobilost poplatníka daně

uhradit. In rým daně hradí poplatník z pozice vlastnictví nebo nabytí určitého majetku, nákupu či spotřeby a jejich výše nepodléhá výši příjmu samotného poplatníka (18, s. 50).

Klasifikace daní ve vztahu k daňovému základu:

Kritériem pro třídění daní je i rozdílná koncepce algoritmu výpočtu výše daně z daňového základu. Jednotkové (specifické) daně jsou v praxi aplikovány například pro akcízy a jejich koncepce vychází z určení množství jednotek daňového základu nebo určitého zdaňovacího znaku v daňovém základu. Daně ad valorem (k hodnotě) jsou determinovány dle ceny zdaňovaného základu a jejich výše se určuje procentem ze základu daně. Příkladem je daň z přidané hodnoty (18, s. 51 až 52).

## **2.2 Vznik a vývoj přímých a nepřímých daní**

Úvodní exkurz do problematiky vzniku a vývoje nepřímých daní je nutné vnímat komplexněji, jelikož původní historickou koncepci daní a poplatků označuje Starý a kol. (15, s. 9) jako veřejné dávky, které soukromé osoby poskytují státu, a zároveň vnímá daně jako platby (většinou periodické), které stát (případně jiný veřejný subjekt) vybírá, aniž by za ně poskytoval protihodnotu, zatímco poplatky jsou jednorázové ekvivalentní platby. Současné daňové systémy tak nepochybně zaznamenaly během svého vývoje určitý pokrok, přesto myšlenka financování společných potřeb veřejnými zdroji je stará jako lidstvo (15, s. 8 až 9).

Vznik daní a jejich význam úzce souvisí se vznikem sociálních skupin organizovaných v mocenských centrech a s kodifikací jejich pravidel chování. Progresivní rozvoj hospodářství starověkých společenství, nadprodukce výroby a zavádění nových technologií ve svém důsledku vedly k rozmachu obchodu a k potřebě ochrany vlastních společenských zájmů na územích, na kterých začaly postupně vznikat základní principy státu a státní správy. Nešlo samozřejmě o daně v jejich současné, sofistikované podobě, ale o dobově i geograficky podmíněné formy plnění obyvatel vůči zvolna se rozvíjející a upevňující státní moci. Veřejné dávky, mnohdy dobrovolné, vymáhané elitou pro účely financování státních (např. armády, územní správy), veřejných (např. výstavba budov a fortifikací), ale i a vlastních potřeb, odváděly všechny fyzické osoby, které žily nebo se zdržovaly na daném území. Genezi daní a jejich vývoj lze charakterizovat v několika historických etapách. (15, s. 7).

### 2.2.1 Historie daní a veřejných poplatků

Příjmy původních starověkých států tvořily primárně válečné kořisti a jiné nedaňové výnosy. Antický stát nepotřeboval ke svému fungování příliš mnoho financí, mnoho funkcí bylo např. čestných a dobrovolných. Ekonomická situace se změnila až s potřebou hledání nových zdrojů, investic do výbojných válek a správy dobytých území. Vyšší výdaje a požadavky na financování nové struktury a organizace státní moci tak nezbytně vedly k postupnému zavádění sekundárních příjmů v podobě veřejných dávek a cel, která v průběhu jednotlivých etap vývoje začala nahrazovat původní příjmy (18, s. 29).

Principiální systém pro zajištění fiskálního příjmu státu a státních úředníků zavedli již staří Egypťané. Hospodářství Egypta bylo od počátku závislé na periodicky se opakujících záplavách. Aby bylo možno zajistit potřebný příjem státní pokladny, byl v Egyptě zaveden důmyslný systém evidence osob a majetku. Vlastníci nemovitostí platili nejen naturální daň z půdy, která byla klasifikovaná dle její bonity a očekávaného výnosu, ale i například ze zahrad, dobytka či z domácích nebo řemeslnických prací. V jisté formě byly vybírány i nepřímé daně, jejichž základ tvořil obchod se zbožím a pronájem (15, s. 22).

Antické Řecko je charakteristické svým dobrovolným přístupem k daňové povinnosti, což mělo za následek rozdělení daní na veřejné dávky přímé a nepřímé, jejichž plnění bylo závislé na postavení, vlastnictví majetku, příslušnosti k rodu a místu bydliště. Nepřímé daně (poplatky) se vztahovaly k využívání a nakládání se státními prostředky, jejich plnění bylo občany vnímáno jako čestná povinnost. Mezi tyto poplatky patřily ve většině řeckých měst tržní, přístavní nebo veřejné poplatky, případně odvody za využívání měřicích nástrojů. Jak z podstaty daně vyplývá, měly spíše charakter výměny vzájemných plnění mezi státem a občanem. Naopak přímé daně (poplatky) byly obyvatelstvem vnímány jako zatěžující, jelikož se uplatňovaly na provozování společensky nepřijemných činností, na zboží importované cizinci a produkci níže společensky postavených osob (15, s. 26 až 28). Sociální vývoj, progresse hospodářství a územní expanze položily již ve starověku základ pro hledání zdrojů, kterými by nové společenské útvary (státy) zajistily svou existenci a další rozvoj. Fiskální příjem a následné financování potřeb státu muselo být v zásadě současně zajištěno i nezbytným zaváděním prostých systémů výběru veřejných poplatků. V tomto raném období neexistuje jednotný daňový systém. Obecně platí, že daně se ukládají ad hoc podle momentálních potřeb a situace.

Obvykle je za základ daně považována hodnota nemovitosti, zejména její schopnost poskytnout úrodu. Neexistuje jednotný přístup k daňové povinnosti. Daně jsou někde považovány za čestnou povinnost, jinde téměř za druh trestu. Z toho vyplývá, že v despotických zřízeních byly uplatněny větší měrou přímé daně, v demokratických zřízeních spíše daně nepřímé (15, s. 29).

Mimo již zmíněné základní atributy architektury finančních systémů, kterými jsou fungující hospodářství a státní zřízení, byly dalšími významnými faktory pro zavedení, respektive rozdělení veřejných poplatků a daní, zejména ústup od naturálního plnění a rozšíření peněz, včetně vytvoření právních institutů, které dnes tvoří základní principy finančního práva (15, s. 30). V období rozvoje římského státu došlo v jednotlivých historických etapách k unifikaci daňového systému a s tím související emancipaci správy financí. V době království a římské republiky byl fiskální příjem státu zajištěn ze zisků nových provincií a z pronájmu veřejné půdy. V pozdějším období starověkého Říma patřily mezi důležité příjmy státní pokladny tzv. portoria, cla vybíraná v přístavech, tržištích a vstupech do měst, jejichž procentuální výše byla odvozena od hodnoty zboží. Nepřímé daně byly zastoupeny například poplatkem z hodnoty propuštěných otroků (15, s. 31 až 35). Období principátu a dominátu se vyznačovalo sofistikovanější organizací systému správy daní a architekturou institucí, které měly dispozice o majetku a daňových povinnostech osob žijících na území Říma a jeho provinciích. K přímým daním patřila zejména daň z majetku (tribut), jejíž výše se určovala podle potřeby a základem byl cenový odhad majetku realizovaný jeho vlastníkem. Zvláštní daňovou skupinu tvořila pozemková daň z vlastnictví půdy v provinciích. Osoby bez pozemků platili daň z hlavy, capitatio plebeia (3, s. 105). Struktura nepřímých daní (vectigalia), mimo cla a mýta, byla dále tvořena progresivní daní z dovozu luxusního zboží z Indie, z produkce vybraných řemesel, prostituce a veřejných poplatků z užívání městských kašen, vodovodů a kanalizací. Nedostatkem římského finančního systému byla nekoncepčnost a variabilita ukládání daňové povinnosti, kdy některé osoby nebo obce této povinnosti byly dočasně nebo permanentně zbaveny (15, s. 47 až 53).

Zánikem starověkých říší došlo v západní a střední Evropě ke krystalizaci mocenských center organizovaných na principech feudálních struktur. Přestože raný středověk byl formován na zásadách naturálního hospodářství, začínala se postupně od sebe oddělovat zemědělská výroba, obchod a řemesla. Nově profilované živnosti se tak

přirozeně začaly koncentrovat ve městech, což byl důvod pro širší uplatnění peněz (3, s. 106). S dalším vývojem a sociální expanzí raně středověkých společností začaly vznikat nové druhy poplatků, které měly peněžitý charakter a zároveň byly systematicky a efektivněji vybírány. Rozdělením mocenského vlivu mezi panovníka a šlechtu došlo k rozdělení výnosů z odvedených daní. Nepřímé daně byly součástí příjmů panovníka, přímé daně příslušely šlechtě, později stavům, které schvalovaly výši nepřímých a mimořádných zemských daní (18, s. 30).

Význam daní jako zdroje financování státních výdajů se stále zvyšoval. Původní privilegia udělená vladařem se postupně měnila v povinnost odvádět daně. Finanční příjmy feudálních států se etablovaly ze čtyř odvodů, které byly v průběhu středověku zcela monetizovány (3, s. 107):

- domény: zahrnovaly výnosy z hospodaření panovníkova majetku. V období středověku měly většinou naturální charakter a jejich výše se odvíjela od zisku ze zemědělské produkce,
- regály: představovaly poplatky za udělení povolení v přenesené působnosti samostatně provozované určité činnosti, která patřila výhradně do správy panovníka. Mezi regály patřila i dovozní či průvozní cla, později i poplatky za soudní úkony.
- kontribuce: předcházely moderním přímým daním, jejichž výběr byl obvykle založen na repartiční metodě přerozdělení daňové povinnosti na jednotlivé skupiny a podskupiny poplatníků. Kontribuce měly formu daní z hlavy, majetku nebo z hrubého výnosu.
- akcízy: vycházely z původních regálů, monopolů či z různých regionálních poplatků. Předchůdci spotřebních daní byli vybíráni z oběhu zboží a postihovali jednotlivé druhy komodit. Podstatou akcízy bylo zaplacení poplatku z ceny zboží při prodeji či z převodu vlastnického práva na jinou osobu (18, s. 30 až 31).

Charakteristickým znakem feudálních daní byla jejich částečná naturální forma, nepravidelnost, absence daňového systému a nesytemovost jejich praktického uplatnění (3, s. 108).



### 2.2.2 Geneze moderních daní

Vznik národních států, jejich expanze, reformace církve a humanismus úzce integroval s rozvojem nových technologií a průmyslové výroby. Na rozdíl od generování moci jedinci či skupinami elit v období středověku, převzal v druhé polovině 18. století rozhodovací roli stát. Vývojem státních finančních mechanismů se původní regály a akcízy inovovaly v moderní daně, které získaly charakter trvalých a pravidelných zdrojů příjmů státních rozpočtů, povinné pro všechny ekonomické subjekty. S rozvojem průmyslu zároveň nastala společenská potřeba ochrany vnitřního trhu proti dovozu konkurenční produkce, proto období raného kapitalismu generovalo nové obchodní poplatky ve formě dovozních, vývozních a tranzitních cel (3, s. 108).

Daňovými reformami, zejména v Anglii, byly postupně zavedeny důchodové daně, jejichž výše byla stanovena podle druhu povolání, rodinného stavu a počtu dětí poplatníka. Přímé daně zahrnovaly příjmy ze zemědělství, z činností svobodného povolání, z penzí a mezd za námezdní práci, ale i z úroků a dividend. Významnou kategorií příjmu tvořila daň z půdy a obytných budov, která byla efektivněji stanovena na základě katastrů a rejstříků daňových objektů. Daňová povinnost byla uplatňována bezprostředně na občany a jejich způsobilost vyjadřoval vlastní majetek nebo příjem. Větší důraz byl nově kladen na všeobecné uplatňování nepřímých daní z některých druhů komodit každodenní spotřeby, např. masa, vína, cukru či z tabáku, přestože zastoupení a význam akcízy byl stále výrazný. Akcízy postihovaly především obraty a zisky obchodníků, včetně drahého a luxusního zboží. Výše skutečných odvodů byla ovšem započítávána do cen zboží tak, že se skutečnými plátcí staly koneční spotřebitelé. Vývoj nepřímých daní dospěl do dvou determinací, jako daň z převodu vlastnického práva, později směřující k dani z obratu, a k rozvoji selektivních spotřebních daní týkajících se jen vybraných druhů komodit. Základ daně tvořily počty kusů, litrů nebo jiných fyzických či měrných jednotek. Konsekvence nepřímých daní v praxi vycházela ze snižování nákladů na jejich výběr i samotnou správu. Vzdávající nárůst liberalismu zaznamenal pokusy o omezení významu daní na funkci nezbytného finančního nástroje určeného pro potřeby obrany a vnitřní bezpečnosti. Stupňování nároků na financování státní správy a veřejných statků potvrdily nezastupitelnou roli daní, což úzce souviselo se vznikem prvních ucelených daňových systémů a výročních rozvah státních příjmů a výdajů (3, s. 108 až 112).

Konsolidace daňových příjmů většiny evropských států koncem 19. a v průběhu 20. století posiluje tendenci uplatnění státního hospodářství, kdy stát současně převzal roli garanta sociálních oblastí a s tím související zabezpečení redistribučních funkcí. Rozsáhlé daňové reformy umožnily, ve vztahu k pracujícím, ve větší míře uplatňovat progresivní sazbu daně, určení daňového základu vycházelo ze skutečného stavu a běžným dokumentem, na jehož platformě byla daň stanovena a vybrána, bylo daňové přiznání. Ve větší míře vzrostl podíl přímých daní a spotřební daně byly vybírány pouze u vybraného druhu zboží. Po druhé světové válce byl kladen důraz na stabilizační funkci daní, čímž v tržních ekonomikách rostlo daňové zatížení a některé progresivní sazby činily až 90 %. Objevily se i snahy o koordinaci v mezinárodním pojetí a zavedení daně z přidané hodnoty v rámci zemí Evropského hospodářského společenství. Od 70. let minulého století se začala uplatňovat politika stimulace nabídky, která podnítila trend snižování daní, konkrétně mezních sazeb daně a daňového břemene. Na celkových daňových výnosech se zvyšoval podíl nepřímých daní a daň z přidané hodnoty postupně přijímaly do daňových systémů další země (18, s. 32 až 34).

V současné době se projevuje snaha jednotlivých států o větší harmonizaci a zjednodušení daňových soustav. Prohlubováním mezinárodní spolupráce v daňové oblasti vede k odstranění nepřehlednosti a komplikovanosti správy daní a zejména k efektivnímu boji proti daňovým únikům a praní špinavých peněz (18, s. 34).

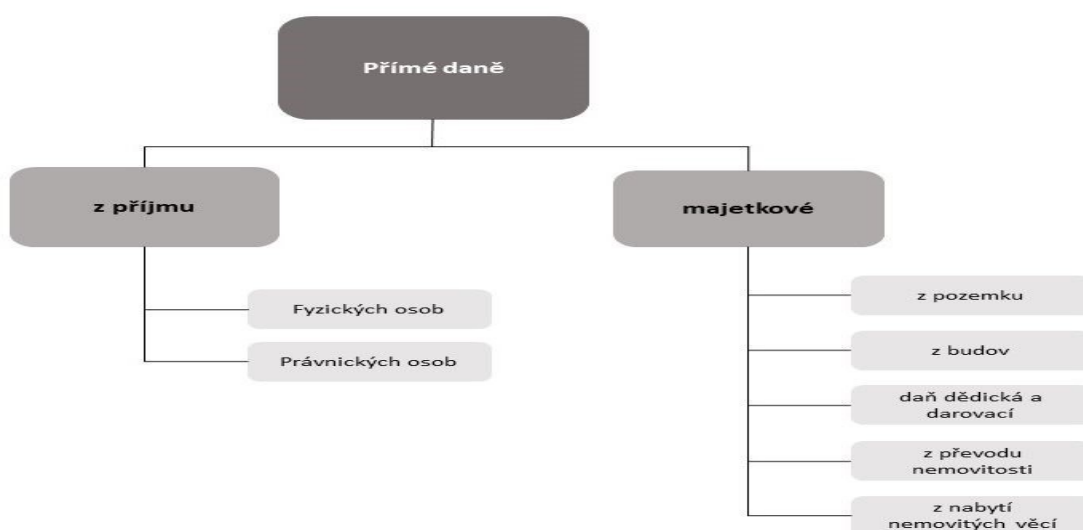
### **2.3 Daňový systém České republiky**

Daňový systém je odborný pojem aplikovaný při výkladu daňové problematiky, jehož konstituce tvoří významný pilíř finančně ekonomických nástrojů politiky státu. V širším pojetí představuje produkt dlouhodobého politického, hospodářského a kulturního vývoje jednotlivých států, který lze v užší koncepci vyjádřit soustavou širokého spektra daní, strukturou institucí zabezpečující správu daní a systémem nástrojů uplatněných ve vztahu k daňovým subjektům. Architektura moderního daňového systému vychází z požadavku na jeho dostatečnou efektivní výnosnost a pružnost a zároveň klade důraz na administrativní jednoduchost, spravedlnost a únosnost daňového zatížení. Homogenní systém přiměřeně vytváří vhodné předpoklady pro ekonomický růst a sociální solidaritu (3, s. 115 až 117).

### 2.3.1 Daňová soustava

Daňová soustava zahrnuje široké spektrum daní, které se na daném území v určitém čase vybírají, a zároveň je vyjádřena vzájemnými vztahy mezi jednotlivými daněmi. Daňová soustava ČR se skládá ze dvou základních daňových oblastí, a to z přímých a nepřímých daní, a z odvodů na sociální pojištění. Přímé daně jsou dále rozděleny na daně z příjmů a daně majetkové, nepřímé daně na daně universální (všeobecné), selektivní a daně z užívání (21, s. 47).

Obrázek 1: Schéma členění přímých daní



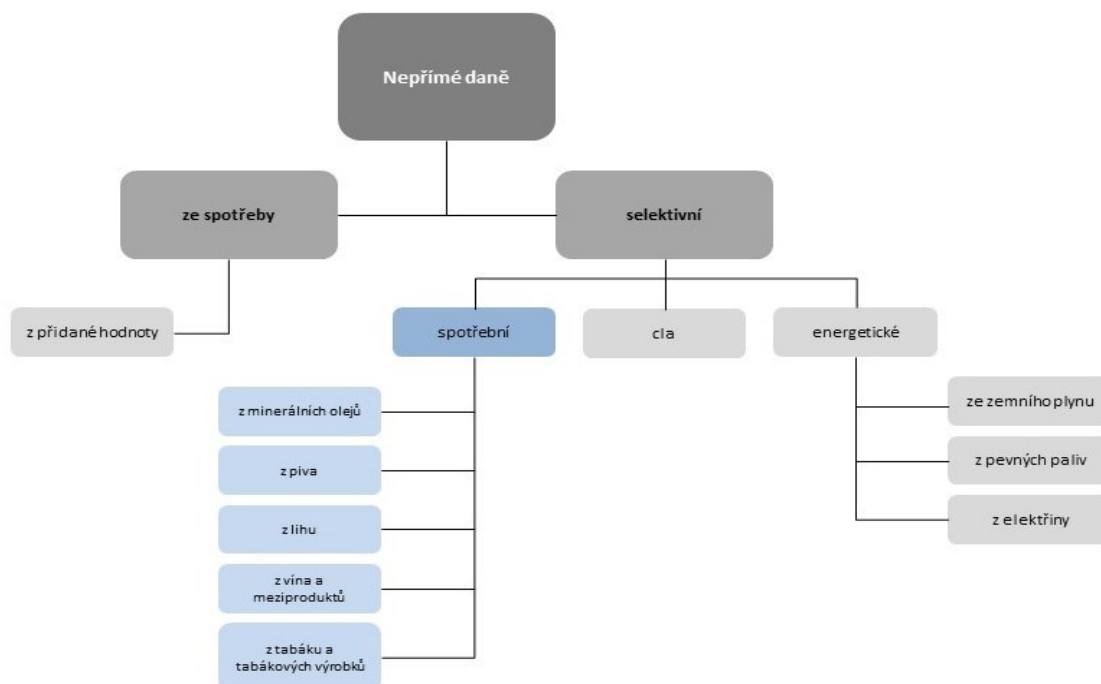
Zdroj: Finanční správa, Daňový systém (vlastní zpracování)

Daně z příjmů a majetku, konkrétně daně důchodové, jsou pro svou adresnost a optimální využití sociálních prvků v rámci daňové politiky často využívané jako nástroj regulace daňové spravedlnosti a zároveň prostředkem pro redistribuci důchodů. Přímé daně tvoří významnou část rozpočtových příjmů většiny států, přesto jejich podíl se v posledních letech spíše snižoval, a to s ohledem na politickou motivaci a finanční krizi. Dani z příjmu fyzických osob podléhají veškeré zdanitelné příjmy ze závislé činnosti zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Plátcí daně mají možnost snížit základ daně o určité preferované odpočty a standardní slevy, které v konstrukci sazby daně zajišťují určitou progresivitu. Daň z příjmů právnických osob se vztahuje na veškeré příjmy z činností generující zisk a zisků z majetku. Základ daně je odvozen od účetního výsledku hospodaření snížený o nestandardní odpočty. Výše sazby daně z příjmů právnických osob má podstatný vliv na podnikatelské subjekty a jejich rozhodování o mezinárodních investicích. Majetkové daně neboli daně z nemovitostí představují stabilní

doplněk daňových příjmů. Daň je vybírána podle polohy nemovitosti, která je ve vlastnictví poplatníka, a tvoří součást příjmů měst a obcí. Majetkové daně zahrnují daně z pozemků, staveb a takzvané daně převodové čili daň dědickou, darovací a daň z převodu nemovitostí, včetně daně z nabytí nemovitých věcí (21, s. 48 až 52).

Nepřímé daně představují všeobecné daně moderního typu, které jsou v procesu harmonizace daňových systémů států Evropské unie nejdále. Podíl daní ze spotřeby se v poslední době zvyšuje, což se projevuje integrální součástí daňových příjmů vyspělých zemí, včetně zavedení nových selektivních daní ze spotřeby. Mezi daně ze spotřeby patří dvě základní skupiny, daně všeobecné čili daně z přidané hodnoty a spotřební daně (21, s. 52). Daně z přidané hodnoty představují spolehlivý a efektivní fiskální nástroj daňového systému. Široká platforma daňového základu umožňuje tuto daň využít jako nástroj obchodní a platební bilance, čímž také značně zvyšuje úspěšnost zdanění služeb. Daní z přidané hodnoty je zdaněn veškerý prodej zboží a služeb v každé fázi jejich výroby i distribuce, včetně zboží dovezeného z třetích zemí. Daňovým subjektem jsou většinou právnické osoby registrované správcem daně jako plátcí. Základem pro výpočet daně je cena zboží nebo služby skutečně prodaná kupujícímu bez daně s nárokem na odpočet daně zaplacená plátcem dodavateli. Daň je do státního rozpočtu odváděna postupně v periodě zdaňovacího období. Daň z přidané hodnoty ze zboží dovozené z ciziny není vybírána přímo celní správou při propuštění zboží do celního režimu, ale správcem daně v rámci souhrnného daňového přiznání (3, s. 151 až 155).

**Obrázek 2:** Schéma členění nepřímých daní



Zdroj: Finanční správa, Daňový systém (vlastní zpracování)

Oblast spotřebních daní výběrových (selektivní) je detailně charakterizované v další kapitole diplomové práce. Clo je specifickou daní ze spotřeby a zvláštním rozpočtovým příjmem z dovozu zboží ze států mimo celní území Evropské unie. Fiskální efekt podporuje domácí produkci a slouží jako reciproční opatření proti celní politice jiných států. Význam cel a dovozních poplatků s liberalizací mezinárodního obchodu a odstraňováním překážek pro volný pohyb zboží postupně klesá. Od roku 2008 mají v daňovém systému ČR své místo environmentální daně určené k ochraně životního prostředí. V současné době se jedná o tři ekologické daně, ze zemního plynu, z pevných paliv a elektřiny, jejichž význam se bude v následujících letech zvyšovat. Podstatou je těmito daněmi nového typu zatížit dodávky energie konečnému spotřebiteli (21, s. 53).

### 2.3.2 Správce spotřební daně

Správa spotřebních daní na daňovém území ČR je od 1. 1. 2004 realizována celními orgány. Patnáct regionálních celních úřadů společně s Generálním ředitelstvím cel tvoří soustavu správních orgánů Celní správy České republiky, která je zároveň bezpečnostním sborem v působnosti resortu Ministerstva financí ČR.

Vstupem ČR do Evropské unie prošla celní správa řadou organizačních změn, které přinesly nové kompetence a významně ovlivnily její současnou strukturu. Moderní česká celní správa má dva základní úkoly, kterými jsou ochrana a regulace domácího trhu a dohled nad zbožím ohrožující život nebo zdraví. Legitimitu, povinnosti a oprávnění celní správy upravuje zákon č. 17/2012 Sb., působnost a pravomoci celních orgánů v oblasti dohledu nad mezinárodním obchodem a nad zbožím, které vstupuje na celní území EU nebo jej opouští, včetně správy dovozních cel a daní, vymezuje zákon č. 242/2016 Sb. a související právní normy<sup>4)</sup>.

Orgány Celní správy České republiky vykonávají správu veškerých spotřebních daní a ostatní činnosti související s vybranými výrobky a se surovým tabákem, v procesním postavení správce daně. Celní úřady rozhodují o podmínkách nakládání s vybranými výrobky a vydávají povolení pro jednorázové přijetí produktů v režimu podmíněného osvobození od daně, vedou daňová řízení a dále přijímají a evidují platby a odvody spotřební daně do státního rozpočtu. Se správou spotřebních daní souvisí i kompetence v oblasti správy daně z lihu a kontroly spotřebitelského balení lihu delegované na základě věcné působnosti zákona o lihu<sup>5)</sup> a zákona o povinném značení lihu<sup>6)</sup> účinného od 1. 7. 2005, Celní orgány jsou také kompetentní v oblasti správy ekologické daně, a to na základě zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů<sup>7)</sup>, a to od 1. 1. 2008. Celní úřady jsou současně správcem daně z přidané hodnoty, to však pouze v případech dovozu zboží ze třetích zemí, kdy deklarant není v ČR registrován jako plátce DPH<sup>8)</sup>.

Dozorující orgány celní správy disponují množstvím oprávnění. V oblasti dohledu povolují, ukončují a kontrolují plnění podmínek v dopravě vybraných výrobků v podmíněném osvobození od daně, provádí kontrolu plnění povinností uvedených v povolení daňového subjektu, mohou vstoupit do objektů, kde jsou vyráběny, skladovány nebo nabízeny k prodeji produkty podléhající spotřební dani, a to včetně kontroly dopravních prostředků. V případech porušení právních předpisů vedou správní řízení.

---

<sup>4)</sup> např. nařízení vlády č. 244/2016 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona v oblasti statistiky, vyhláška č. 245/2016 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona, vyhláška Ministerstva financí č. 285/2012, o územních pracovištích celních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech,

<sup>5)</sup> Zákon č. 61/1997 Sb.

<sup>6)</sup> Zákon č. 676/2004 Sb.

<sup>7)</sup> Zákon č. 261/2007 Sb.

<sup>8)</sup> Zákon č. 235/2004 Sb.

Pověřené celní orgány mají postavení policejního orgánu činného v trestním řízení<sup>9)</sup>. Samostatně vedou řízení o trestných činech spáchaných porušením nejen celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží, ale i daňových předpisů upravujících daň z přidané hodnoty a daňových předpisů ve všech případech, kdy jsou celní orgány správcem daně.

### 2.3.3 Státní rozpočet

Státní rozpočet tvoří hlavní složku veřejné rozpočtové soustavy. V tradiční koncepci představuje centralizovaný fond peněžních prostředků soustředných do působnosti státu na principu nenávratnosti a diferenciovaného způsobu rozdělování. Legitimitu výkonné moci vybírat příjmy a uskutečňovat výdaje, včetně jejich kontroly a hospodaření, poskytuje zákon o státním rozpočtu a zákon o rozpočtových pravidlech<sup>10)</sup>. Vláda v rozpočtovém roce disponuje nástrojem, kterým vytváří finanční vztahy zabezpečující financování některých tržních a netržních funkcí státu a současně nabízí potenciál k ovlivňování vývoje ekonomiky i velikosti a strukturu veřejného sektoru. Architektura státního rozpočtu obsahuje očekávané příjmy a odhadované výdaje konstruované na základě ukazatelů, které stanoví, jakým způsobem mají být vynaloženy. Tyto ukazatele se dělí na: souhrnné, celkové příjmy a výdaje kapitoly, průřezové, ukazatele všech kapitol rozpočtu a specifické, ukazatele odlišné pro jednotlivé kapitoly. Příjmy a výdaje státního rozpočtu se člení podle kapitol na základě zásady odpovědnostního třídění rozpočtové skladby (4, s. 170 až 171). Rozpočtová skladba stanovuje způsob třídění peněžních operací probíhající ve veřejných rozpočtech a mimorozpočtových fondech. Příjmy a výdaje jsou klasifikovány do jednotlivých kategorií:

- rozpočtů organizovaných složek státu,
- rozpočtů státních fondů,
- peněžních operací spojených s řízením likvidity státního rozpočtu a
- rozpočtu obcí, krajů a dobrovolných svazků obcí (1, s. 29).

Rozpočtový proces sestavování a schvalování státního rozpočtu je vždy zahájen v předchozím roce. Návrh zákona o státním rozpočtu vypracovává Ministerstvo financí

---

<sup>9)</sup> ustanovení § 12 zákona č. 141/1961 Sb.

<sup>10)</sup> Zákon č. 218/2000 Sb.

České republiky, v koordinaci s dalšími subjekty. V rámci plánování vychází ze střednědobého výhledu a střednědobého výdajového rámce. Výsledky hospodaření a bilanci nakládání s veřejnými prostředky předkládá Ministerstvo financí prostřednictvím státního závěrečného účtu. Současně překládá i návrh na použití přebytku či úhradu schodku rozpočtového hospodaření. Dokumenty schvaluje poslanecká sněmovna svým usnesením (8, s. 73 až 76).

Příjmy státního rozpočtu jsou rozděleny na příjmy běžné, které jsou určeny k financování investičních a kapitálových výdajů, dále na příjmy kapitálové, např. příjmy z prodeje zásob, z prodeje a pronájmu majetku ČR a kapitálové transfery z nevládních zdrojů. Největší podíl na celkových státních příjmech tvoří daňové výnosy, včetně příslušenství. Parafiskální příjmy představují legitimní zákonné výnosy, které ovšem nejsou součástí státního rozpočtu, ale slouží ke krytí výdajů veřejných organizací. Nejvýznamnější příjmovou složku tvoří příjmy daňové (daně a cla), dále příjmy nedaňové (příjmy z vlastní činnosti, příjmy z úroků, přijaté sankční platby), kapitálové (prodej dlouhodobého majetku, prodej akcií) a přijaté dotace (4, s. 170 až 171).

Veřejné výdaje slouží k financování veřejného sektoru a částečně i k podpoře sektoru soukromého. Analogicky lze rozdělit i výdaje, ovšem prakticky jsou klasifikovány na výdaje členěné podle odvětví, kam směřují, například do zemědělství, sociálních věcí a politiky zaměstnanosti či bezpečnosti a ochrany státu. Druhové členění vychází z transakcí, jimiž vláda naplňuje své funkce a z jejich dopadu do ekonomického prostředí. Výdaje lze dělit na běžné, například výdaje na platy a neinvestiční transfery, a výdaje kapitálové, investiční nákupy a transfery. Největší podíl státních výdajů je určen na financování oblasti sociálních věcí, politiky zaměstnanosti a služeb pro obyvatelstvo (4, s. 173 až 174).

## **2.4 Právní úprava oblasti spotřebních daně v Evropské unii**

Daňová politika patří od vzniku evropských Společenství k jedné z nejvíce citlivých složek vládní politiky, neboť byla vždy symbolem národní suverenity a zároveň představuje důležitý daňový výnos státních rozpočtů, tvorbu cen i kupní sílu obyvatelstva. Přesto rozvoj evropské integrace a fungování jednotného trhu požadují úzkou spolupráci v daňové oblasti na centrální úrovni, ať formou harmonizace či koordinace daňových systémů. Spolupráce v oblasti daní byla již zakotvena v zakládacích smlouvách Evropského společenství a stále se rozvíjí. Často komplikovaný proces přijetí



legislativních změn souvisejících s daněmi, snahy o zachování národních specifík a udržení konkurenčních daňových výhod jednotlivých zemí EU, vede k nepřehlednosti v problematice daní v EU (8, s. 9). Na úvod této kapitoly je tedy nezbytné přizpůsobit terminologii na podmínky EU, jelikož legislativa EU obecně pro všechny selektivní spotřební daně užívá spíše tradičnější označení "akcízy" (Excise Duty), tedy daně, které ovlivňují vybrané zboží obchodované a jednotném trhu. Národní praxe pod pojem spotřební daně obecně zahrnuje všechny daně uvalené na prodej, tedy i daň z přidané hodnoty a daně k ochraně životního prostředí (19, s. 10).

#### **2.4.1 Harmonizace spotřebních daní**

Legitimní platforma evropského Společenství a jeho integrace je postavena na čtyřech základních právních dokumentech, které vymezují právní subjektivitu Evropské unie. Veškerá činnost podléhá pravidlům stanoveným ve smlouvách, které byly dobrovolně a demokraticky ratifikovány všemi členskými státy Unie<sup>11)</sup>:

- Smlouva o Evropské unii (1992),
- Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (1957),
- Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (1957),
- Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (1951).

Základní prameny předpokládající spolupráci členských států v daňové oblasti a zahájení procesu harmonizaci v oblasti akcízů vychází z článku 99 Smlouvy o založení hospodářského společenství<sup>12)</sup> opravňující Radu rozhodovat ve věci úpravy právních předpisů v oblasti akcízů. Vůle sjednotit zdaňování akcízů a určit okruh výrobků, které budou podrobeny selektivní dani, byla členskými státy vyjádřena již v roce 1972. Směrnice Rady 72/464/EHS o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, ze dne 19. 12. 1972, stanovila jako první oblast tabákových výrobků a minimální základ daně. Cílem tohoto právního předpisu bylo zabezpečit svobodnou soutěž na jednotném trhu. Zásadní změnou pro uplatnění konsekventní harmonizaci akcízů bylo zavedení jednotného trhu a účinnost směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani ze dne 25. února 1992. Mimo

---

<sup>11)</sup> Dostupné z: "[https://europa.eu/european-union/law/treaties\\_cs](https://europa.eu/european-union/law/treaties_cs)"

<sup>12)</sup> Smlouva o založení Evropského společenství (ES), tzv. Římská smlouva ze dne 25. března 1957

všeobecnou úpravu v oblasti výroby, držení a nakládání se zbožím podléhající akcízům zavádí do praxe režim podmíněného osvobození od daně. Konkrétní druhy akcízů jsou upraveny samostatnými právními předpisy. Důvodem pro přijetí tohoto právního aktu bylo:

- vytvoření a fungování vnitřního trhu Společenství a volný pohyb zboží,
- jednotné vymezení pojmu výrobek podléhající akcízů,
- sjednocení vzniku daňové povinnosti,
- nutnost přijmout jednotné předpisy vztahující se na pohyb výrobků podléhající akcízům,
- stanovení jednotného úředního nebo obchodního průvodního dokladu,
- zřízení Výboru pro spotřební daně (19, s. 101 až 102).

Daňová harmonizace se vyznačuje adaptací národních daňových systémů a jednotlivých daní na principech dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se může týkat jednak konstrukce daní, tak i jejich administrativy. Vlastní proces je charakteristický třemi fázemi:

- určení daně, která má být harmonizována,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby,

Legislativní metodou užívanou k odstupňování účinnosti prosazování vzájemných cílů je transpozice. Účelem tohoto procesu v praxi je formální zapracování obsahu záměru právního předpisu EU do národních právních norem, avšak bez praktického účinku, případně kompletní přijetí do právního řádu, který představuje stejný legislativní proces, ovšem vnitrostátně aplikovaný a vymahatelný (19, s. 27 až 28).

#### **2.4.2 Harmonizace jednotlivých akcízů**

Harmonizaci akcízů z alkoholických nápojů od samotného počátku provází neochota tradičních producentů více liberalizovat vlastní trhy. Základním právním předpisem proto byla až směrnice 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a

alkoholických nápojů, která mj. rozdělila alkoholické nápoje podle původní historické klasifikace na pivo, víno, meziproducty, alkohol a alkoholické nápoje (12, s. 52).

Akcíz z piva upravuje směrnice 92/83/EHS, která předmět daně definuje jako pivo, směs piva a nealkoholické nápoje s obsahem alkoholu vyšším jak 5 %. Minimální sazba daně je stanovena pevnou sazbou za jeden hektolitr. Právní předpis zároveň připouští jednotlivým členským státům uplatnit nižší sazbu v závislosti na ročním výstavu produktu. Snížené sazby ovšem nesmí klesnout pod 55 % národní sazby spotřební daně a mohou být aplikovány pouze v případech pivovarů s ročním výstavem piva nižším jak 200 000 hektolitrů (tzn. malý nezávislý pivovar).

Současně směrnice upravila také akcíz z vína, který rozdělila do dvou kategorií (tichá a šumivá vína). Tichá vína jsou dále rozdělena na produkty s obsahem alkoholu 1,2 % až 15 %, s obsahem 15 % až 18 %, což členským státům umožňuje stanovit pro víno s vyšším obsahem alkoholu vyšší sazbu daně. Druhým produktem jsou šumivá vína s obsahem alkoholu 1,2 % až 15 %. S ohledem na silné národní zájmy vybrané výrobky zdaňovat jsou minimální sazby daně z tichých vín nulové.

Akcíz z meziproductů se vztahuje na produkty s obsahem alkoholu mezi 1,2 % a 22 %, které nelze zařadit do kategorie piva, vína či ostatních fermentovaných produktů. Minimální sazba daně je směrnici stanovena pevnou sazbou za jeden hektolitr. Evropská norma opět ponechává jednotlivým státům možnost aplikovat sníženou sazbu daně, a to u meziproductů s obsahem alkoholu nižším jak 15 %. Akcíz z alkoholu a alkoholických nápojů se vztahuje na produkty s obsahem alkoholu vyšším než 22 % a na produkty s obsahem alkoholu vyšším jak 1,2 % zařazené pod čísla 2207 a 2208 statistické nomenklatury (společný celní tarif)<sup>13</sup>). Také u těchto produktů dovoluje směrnice 92/84/EHS aplikovat v případě malých producentů s roční výrobou nepřesahující 10 hektolitrů čistého alkoholu sníženou sazbu daně, která nesmí být nižší než 50 % standardní národní sazby. Minimální sazba daně je stanovena na pevnou sazbou za jeden hektolitr čistého alkoholu. V souvislosti s problematikou komplexní harmonizace, která se střetává s národními zájmy, byly Evropskou radou povoleny výjimky aplikovat odlišná pravidla pro sníženou sazbu daně např. Francii, v případě produkce tradičního rumu v zámořských

---

<sup>13</sup>) Nařízení Rady (EHS) 2658/87

departmentech nebo Portugalsku pro rum a likéry vyráběné a konzumované na například na Madeiře (12, s. 52 až 54).

Vývoj dalších právních předpisů:

- prováděcí nařízení Komise (EU) 2017/2236 ze dne 5. prosince 2017, kterým se mění nařízení (ES) 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně,
- prováděcí nařízení Komise (EU) 2017/1112 ze dne 22. června 2017, kterým se mění nařízení (ES) 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně,
- prováděcí nařízení Komise (EU) 162/2013 ze dne 21. února 2013, kterým se mění příloha nařízení (ES) 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně,
- nařízení Komise (EU) 767/2011, kterým se mění příloha nařízení Komise (ES) 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně, pokud jde o údaje týkající se České republiky a Lotyšska,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 110/2008 o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení lihovin a o zrušení nařízení Rady (EHS) 1576/89,
- nařízení Komise (ES) 1309/2005, kterým se mění nařízení Komise (ES) 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně,
- směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů,
- nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2018/273 ze dne 11. prosince 2017, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 1308/2013, pokud jde o systém povolení pro výsadbu révy, registr vinic, průvodní doklady a certifikaci, evidenční knihu vstupů a výstupů, povinná prohlášení, oznámení a zveřejňování oznamovaných informací,

- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 251/2014 o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení aromatizovaných vinných výrobků a o zrušení nařízení Rady (EHS) 1601/91,
- nařízení Komise (ES) 883/2001, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) 1493/1999 pro obchod se třetími zeměmi s produkty v odvětví vína,
- nařízení Komise (ES) 314/2012, kterým se mění nařízení (ES) 555/2008 a (ES) 436/2009, pokud jde o průvodní doklady pro přepravu vinařských produktů a evidenční knihy vedené v odvětví vína,
- směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů,

Nejvíce harmonizovanou oblastí akcízů je tabák a tabákové výrobky. Základní pilíř právní úpravy představuje směrnice 72/464/ESH, která je zároveň speciální normou strukturalizace akcízů z cigaret. Navazující směrnice 79/32/EHS kategorizuje tabákové výrobky na cigarety, cigára, cigarety a tabák ke kouření, který dále rozdělovala na tabák řezaný nebo jinak dělený vhodný ke kouření a ostatní tabák ke kouření. V roce 1995 byla přijata směrnice 95/59/EHS o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových produktů. Tento právní předpis EU stanovuje minimální sazby daně vyjádřené procentní nebo pevnou z jednoho kilogramu či na počet kusů a zároveň musí být rovna nejméně sazbě nebo minimální výši stanovené pro:

- doutníky a doutníčky; procentní sazba z maloobchodní prodejní ceny, včetně všech daní nebo pevná sazba za 1000 kusů či z jednoho kilogramu,
- jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret; procentní sazba maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo pevná sazba za kilogram
- ostatní tabák ke kouření; procentní sazba z maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo pevná sazba za kilogram (12, s. 55 až 56).

Sjednocení základu pro vyměňování daně a úprava struktury daní v souvislosti s celní sazebníkem obsahuje směrnice 92/81/ESH, která současně definuje jednotlivé druhy minerálních olejů. Předmětem akcízů jsou minerální oleje, pokud slouží ke spotřebě, jsou prodávány nebo slouží jako palivo či pohonné hmoty, dále ostatní minerální oleje ve směrnici přímo nejmenované, ale obdobně prodávané či užívané jako pohonné hmoty

nebo palivo. Směrnice 2003/96/ES restrukturalizovala zdaňování energetických produktů a elektrické energie (12, s. 48).

Vývoj dalších právních předpisů:

- prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2018/552 ze dne 6. dubna 2018, kterým se ve směrnici Rady 2003/96/ES aktualizují odkazy na kódy kombinované nomenklatury pro některé produkty,
- prováděcí rozhodnutí Komise č. 2012/209/EU týkající se použití ustanovení o sledování a pohybu ve směrnici Rady 2008/118/ES na některé přísady v souladu s čl. 20 odst. 2 směrnice Rady č. 2003/96/ES,
- směrnice Rady (ES) č. 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických výrobků a elektřiny,
- směrnice Rady (ES) č. 95/60/ES o daňovém značení plynových olejů a petroleje,
- prováděcí rozhodnutí Komise 2011/544/EU o určení společné látky pro daňové značení plynových olejů a petroleje.

### **2.4.3 Ostatní legislativa Evropské unie upravující oblast akcíů**

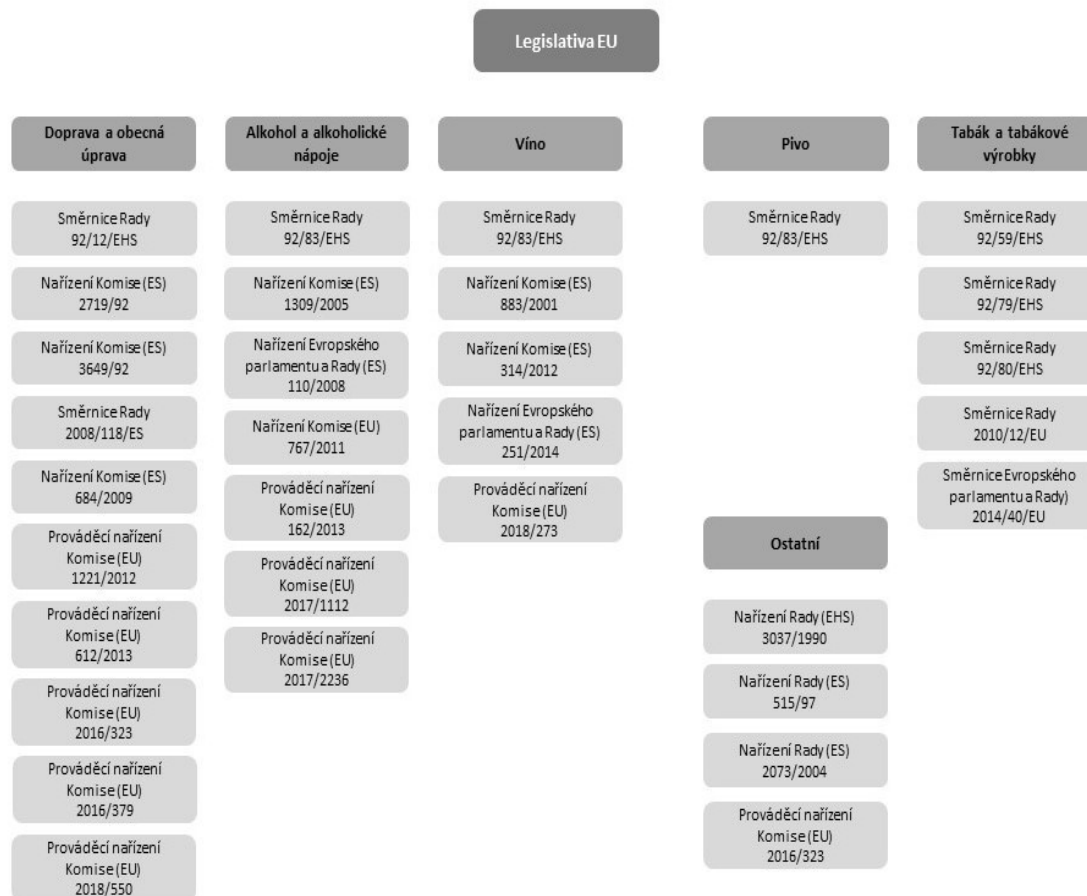
V souvislosti s procesem harmonizace akcíů v rámci daňového území Evropské unie je nezbytné uvést další právní prameny, které obecně upravují například spolupráci mezi správci daně jednotlivých členských zemí či jednotlivé režimy výrobků podléhající spotřební dani včetně sledování jejich držení a pohybu.

Významným dokumentem v oblasti spolupráce je nařízení Rady (ES) č. 515/97 o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských předpisů či prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2016/323 ze dne 24. února 2016, které se stanoví podrobná pravidla spolupráce a výměny informací mezi členskými státy, pokud jde o zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně podle nařízení Rady (EU) č. 389/2012, případně nařízení Rady (EU) č. 389/2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daních.

Dohled nad přepravou vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu v podmíněném osvobození od spotřební daně vychází současná legislativa EU ze směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků

podléhající spotřební dani ve vztahu k Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2018/550 ze dne 6. dubna 2018, kterým se mění příloha II nařízení (ES) č. 684/2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně<sup>14)</sup>.

**Obrázek 3:** Důležité právní předpisy EU upravující oblast akcízů



Zdroj: Odbor daní, celní správa (vlastní zpracování)

## 2.5 Právní úprava oblasti spotřebních daní v České republice

Terminologie legislativy EU kategorizuje spotřební daně pod obecnějším a pojmem akcízy, mezi které zařazuje i tzv. energetické daně. Tyto daně byly do národní legislativy implementovány později, zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, proto nejsou součástí komplexního hodnocení spotřebních daní.

Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole právní úprava daňového systému, a jednotlivých daní, prošla v posledních patnácti letech specifickým vývojem. Vstupem

<sup>14)</sup> Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx>

České republiky do Evropské unie odstartoval harmonizační proces, který přinesl výrazné změny zejména v oblasti národní správy a výběru spotřebních daní (8, s. XIII).

### **2.5.1 Zákon o spotřebních daních**

Oblast spotřebních daní a jejich správu na daňovém území ČR upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, účinný od 1.1.2004. Nová právní norma přinesla již zmiňovanou implementaci harmonizovaných pravidel vycházejících z tehdy platné legislativy EU a významnou principiální změnu koncepci určení nového kompetenčního správce daně. Z důvodu očekávaného efektivnějšího daňového dozoru nad produkty v režimu podmíněného osvobození od daně a jejich přepravy po i mimo daňové území ČR, byla správa daně převedena z územních finančních orgánů na celní orgány, respektive v první instanci svěřena celním úřadům <sup>15)</sup>.

V průběhu své účinnosti byl zákon o spotřebních daních několikrát novelizován. Mezi hlavní příčiny lze uvést především tlak EU na úplné převzetí harmonizačních pravidel, expirace termínů přidělených evropskými orgány pro výjimky a vliv změn ostatních národních daňových a nedaňových právních norem. Průběžné odhalování legislativních nedostatků, které v zákoně nebyly vůbec nebo pouze částečně ošetřeny, reakce na požadavky z praxe a snaha předcházet daňovým únikům vyvolává a v budoucnu bude vyvolávat další potřeby na jeho úpravy a změny.

Výhodou koncepce jedné právní normy je vnitřní utřídění jednotlivých ustanovení, které jsou společná pro všechny daně, což je pozitivní při aplikaci samotného zákona v praxi. V souvislosti s potřebou úplných či dílčích novelizací, se změna týká pouze jednoho zákona, a to i při změnách zasahujících do problematiky více daní zároveň.

Nevýhodu lze naopak shledávat v roztržitosti problematiky vztahující se k jedné dani do více míst v zákoně. Komplexní podmínky je tedy nezbytné dohledat nejen ve zvláštních, ale i v obecných ustanoveních zákona. Společně s dílčími novelizacemi se musí seznámit všichni plátcí všech spotřebních daní a následně vybrat pouze ty úpravy, které se jich týkají (16, s. 17).

---

<sup>15)</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 353/2003 Sb.



## 2.5.2 Konstrukce zákona o spotřebních daních

Na rozdíl od některých okolních států přijala Česká republika koncepci jednoho komplexního zákona pro všechny spotřební daně vnitřně členěného do sedmi obecných a zvláštních ustanovení.

Obecná ustanovení v první části zákona definují základní pravidla společná pro všechny spotřební daně. Příkladem může být určení okruhu plátců daně ve vztahu k prokázání zdanění vybraných výrobků a jejich oprávněného nabytí, dále obsahové vymezení daňové povinnosti, respektive předmětu daně, jejího vzniku a povinnosti daň přiznat a zaplatit, sazby pro výpočet daně, včetně uplatnění nároku na osvobození či vrácení spotřební daně. Část první dále obsahuje ustanovení o povolení k provozování daňového skladu, podmínky oprávnění opakovaně a jednorázově přijímat vybrané výrobky a ustanovení týkající se průvodních dokladů a dopravy vybraných výrobků v jednotlivých režimech na daňovém území ČR a EU a jejich evidenci oprávněnými daňovými subjekty (9, s. 1 až 188).

Obecná ustanovení o povolovacím řízení upravují procesní postup správce daně a podmínky pro vydání povolení daňovému subjektu přijímat a užívat výrobky osvobozené od daně, v podmíněném režimu osvobození od daně, přepravě či provozování daňového skladu. Novým zákonným opatřením je povinnost žadatele doložit svou spolehlivost, což v praxi správce daně ověřuje prokázáním bezúhonnosti, bezdlužnosti a ekonomickou stabilitou (16, s. 15).

Třetí část zákona blíže specifikuje jednotlivé druhy spotřebních daní a určuje pravidla výlučná pro každou daň. Zvláštní ustanovení rozšiřují předchozí obecnou část, konkretizují oblast plátců daně a určují předmět, základ a sazby daně. Zároveň určují vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, status osvobození od daně nebo povinnost značit tabákové výrobky tabákovými nálepkami (16, s. 16).

Problematiku značkování a barvení minerálních olejů upravuje v zákoně o spotřebních daních část čtvrtá, které vymezuje základní pojmy, a část pátá a šestá, které stanoví předmět a zásady značkování a barvení. Agenda značení minerálních olejů byla původně předmětem samostatného zákona, ovšem z důvodu praxe jiných členských států EU byla převedena do zákona o spotřebních daních (12, s. 16).

S účinností od 1.7.2015 zákon ukládá povinnost všem subjektům a osobám, které nakládají se zvláštními minerálními oleji povinnost registrace. Část sedmá zákona současně stanoví podmínky řízení o vydání rozhodnutí o registraci a povinnosti ve vztahu k oznámení a omezení nakládání se zvláštními minerálními oleji<sup>16)</sup>.

Paralelně s nakládáním se zvláštními minerálními oleji byla, v důsledku potřeby legislativně řešit problematiku skladování a přepravy surového tabáku a tabákových listů určených pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, přijata v roce 2015 do zákona část osmá. Osoba spolehlivá a bezdlužná splňující podmínky pro skladující surového tabáku je povinna se registrovat a složit kauci.

Devátá část obsahuje excerptci skutečností, které zákon považuje za správní delikt nebo přestupek a zároveň je doplňuje o výši pokut, které se k jednotlivým skutkovým podstatám váží. Tato část současně stanoví věcnou příslušnost k řízení o přestupcích a kompetence správce daně ve věci propadnutí a zabránění neznačených tabákových výrobků<sup>17)</sup>.

### **2.5.3 Další právní úprava oblasti spotřebních daní**

Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), účinný od 1. 7. 1997 vymezuje podmínky pro denaturaci, úpravu, skladování, evidenci a oběh lihu. Cílem zákona zajistit ochranu zájmů obyvatelstva a ekonomiky státu. Podmínkou pro výrobu nebo úpravu lihu je udělení koncese podle živnostenského zákona, kterou je možno vydat na základě povolení (koncesi) Ministerstva zemědělství či Ministerstva průmyslu a obchodu. Další oblastí legislativní úpravy je zvláštní kategorie výroby lihu, tzv. pěstitelské pálení vycházející z dlouhodobých tradic, jehož účelem je zajistit odborné zpracování ovoce, vypěstované drobnými pěstiteli. Nutnost státního dozoru nad výrobou lihu z průmyslových i domácích zdrojů a jeho oběhu vyžaduje stanovení přesných podmínek určujících uspořádání výrobního zařízení lihovarů a pěstitelských pálenic tak, aby veškeré vyrobené množství lihu mohlo být změřeno. Výkonem dozoru plněním povinností daných zákonem je pověřen správce daně<sup>18)</sup>.

---

<sup>16)</sup> <sup>16)</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 353/2003 Sb.

<sup>17)</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 353/2003 Sb.

<sup>18)</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 61/1997 Sb.

Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je jednou z dalších právních norem upravující podmínky nakládání s lihem. Účelem tohoto zákona je zamezit nelegální výrobě lihu a zajistit, aby výroba, dovoz, prodej, skladování, distribuce a vývoz lihu byl realizován ve vztahu k zákonu o lihu a k zákonu o spotřební dani. Smyslem právní úpravy je zavedení povinnosti značit každé spotřebitelské balení lihu, které je určeno pro tuzemský trh, kontrolní páskou. Tímto opatřením získal daňový dozor nový exekutivní nástroje určený pro zamezení daňových a celních úniků a pro odhalování nelegálních produktů<sup>19)</sup>.

Zákon 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, delegoval v roce 2013 na celní orgány novou kompetenci související s vydáváním stanoviska o spolehlivosti subjektu žádající o živnostenské oprávnění pro distribuci pohonných hmot a s registrací oprávněných distributorů. Zároveň jsou celní úřady oprávněny kontrolovat plnění povinností stanovených tímto zákonem a oznamovací povinnosti distributora pohonných hmot. Celní úřad současně v prvním stupni projednává ve vymezené působnosti správní delikty dle tohoto zákona<sup>20)</sup>.

---

<sup>19)</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 676/2004 Sb.

<sup>20)</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 311/2006 Sb.

## Vlastní práce

Problematika spotřebních daní ovlivňuje nejen tržní mechanismus, ale i chování jednotlivým zájmových skupin, které sledují zcela odlišné cíle. Nejpočetnější a nejvíce postiženou kategorií tvoří koneční spotřebitelé, domácnosti a podnikatelské subjekty, jejichž zájem se soustředí především na uspokojování vlastních potřeb a optimalizaci nákladů souvisejících s podnikáním. Druhou skupinu představují plátcí daně, kteří nejsou odhodláni odvést nebo zaplatit příliš vysoké daně a třetí skupinu reprezentuje stát prostřednictvím správce daně, který očekává předpokládaný daňový výnos do státního rozpočtu.

Disproporční sazby spotřební daně poskytují prostor levnějším substitutům, nelegální nabídce nebo daňovým únikům, které se nejčastěji objevují ve formě nepřiznané daně nebo systematického krácení daňové povinnosti. Tyto atributy představují v praxi celou řadu významných fiskálních, ale i zdravotních rizik. Charakteristickým příkladem mohou být účelové záměny vybraných výrobků deklarovaných v nižších sazbách či jejich uplatnění k jiným účelům. Varujícím příkladem může být metanolová kauza z roku 2012. Optimální regulace sazeb spotřební daně by měla naplňovat veškeré principiální funkce ve vztahu k očekávaným rozpočtovým příjmům, uvážlivé spotřebě a ceně určené konečnému spotřebiteli, včetně maximalizace zásad ochrany zdraví a života občanů.

Tichá vína a meziprodukty nebudou předmětem zkoumání, jelikož nepředstavují pro příjem do státního rozpočtu významnou daňovou položku. Tichá vína jsou zdaněna nulovou sazbou a meziprodukty vykazují v čase konstantní vývoj inkasa s minimálními statistickými výkyvy, proto vývoj daňového výnosu, oproti ostatním vybraným výrobkům, nelze relevantně hodnotit. Dostupnost a atraktivita tichých vín tak v domácí spotřebě substituuje tradiční zdaněné alkoholické nápoje, které jsou dlouhodobě společensky regulované. Nulové sazby spotřební daně z vína tak představují distorzi ochranné funkce spotřební daně.

### **3.1 Analýza vývoje inkasa ve vztahu ke změnám sazby spotřební daně z minerálních olejů**

Výše sazeb spotřební daně z minerálních olejů vykazovala do roku 2009 v zásadě konstantní hodnoty. Minimální úroveň zdanění této komodity, stanovená právním předpisem EU, byla dosažena již v roce 2004. Výjimku tvořily zkapalněné ropné plyny určené pro pohon motorů, jejichž sazby zůstaly v povolené toleranci. Schválením směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní, ze dne 16. 12. 2008, byla zrušena směrnice 92/12/EHS. Nové podmínky byly implementovány do národní legislativy a s ohledem na posílení příjmové stránky rozpočtu bylo s účinností zákona č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010, od 1. 1. 2010 přistoupeno k uplatnění vyšších sazeb spotřebních daní. Vyšší mírou zdanění bezolovnatého benzínu, motorové nafty a směsných paliv o 1000,- Kč za 1000 litrů těchto látek, byl očekáván pozitivní dopad v přidané hodnotě 7,6 mld. Kč, z nichž příjmy ve výši 6,9 mld. Kč měly být dedikovány do státního rozpočtu a 0,7 mld. Kč do Státního fondu dopravní infrastruktury<sup>21)</sup>. Za podstatnou lze také považovat změnu sazby u odpadních olejů spotřebních daň z původní 0 Kč na 660 Kč z 1000 litrů uplatněnou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Účelem legislativních změn byl předpoklad výraznější eliminace rizik zneužití odpadních olejů jako nelegálních příměsí a dále měly přispět k účinnější detekci zastíraných nelegálních přeprav pohonných hmot. Vývoj zdanění minerálních olejů na daňovém území ČR je podrobně uveden v tabulce 1.

---

<sup>21)</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 362/2009 Sb.

**Tabulka 1:** Vývoj sazeb spotřební daně u vybraných komodit minerálních olejů (Kč)

Významné změny sazeb SPD	01.01.2004	01.01.2007	01.01.2008	01.01.2010
<b>Vybrané komodity MO</b>				
Motorové a technické benziny, letecké pohonné hmoty bez olovnaté (Kč/1000 l)	11840	11840	11840	12840
Motorové a technické benziny, letecké pohonné hmoty olovnaté (Kč/1000 l)	13710	13710	13710	13710
Střední oleje, těžké plynové oleje, těžké topné oleje - motorová nafta (Kč/1000 l)	9950	9950	9950	10950
Těžké topné oleje (Kč/1000 l)	472	472	472	472
Odpadní oleje (Kč/1000 l)	0	0	660	660
Zkapalněné ropné plyny - pohon motorů (Kč/t)	3933	3933	3933	3933
Zkapalněné ropné plyny - výroba tepla (Kč/t)	0	0	0	0
Zkapalněné ropné plyny - ostatní (Kč/t)	1290	1290	1290	1290
Stlačené plyny - pohon motorů (Kč/t)	3355	0		
Stlačené plyny - ostatní (Kč/t)	387	387		

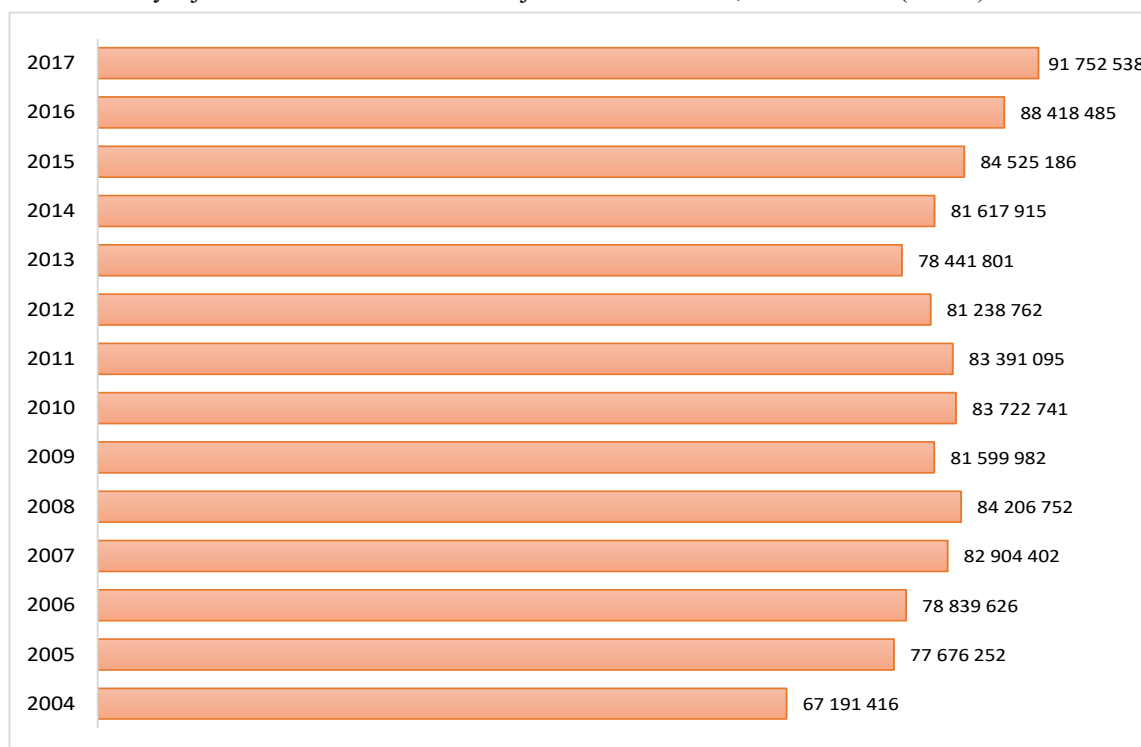
Zdroj: aplikace CODEXIS (vlastní zpracování údajů)

Ve sledovaném období, mezi roky 2004 až 2008, vykazoval meziroční příjem inkasa spotřební daně z minerálních olejů setrvale vzestupný trend. Příznivý vývoj byl především ovlivněn růstem domácí ekonomiky, kdy Česká republika zužitkovala přínosy z pokračujícího silného přílivu přímých zahraničních investic<sup>22)</sup> souvisejících se vstupem do EU a následně do Schengenského prostoru. Stabilizovaná situace v oblasti obchodu s minerálními oleji, která byla v roce 2005 ovlivněna klimatickými vlivy v karibské oblasti a politickými nepokoji v regionech produkujících ropu podpořila konsolidaci cen a spotřeby tuzemských podniků a domácností. V roce 2005 tak byl zaznamenán vyšší příjem o 15,6 %, což v důsledku vedlo k překročení rozpočtového odhadu výnosu SPD predikovaného MF ČR. Daňový výnos byl pozitivně ovlivněn také trendy, které bezprostředně působily na výběr daně. Účinné kontroly celní správy v místech podnikání daňových subjektů a věcné rozhodování soudů v daňových deliktech, především v medializovaných případech z 90. let, formovaly efektivnější agendu správy spotřebních daní.

<sup>22)</sup> Český statistický úřad. Dostupné z <https://www.czso.cz/documents/10180/36380891/320288-15a01.pdf/4f11fa39-3e58-4d80-a638-25b736cac380?version=1.0>

Progresivní vývoj ukončil rok 2009, kdy byl správcem daně evidován meziroční propad, a to o 3 %. Na výběr spotřební daně významně působila řada ekonomických faktorů. Nástup a průběh světové hospodářské krize způsobil snížení produkce minerálních olejů a odstávkou rafinérií v sousedních státech rovněž výpadky na tuzemském trhu. V důsledku nepříznivého hospodářského vývoje přistoupila vláda ČR v roce 2010 ke změně sazby SPD z benzínu a motorové nafty, čímž byla v praxi uplatněna její fiskální funkce. Vyšší sazbou byl dosažen pouze krátkodobý účinek, navýšení objemu inkasovaných příjmů o 2,6 % v roce 2010 nezahájil očekávaný růst, jelikož v následujícím roce byl opět zaznamenán propad inkasa o 0,4 % a v roce 2012 a 2013 o 2,5 %, respektive 3,5 %. V uvedeném období tak daňová opatření generovala větší měrou daňové nedoplatky a poptávku po dostupnějších substitutech na nelegálním trhu. Vývoj inkasa spotřební daně z minerálních olejů v letech 2004 až 2017 je uveden v grafu na obrázku 4.

**Obrázek 4:** Vývoj inkasa SPD z minerálních olejů letech 2004-2017, včetně vratek (tis. Kč)



Zdroj: metadata správce daně (vlastní zpracování)

Oživení tuzemské ekonomiky a pokles světových cen ropy a ropných produktů pozitivně zapůsobil na objemu inkasa SPD v roce 2014. Meziroční nárůst o 2 % až 4 % byl správcem daně evidován až do roku 2017. Dodatečnou legislativní změnou původních regulativních právních norem byla deklarována snaha vlády zefektivnit výběr spotřební

daně. Nové právní předpisy zpřísnily podmínky pro užívání a nakládání s minerálními oleji a stanovily povinnou registraci distributorů PHM.

### 3.2 Analýza vývoje inkasa ve vztahu ke změnám sazby spotřební daně z lihu

Sazby spotřební daně z lihu byly do roku 2009 konstantní. Účinností podmínek a termínů na jejich plnění směrnice Rady 2008/118/ES byla v roce 2010 uplatněna změna daně z lihu. Původní sazba 26 500 Kč/hl etanolu byla zvýšena na 28 500 Kč/hl etanolu. Adekvátně byla také upravena sazba spotřební daně z lihu obsaženého v destilátech z pěstitelského pálení, a to z 13 300 Kč/hl etanolu na 14 300,- Kč/hl etanolu. Účinek legitimních změn předpokládal efektivní růst ceny o 5 Kč na půllitr 40 % lihoviny, včetně DPH, a fiskální příjem ve výši 0,5 mld. Kč. Přehled jednotlivých změn sazeb spotřební daně je uveden v tabulce 2.

**Tabulka 2:** Přehledem změn sazeb spotřební daně u vybraných komodit líh (Kč)

Významné změny sazeb SPD	01.01.2004	01.01.2010
<b>Vybrané komodity líh</b>		
líh obsažený ve výrobcích - destiláty (Kč/hl etanolu)	26500	28500
líh obsažený ve výrobcích - vyjma destilátů (Kč/hl etanolu)	26500	28500
líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení (Kč/hl etanolu)	13300	14300
líh obsažený v ostatních výrobcích (Kč/hl etanolu)	26500	28500

Zdroj: aplikace CODEXIS (vlastní zpracování údajů)

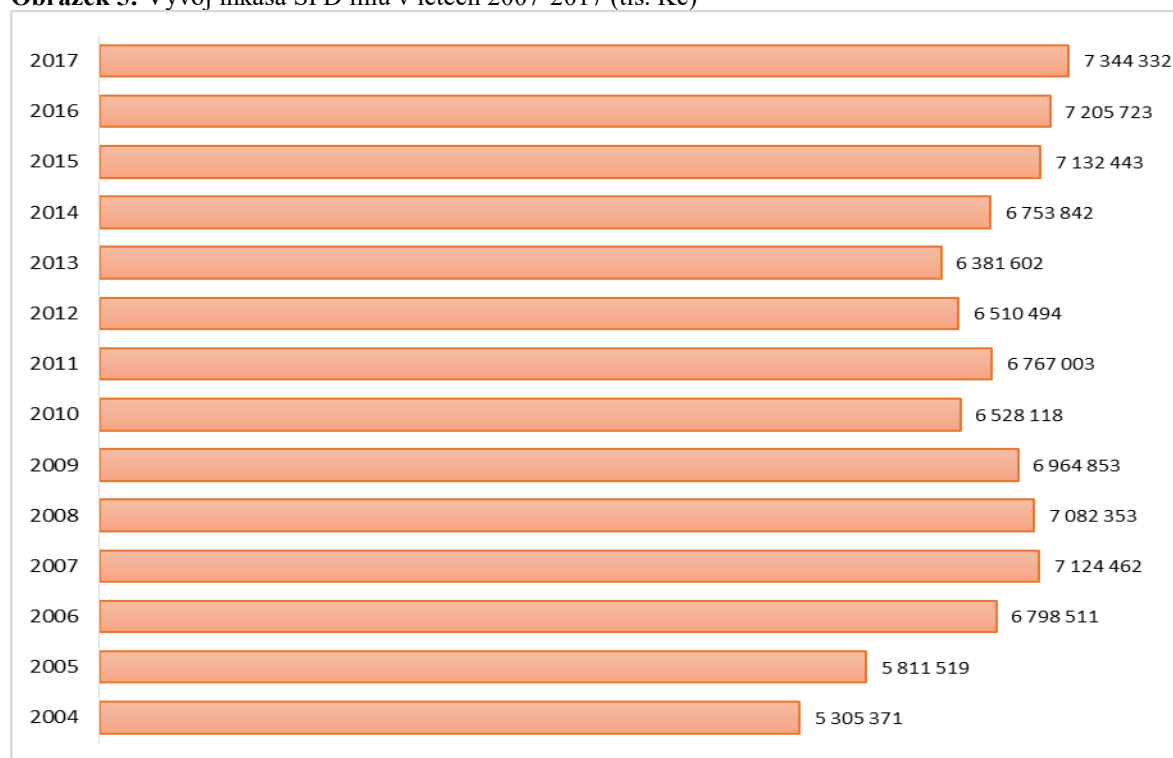
Obdobně jako u daně z minerálních olejů byl vývoj inkasa z lihu do roku 2009 velice příznivý. V období mezi roky 2004 a 2007 byl správcem daně evidován velice progresivní meziroční trend inkasovaných příjmů, a to o 9 %, respektive o 16 % ve srovnání let 2006 a 2007. Na výběr daně pozitivně působily legislativní změny, především zavedení povinného značení lihu kontrolními páskami (kolky) v polovině roku 2005. Toto opatření v počátcích účinku významně redukovalo výskyt nelegálního trhu s lihovinami a spotřebiteli umožnilo důkladnější orientaci v nabízených produktech. V roce 2008 úspěšný výběr SPD stagnoval a v následujících pěti letech došlo k záporné bilanci a k meziročním propadům o 3 % až 4 % oproti roku 2008, v roce 2013 téměř o 10 %. Vlivem nepříznivé hospodářské situace a potřeby zvýšit příjmy státního rozpočtu, uplatnila v roce 2010 vláda ČR zvýšení sazeb spotřební daně z lihu, které částečně přinesly vyšší daňový výnos v roce 2011. Ovšem z dlouhodobého hlediska očekávaný účinek nebyl naplněn. Navýšení sazeb mělo negativní



dopad na legální producenty lihovin, jelikož společně s postupným zvyšováním vstupních produktů byly nuceni zvyšovat ceny vlastních výrobků. Vývoj inkasa po uplatnění nové sazby spotřební daně nelze ve sledovaném hodnotit jako progresivní. Jednostranný fiskální záměr nebyl úspěšný ani v regulaci alkoholických nápojů ve vztahu k politice ochrany zdraví. Tyto skutečnosti pouze vedly spotřebitele k orientaci na nelegální substituty a k silnému prorůstovému impulzu produkce na černém trhu v roce 2012.

Vyšší výběr inkasa byl zaznamenán až v roce 2014. Příznivý růst daňového výnosů byl ovlivněn legislativní změnou v systému registrace osob povinných značit líh a distributorů lihu, včetně uplatnění koncesí na prodej kvasného, konzumního lihu a lihovin. Přijatá opatření více legitimizovala oficiální výrobce a správci daně přispěla k efektivnějšímu výkonu daňového dozoru. Výsledkem procesu aplikace těchto opatření byl rekordní výběr spotřební daně evidovaný v roce 2016 a zejména 2017, který oproti nejslabšímu roku vygeneroval rozdíl 38,4 %. Vývoj inkasa spotřební daně z lihu a výrobků obsahujících líh je uveden v grafu na obrázku 5.

**Obrázek 5:** Vývoj inkasa SPD lihu v letech 2007-2017 (tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat správce daně

### 3.3 Analýza vývoje inkasa ve vztahu k změnám sazby spotřební daně z piva

Obdobně jako u lihu došlo až v roce 2010 s účinností zákona č. 362/2009 Sb. u piva k jediné daňové změně. Původní sazba 24 Kč/hl byla zvýšena o 8 Kč/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny. Adekvátně k tomu byly zvýšeny sazby v ostatních velikostních skupinách. V nejmenší skupině malých nezávislých pivovarů byla sazba zvýšena z 12 Kč/hl na 16 Kč/hl na každé celé procento extraktu původní mladiny. Legislativní změna předpokládala růst ceny o 0,50 Kč na půllitr 10° piva a pozitivní dopad na fiskální příjem ve výši 1,2 mld. Kč. Přehled jednotlivých změn sazeb spotřební daně je uveden v tabulce 3.

**Tabulka 3:** Přehledem změn sazeb spotřební daně u vybraných komodit pivo (Kč)

Významné změny sazeb SPD		01.01.2004	01.01.2010
Pivo (základní sazba daně v Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny)		24	32
Snížená sazba	do 10000	12	16
	nad 10000 do 50000	14,4	19,2
	nad 50000 do 100000	16,8	22,4
	nad 10000 do 150000	19,2	25,6
	nad 150000 do 200000	21,6	28,8

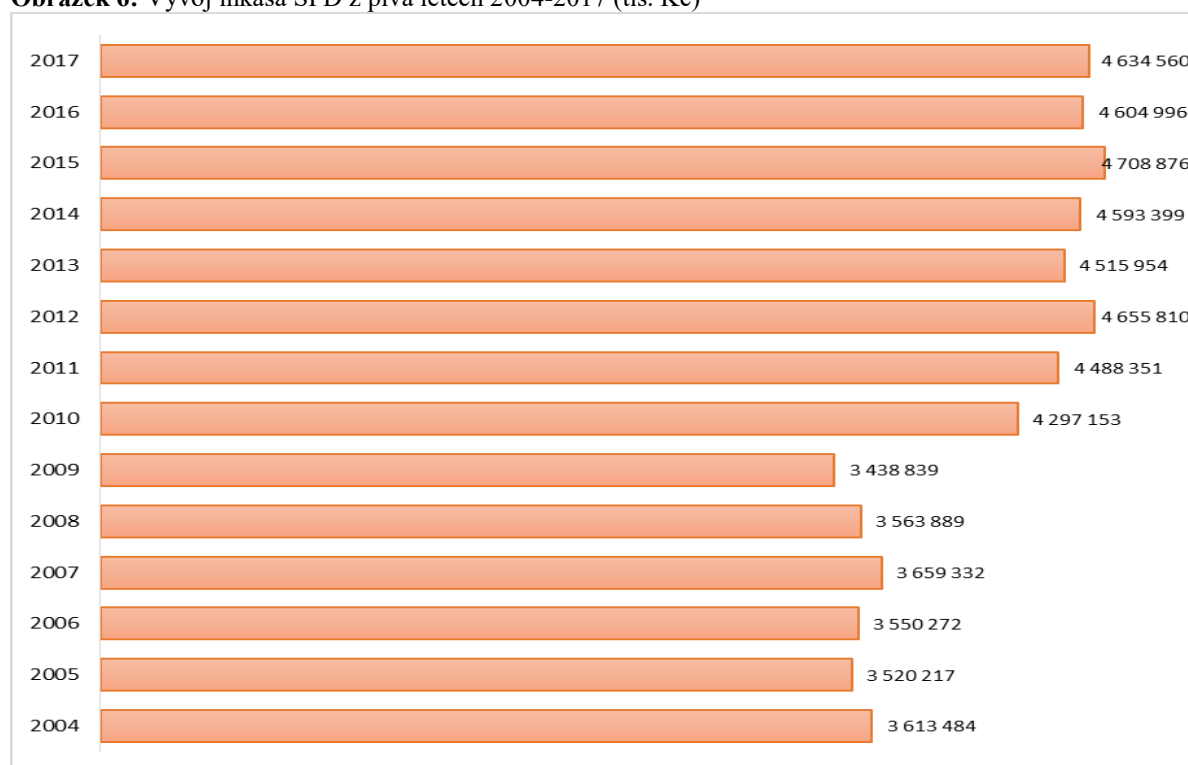
Zdroj: aplikace CODEXIS (vlastní zpracování údajů)

Vývoj inkasa spotřební daně z piva nebyl tak dramatický jako u minerálních olejů a lihu. Průměrný roční daňový výnos byl správcem daně evidován mezi 3 a 3,5 mld. Kč, čímž představoval do roku 2009 pro státní rozpočet předpokládaný a konsolidovaný objem inkasovaných příjmů. K eliminaci vnějších vlivů přispělo veto České republiky snaze Evropské komise zvýšit dolní hranici zdanění. Vyšší nárůst daňových prostředků byl zaznamenán v roce 2007, avšak v následujících dvou letech byl celní správou evidován propad inkasa o 6 % oproti roku 2007. Ekonomické tendence vlády ČR zvýšit příjmy do státního rozpočtu byly realizované v roce 2010, a to účinností novely zákona o SPD

V roce 2010 byl zaznamenán skok v daňovém výnosu, a to o 24 % oproti předchozímu roku a kladná bilance vydržela až do roku 2012. Následující období nevykazovalo výrazné meziroční rozdíly, propad o 3 %, který nastal v roce 2013, byl kompenzován v roce 2015, ve kterém správce daně evidoval nejvyšší daňový výnos ve výši 4,7 mld. Kč. Se zvyšující se produkcí (výstav) piva ovšem nekorespondoval nárůst

inkasa. Po celé sledované období byl výběr inkasa ovlivněn trendy, které reagovaly na nárůst ceny zejména v oblasti očekávaného zdražování této komodity deklarované velkými pivovarnickými skupinami. Spotřebitelé byli nuceni přistoupit na změnu skladby konzumace piva a orientovali se na kategorii výčepních piv. Dalším významným trendem byl velký nárůst regionálních producentů piva a jejich výstav na tuzemském trhu, včetně nabídky výrobků srovnatelných s výrobky tradičních pivovarů, zdaňovaných podle produkce ve snížené sazbě. Vývoj inkasa SPD z piva je uveden v grafu na obrázku 6.

**Obrázek 6:** Vývoj inkasa SPD z piva letech 2004-2017 (tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat správce daně

### 3.4 Analýza vývoje inkasa ve vztahu ke změnám sazby spotřební daně z tabákových výrobků

Systém zdanění tabákových výrobků nevykazoval stabilitu v čase, představoval oblast s nejdynamičtější progresí sazeb v oblasti spotřebních daní. Od roku 2004 bylo realizováno třináct legislativních změn, přičemž nebyly vždy ze strany vlády transparentní a dlouhodobě předvídatelné. Do roku 2007 změny sazeb souvisely především s intencí zvýšit inkaso a postupně splňovat podmínky a požadavky na uplatnění minimální sazby z cigaret stanovené směrnicí Rady 2002/10/ES. Aplikované změny sazeb tabákových výrobků byly v praxi úspěšné, jelikož inkaso dlouhodobě vykazovalo příznivý meziroční růst. Vývoj jednotlivých změn zákona o SPD v čase je uveden a popsán v tabulce 4.

**Tabulka 4:** Přehledem změn minimálních sazeb spotřební daně u vybraných komodit tabák a tabákové výrobky

Významné změny sazeb SPD	Cigarety (Kč/kus)	Doutníky, cigarillos (Kč/kus)	Tabák ke kouření (Kč/kg)	Ostatní tabák (Kč/kg)	Legislativní změna (zákon)
01.01.2004	0,96	0,79	660	660	353/2003
01.05.2004	0,94	0,79	660	660	353/2003
01.07.2004	1,13	0,79	720	720	217/2005
01.04.2006	1,36	0,79	810	810	217/2005
01.03.2007	1,64	0,9	905	905	575/2006
01.01.2008	1,92	1,15	1280	1280	261/2007
01.02.2010	2,01	1,15	1340	1340	362/2009
01.01.2012	2,1	1,25	1400		95/2011
01.01.2013	2,18	1,3	1635		407/2012
01.01.2014	2,25	1,34	1800		407/2012
01.12.2014	2,37	1,42	1896		201/2014
01.01.2016	2,52	1,64	2142		315/2015
01.01.2017	2,57	1,67	2185		315/2015

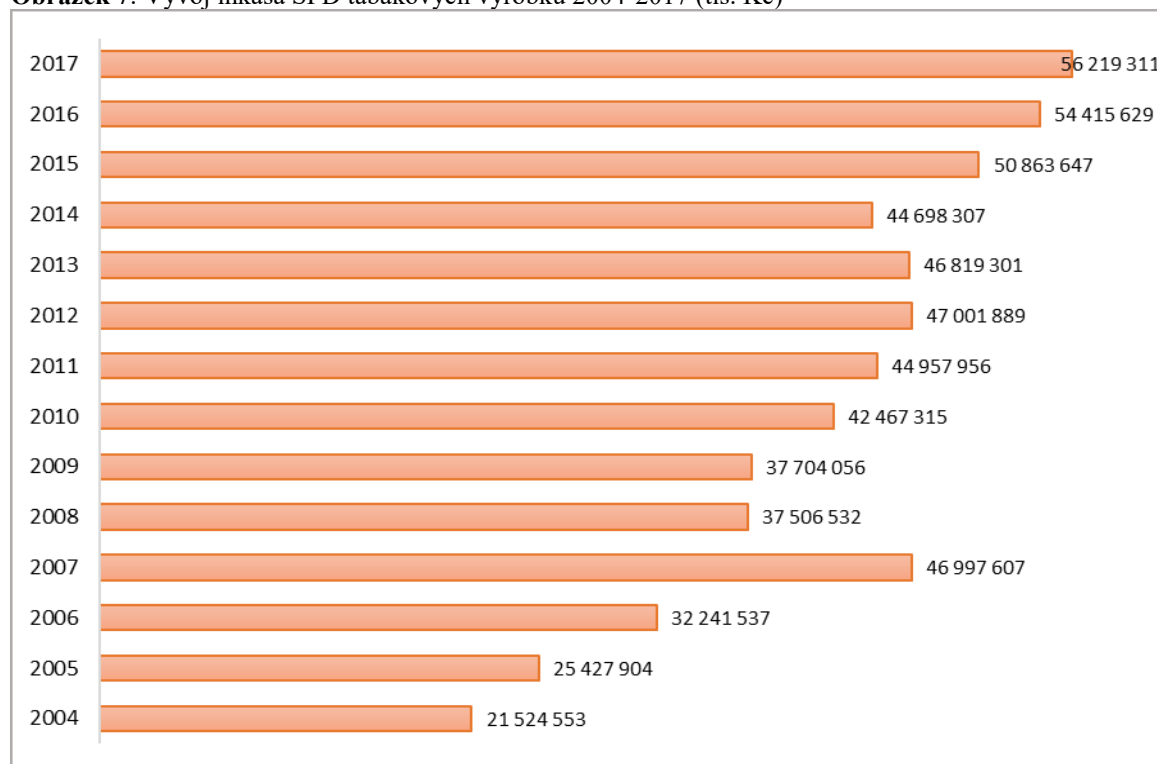
Zdroj: aplikace CODEXIS (vlastní zpracování údajů)

Výše inkasovaných příjmů z tabáku a tabákových výrobků se od roku 2004 meziročně zvyšovala o 4 mld. Kč, respektive o 7 mld. Kč. Nejvyšší daňový výnos byl správcem daně evidován v roce 2007, který představoval rozdíl 118 % ve srovnání s inkasem z roku 2004. Příčinou kladné bilance bylo především každoroční zvyšování sazeb spotřební daně, které korespondovalo s vyšším zájmem výrobců o nákup tabákových nálepek. V roce 2008 byl zaznamenán propad inkasa o 9,49 mld. Kč, meziročně o 20 %, přestože došlo k výraznému zvýšení sazby spotřební daně. Okolnosti nižšího příjmu byly odůvodněny motivací daňových subjektů vyhnout se vyššímu zdanění nákupem jednorázových zásob před účinností novely zákona o SPD, přičemž k prodeji těchto tabákových výrobků a k jejich spotřebě došlo až v následujících letech.

Analogicky se situace opakovala i v roce 2014. Z důvodu ztráty vysokých daňových příjmů přistoupila vláda ČR k systémové novele zákona o SPD, která regulovala praxi zavedenou daňovými subjekty a omezila dobu prodeje tabákových výrobků s neplatnou tabákovou nálepkou, přesto předpokládaný roční výnos daně z tabáku a tabákových výrobků nebyl naplněn. Schodek v příjmech byl ukončen až v roce 2015, ve kterém byl

evidován meziroční nárůst oproti předchozímu roku o 13 %. Další navýšení spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků vedlo k reflexi v roce 2017. Meziroční růst o 3,3 % představoval příjem ve výši 56,219 mld. Kč. Vývoj inkasa SPD z tabákových výrobků je uveden v grafu na obrázku 7.

**Obrázek 7:** Vývoj inkasa SPD tabákových výrobků 2004-2017 (tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat správce daně

### 3.5 Analýza vývoje spotřeby vybraných výrobků

#### 3.5.1 Vývoj tuzemské spotřeby minerálních olejů

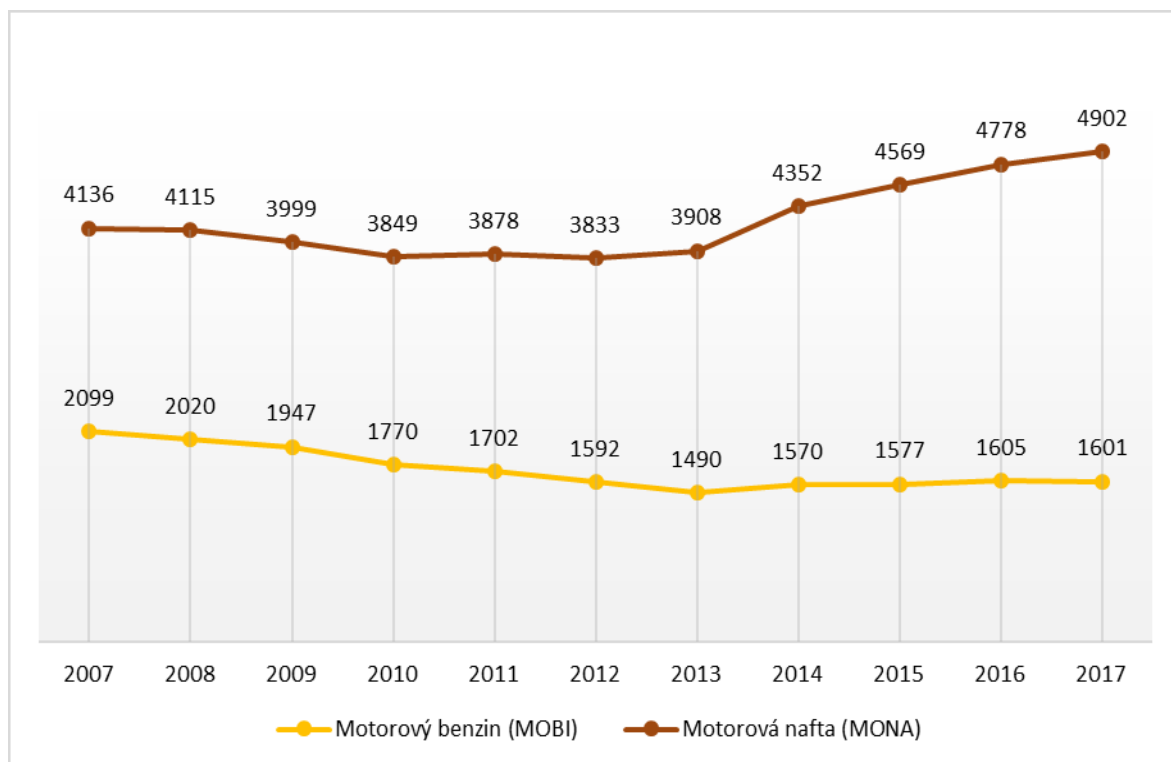
Z pohledu dlouhodobého vývoje spotřeba pohonných hmot v ČR měla do roku 2012 klesající trend. V oblasti spotřeby motorové nafty nebyl propad tak výrazný, rozdíl mezi roky 2007 a 2012 činil 7,4 %, naopak u benzínu v porovnání stejného období 24,2 %. Klesající tendence spotřeby benzínu byla ukončena až v roce 2014, kdy byl ve dvouletém období, v meziročním srovnání, zaznamenán mírný růst. V roce 2017 byl ČSÚ opět evidován pokles. V grafu na obrázku 8 je uveden vývoj spotřeby pohonných hmot v ČR v období od roku 2007 do roku 2017.

Klesající spotřebu benzínu výrazně ovlivňuje současné vyšší tempo obnovy vozového parku a finanční dostupnost trhu s novými vozidly s nižší spotřebou větší skupině spotřebitelů. Zvýhodnění alternativních pohonů a rostoucí počet automobilů na

CNG významně snižuje poptávku po klasických pohonných hmotách. Zásadním atributem, který ovlivnil rozhodování spotřebitele, byla výsledná prodejní cena benzínu na tuzemském trhu.

V oblasti spotřeby motorové nafty byl od roku 2013 v meziročním srovnání zaznamenán růst. Vyšší míra spotřeby motorové nafty je především důsledkem ekonomického růstu a výkonu v průmyslové výrobě. Rostoucí potřeba tuzemské i mezinárodní silniční přepravy zboží a osob, rozvoj odvětví s vysokým podílem spotřeby motorové nafty a výhodná poloha ČR jako tranzitní země, jsou strategické předpoklady kvantitativního růstu inkasa spotřební daně z minerálních olejů<sup>23)</sup>

**Obrázek 8:** Vývoj spotřeby motorového benzínu a nafty v ČR v letech 2007-2017 (tis. tun)

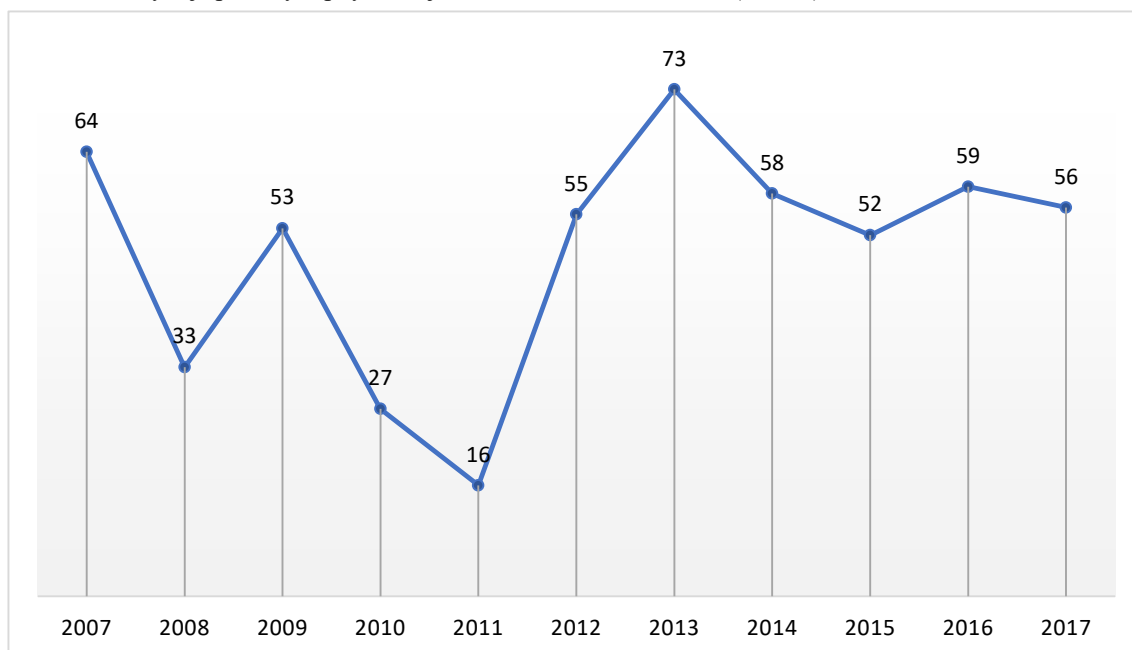


Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat Českého statistického úřadu

V oblasti spotřeby topných olejů byl od roku 2007 do roku 2011, vyjma krátkého období 2009, zaznamenán propad, který byl ukončen v následujících dvou letech. Z vývoje uvedeného v grafu na obrázku 9 lze konstatovat, že spotřeba topných olejů se na trhu ČR v roce 2014 stabilizovala a vykazuje s mírnými výkyvy nadprůměrný trend.

<sup>23)</sup> Česká Asociace Petrolejářského Průmyslu a Obchodu. Dostupné z: <https://www.cappo.cz/>

**Obrázek 9:** Vývoj spotřeby topných olejů v ČR v letech 2007-2017 (tis. tun)



Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat Českého statistického úřadu

Energetické využití topných olejů je v ČR minimální, elektřina, ať již v podobě monovýroby, nebo kombinované výroby elektřiny a tepla, se v podstatě nevyrábí, přesto stále existuje zastoupení výtopen, které k výrobě tepla minerální oleje využívají. V některých případech jsou stále zužitkovány jako sekundární, tedy doplňkové palivo, zejména u malospotřebitelů. Jak je však z grafu patrné, využití tohoto druhu paliva je zanedbatelné a je možné očekávat jeho další oslabení i vzhledem k relativně vyšším nákladům na pořízení tohoto druhu paliva v porovnání s ostatními palivy rozšířenými v ČR<sup>24)</sup>

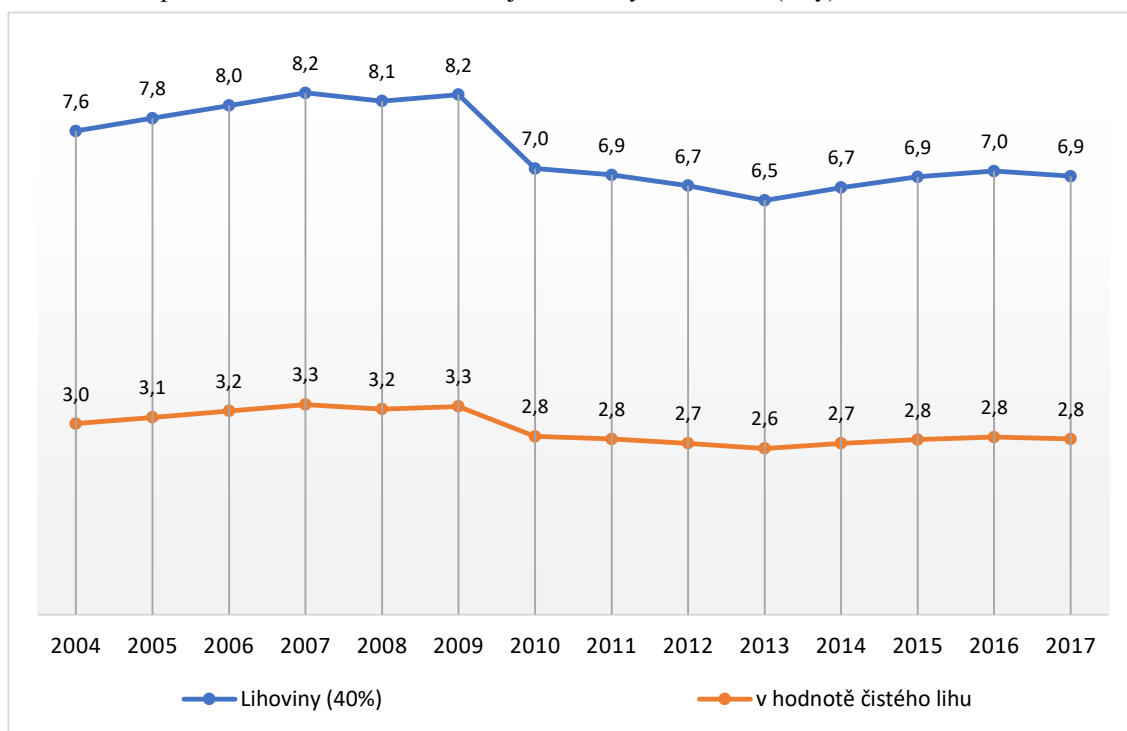
### 3.5.2 Vývoj tuzemské spotřeby lihu a výrobků obsahující líh

Vývoj spotřeby lihovin na jednoho obyvatele ČR lze do roku 2009 charakterizovat jako stabilní s mírným meziročním nárůstem o 2 % až 2,5 %. Významným obdobím pro klasifikaci statistických anomálií byl rok 2009 až 2013, ve kterých se projevil důsledek finanční a hospodářské krize a s tím související změny sazeb spotřební daně uplatněné v roce 2010. Situace na segregovaném trhu s alkoholickými nápoji byla ovlivněna množstvím nezdaněných lihovin, což vedlo absorpci trhu nelegálním alkoholem a v důsledku k rozsáhlé metanolové krizi. Nelze tedy zcela jednoznačně určit, zdali spotřeba

<sup>24)</sup> Dostupné z <https://www.mpo.cz/assets/cz/energetika/statni-energeticka-politika/2017/1/Zprava-o-vyvoji-energetiky-v-oblasti-ropy-2016.pdf>

ve sledován období skutečně reálně klesla. Od roku 2014 osobní spotřeba alkoholu a lihovin vykazovala mírný vzestup, meziročně téměř o 2 %, přesto nedosáhla původních hodnot z roku 2009. Důležitým faktorem, který ovlivnil spotřebu, souvisel se společenskou změnou charakteristikou svou výkoností a aktivním přístupem k využití volného času. Vývoj spotřeby lihovina a čistého lihu na jednoho obyvatele je uveden v grafu na obrázku 10.

**Obrázek 10:** Spotřeba lihovin a čistého lihu na jednoho obyvatele v ČR (litry)



Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat Českého statistického úřadu

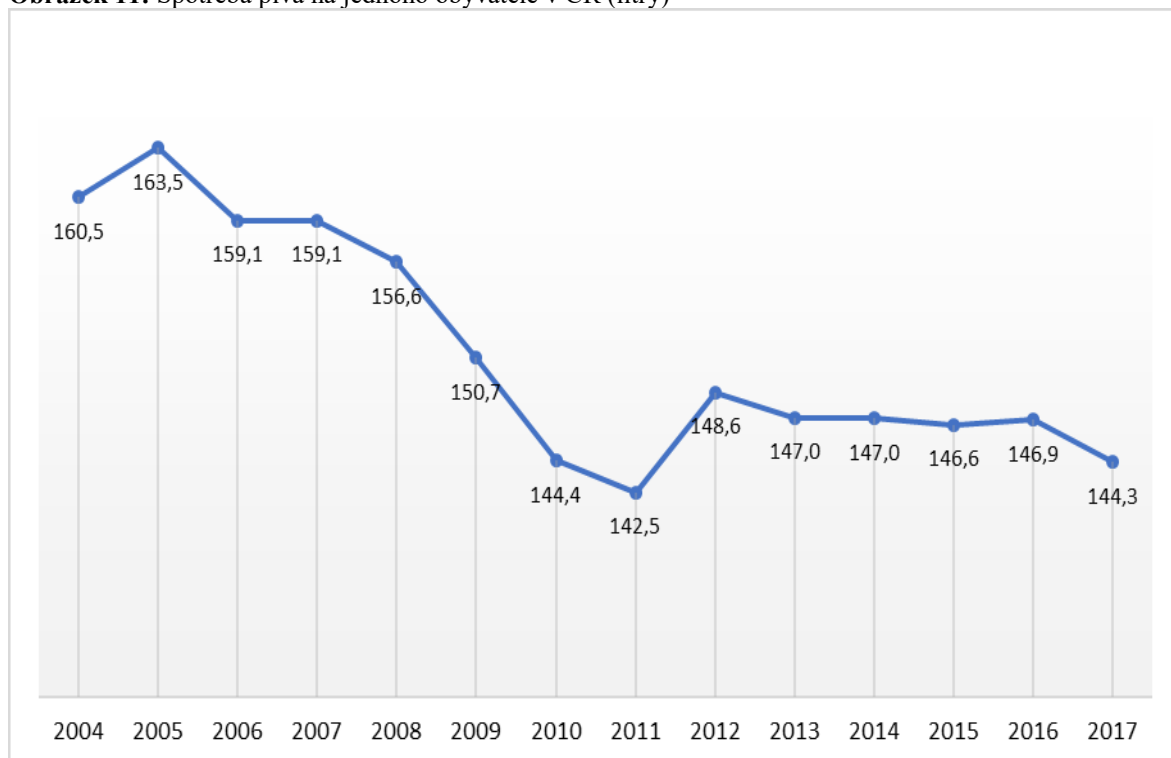
### 3.5.3 Vývoj tuzemské spotřeby piva

Vývoj tuzemské spotřeby piva byl ovlivněn různými faktory. Od roku 2006 byl zaznamenán propad spotřeby, který souvisel růstem cen v jiných oborech v závislosti na hodnotách vstupů do výroby. V průběh let 2008 až 2011 došlo k výraznému propadu tuzemské spotřeby, v porovnání roku 2007 a 2011 o 10,5 %. S očekávanou komplexní změnou sazeb spotřebních daní došlo k jednorázovému zdražení všech pivních produktů. Tato opatření a kurz české koruny k euru vedly k vyrovnání cen se sousedními státy a tím k oslabení zájmu zahraničních turistů o konzumaci piva v ČR. Tento trend byl ukončen v roce 2012, přesto další období již nenavázalo na kondici let předchozích a průměrná spotřeba piva se ustálila na 146,5 litrů na jedno obyvatele republiky. Hospodářské dopady a transformace současné společnosti výrazně ovlivnily konzumaci piva, muže ve věku



18 až 30 let trávící volný čas v restauracích postupně nahradily starší ročníky. Změna přístupu k alkoholu úzce souvisela i se zvýšenou poptávkou po substitutech, které byly na trh zavedeny ve formě ochucených nízkoalkoholických piv. Vývoj spotřeby piva na tuzemském trhu je uveden v grafu na obrázku 11.

**Obrázek 11:** Spotřeba piva na jednoho obyvatele v ČR (litry)



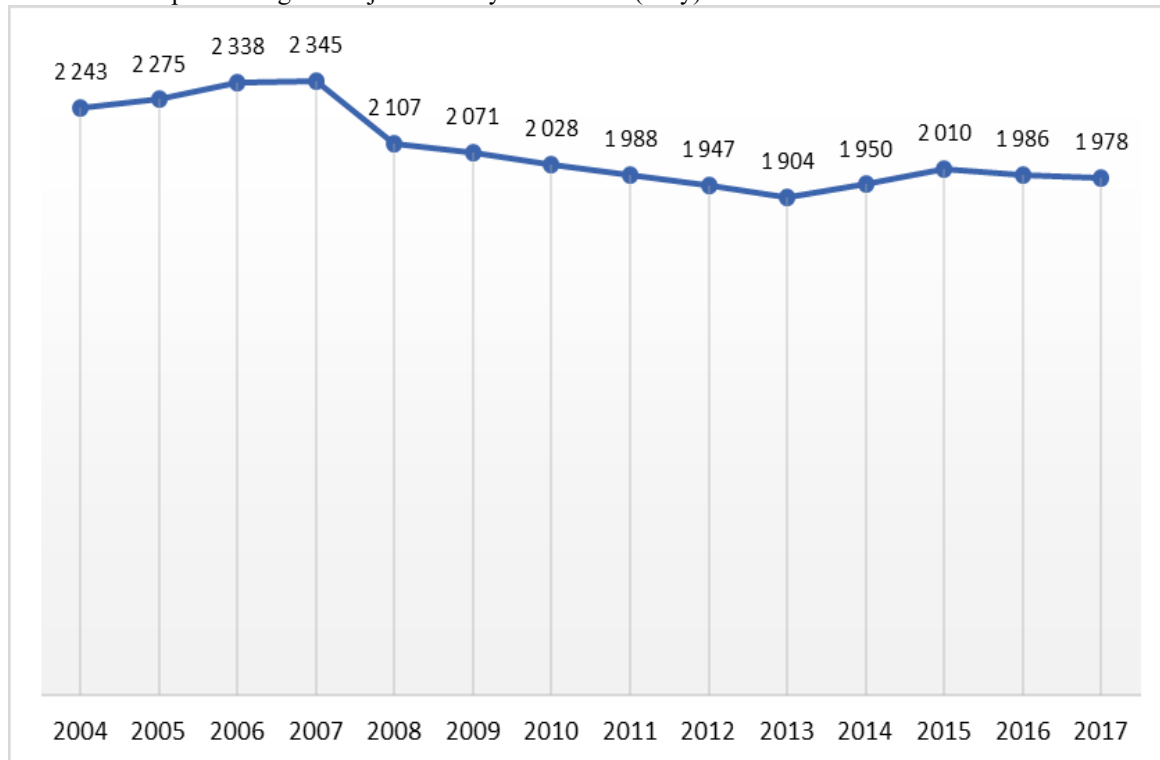
Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat Českého statistického úřadu

### 3.5.4 Vývoj tuzemské spotřeby cigaret

Spotřeba cigaret v ČR podle údajů ČSÚ rostla od roku 2004 ročně o 1,5 % až 2 %. Tento trend stagnoval v roce 2007, ve kterém byl evidovaný meziroční přírůstek o 0,3 %. V následujícím roce byl statistiky vykázán první výrazný propad ve spotřebě. V roce 2007 byla uplatněna vyšší míra zdanění, která ovlivnila konečnou cenu tabákových výrobků a současně chování spotřebitelů, kteří postupně nahrazovali standardní cigarety balením vlastních z tabáku ke kouření. Distinkce ve spotřebě mezi uvedenými roky činila 238 kusů cigaret na jednoho obyvatele ČR, což představuje pokles o 10,1 %. Klesající tendence celorepublikové spotřeby cigaret byla zaznamenána v dalším pětiletém období. Obliba daňově zvýhodněných substitutů, které nahrazují klasické kouření, ovlivňuje spotřebu od roku 2010, přesto v roce 2014 a 2015 byla evidována vyšší spotřeba cigaret oproti předcházejícímu období. Intence orgánů EU regulovat spotřebu a úplný zákaz kouření v restauracích nenaplnily očekávaný efekt, jelikož spotřeba tabákových výrobků v roce 2016

a 2017 byla stále vysoká. Vývoj spotřeby cigaret na tuzemském trhu je uveden v grafu na obrázku 12.

**Obrázek 12:** Spotřeba cigaret na jednoho obyvatele v ČR (kusy)



Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat Českého statistického úřadu

### 3.6 Vymezení trendů ovlivňující výběr inkasa spotřebních daní

Trend lze obecně charakterizovat jako tendenci směřování dlouhodobého procesu, v probíhajících a těžko předvídatelných změnách, zejména v hospodářské oblasti. Lze jej také vnímat jako celkovou dlouhodobější a kvantitativní změnu, očištěnou od krátkodobých fluktuací, odhadnutelnou například na základě časových řad a klouzavého průměru<sup>25)</sup>. Nejvýznamnější vlivy jsou v této kapitole kategorizovány na trendy v oblasti fiskální, které dlouhodobě negativně působící na řádný výběr spotřební daně a tím předpokládaný objem inkasovaných příjmů, a trendy v oblasti spotřeby ovlivňující její výši a spotřebitelský zájem o výrobky podléhající spotřební dani.

<sup>25)</sup> <https://cs.wikipedia.org/wiki/Trend>

### 3.6.1 Charakteristika trendů ovlivňující výběr spotřební daně

Mezi významné faktory ovlivňující výběr spotřebních daní patří:

- sazby spotřebních daní vybraných výrobků, respektive výše stanovené spotřební daně ve vztahu k jejím plátcům a poplatníkům,
- rozsah a podmínky uplatnění nároku osvobození od spotřební daně v rámci subjektů, které mohou dovážet, případně přijímat a užívat tyto vybrané výrobky na daňové území ČR,
- objem vrácené daně plátcí a množství plátců, kterým u zdaněných komodit uvedených do volného daňového oběhu vzniká nárok na vrácení daně,
- problematika povolovacího řízení správce daně související s podmínkami pro vydání povolení daňového subjektu,
- neplnění podmínek vydaného povolení daňového subjektu, zneužití povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně,
- nedostatečná výše zajištění spotřební daně,
- nedostatečné nebo nepravdivé vedení evidence o vstupech a výstupech vybraných výrobků,
- minimalizace, respektive optimalizace daňové povinnosti a neefektivní snaha státu regulovat aktivity daňových subjektů,
- účelové vyhýbání daňovým odvodům prostřednictvím zákonodárcem nezamýšlených mezer ve stylizaci daňových zákonů,
- snižování administrativních nákladů na výběr spotřební daně ze strany státu,
- daňové úniky a protiprávní jednání daňových subjektů s cílem neoprávněně zkrátit daňovou povinnost,
- snižování počtu daňových kontrol správce daně,
- stav daňových zákonů a komplikovanost daňového řízení,
- faktor času (zpožděná reakce přijetí opatření).

### **3.6.2 Charakteristika trendů ovlivňující spotřebu**

- vývoj sazeb spotřební daně a cenové relace jednotlivých komodit podléhajících spotřební dani,
- vliv spotřební daně a daně z přidané hodnoty na ceny určené pro konečné spotřebitele,
- ceny vstupních surovin,
- míra zdanění a vývoj cen vybraných výrobků v okolních státech,
- míra inflace,
- ekonomický růst a chování trhu s vybranými výrobky,
- socioekonomický status obyvatelstva,
- politika státu a míra regulace spotřeby vybraných výrobků,
- emisní a environmentální zákazy a omezení,
- podíl substitutů na trhu, hledání alternativních zdrojů,
- demografický vývoj,
- životní styl a změny preferencí konečných spotřebitelů,
- změny chování podnikatelských subjektů, optimalizace výdajů.

### **3.7 Komparace zdanění vybraných výrobků v členských státech EU**

Spotřební daně tvoří nedílnou součást daňové soustavy všech členských zemí Evropské unie. Legislativní činnost EU má za cíl koordinovat a sbližovat právní předpisy týkající se DPH a harmonizovat spotřební daně, přesto se sazby a struktura spotřebních daní v jednotlivých zemích liší, což podstatně ovlivňuje evropskou hospodářskou soutěž. Ačkoliv spotřební daně výrazně zvyšují konečnou cenu pro spotřebitele a výrazně nižší spotřební daně u některé komodity v některých zemích zvýhodňují domácí producenty, jsou na evropské úrovni u většiny produktů stanoveny minimální sazby daně.

### 3.7.1 Minerální oleje

Ve většině členských zemí EU postupně dochází ke zvyšování spotřebních daně z minerálních olejů nejen kvůli dosažitelnosti fiskálních příjmů, ale v posledních letech zejména v souvislosti s ekologickou politikou jednotlivých států. Vyšší daňové zatížení tak nutí všechny subjekty efektivněji nakládat s přírodními zdroji a chovat se šetrněji k životnímu prostředí. Zároveň významně ovlivňuje chování konečných spotřebitelů i různé segmenty národních ekonomik zemí Společenství. Z uvedených důvodů přijala Evropská unie směrnici Rady (ES) 2003/96/ES, prostřednictvím které stanovila členským státům Evropské unie minimální sazbu spotřební daně z 1000 litrů olovnatého benzínu ve výši 421 EUR, respektive 359 EUR z bezolovnatého benzínu a sazbu z 1000 litrů motorové nafty ve výši 330 EUR. V oblasti komodity topných olejů je minimální sazba stanovena ve výši 21 EUR, a to jak pro domácí či komerční užití.

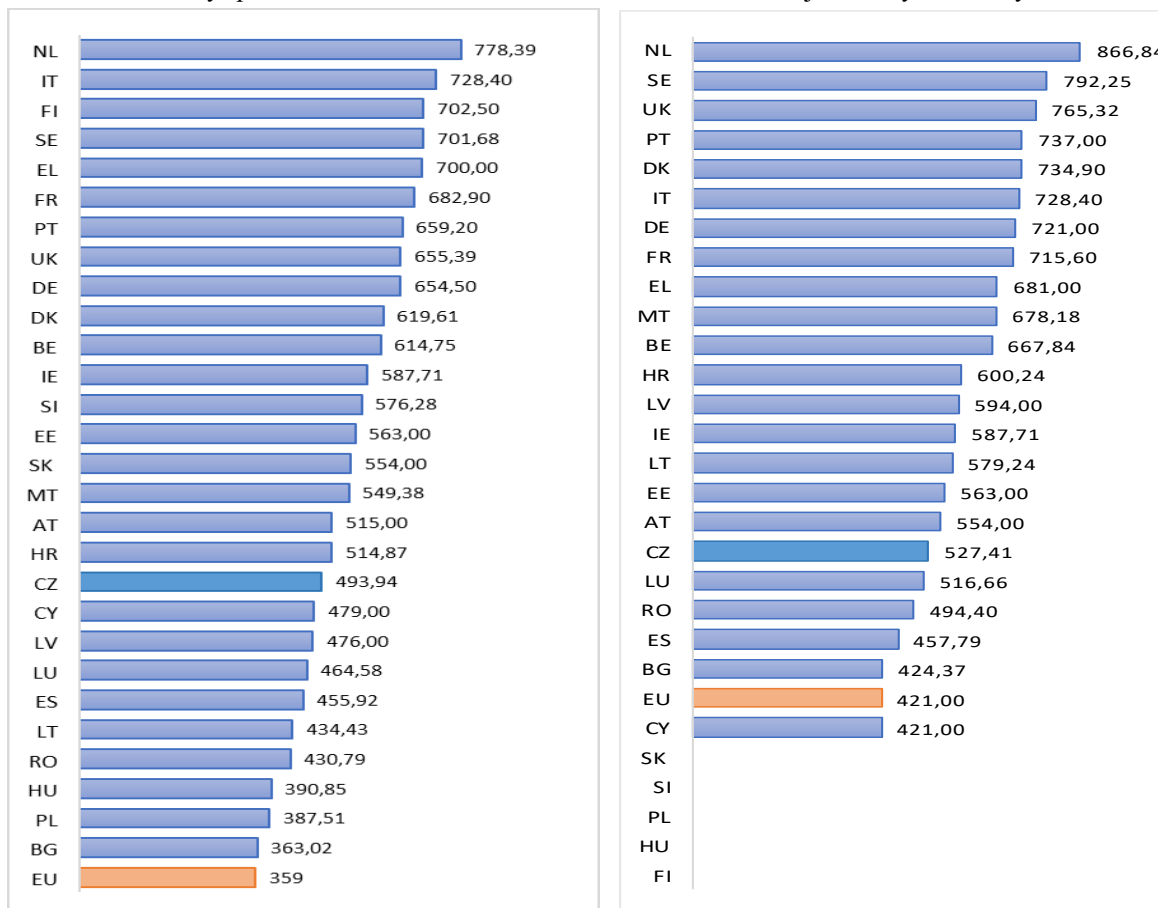
Účinností legislativní změny zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, došlo v ČR od 1. 1. 2010 ke změně sazeb spotřební daně z minerálních olejů a tím ke zvýšení míry zdanění v porovnání s některými státy EU. Česká republika se tak zařadila mezi země s vyšší mírou zdanění a výrazně přesahuje její minimální výši. V rámci zemí EU zaujímá devatenáctou pozici u komodity bezolovnatý benzín, respektive osmnáctou u komodity olovnatý benzín. Obdobná situace je také u motorové nafty, kde ČR zaujala mezi členskými státy šestnáctou pozici.

Na základě výsledků komparace výše zdanění pohonných hmot v ČR a v sousedních státech, lze situaci stále hodnotit jako diferencovanou, přestože v Rakousku a na Slovensku sazby spotřební daně u bezolovnatého benzínu jsou ve vzájemném porovnání nepatrně vyšší, naopak v Polsku je zdanění výrazně nižší než v tuzemsku. Zásadnější rozdíly jsou shledány u motorové nafty. Ve středoevropském regionu se ČR zařadila mezi státy s nejvyšší mírou zdanění.

Graf na obrázku 13 znázorňuje výši zdanění olovnatého a bezolovnatého benzínu v jednotlivých státech Evropské unie, které i přes možnost uplatňovat dočasné osvobození nebo snížení úrovně zdanění, implementovaly národní daň vyšší než minimální úroveň zdanění, která byla stanovena orgány Evropské unie. Nejvyšší sazba spotřební daně z 1000 litrů bezolovnatého benzínu byla v roce 2018 uplatněna v Nizozemí (778,39 EUR), naopak nejnižší v Bulharsku (363,02 EUR). Rozdíl mezi maximální a minimální sazbou činil v loňském roce 415,37 EUR (214,4%), což není zcela v souladu se zamýšleným cílem

absolutní harmonizace spotřební daně z pohonných hmot na daňovém území EU. Obdobně jsou rozdíly evidovány i u olovnatého benzínu, kde nejvyšší sazba spotřební daně byla zavedena v Nizozemí (866,84 EUR) a nejnižší na ostrově Kypr, která je mj. shodná s minimální sazbou stanovenou na území EU.

**Obrázek 13:** Sazby spotřební daně bezolovnatého a olovnatého benzínu v jednotlivých členských státech EU

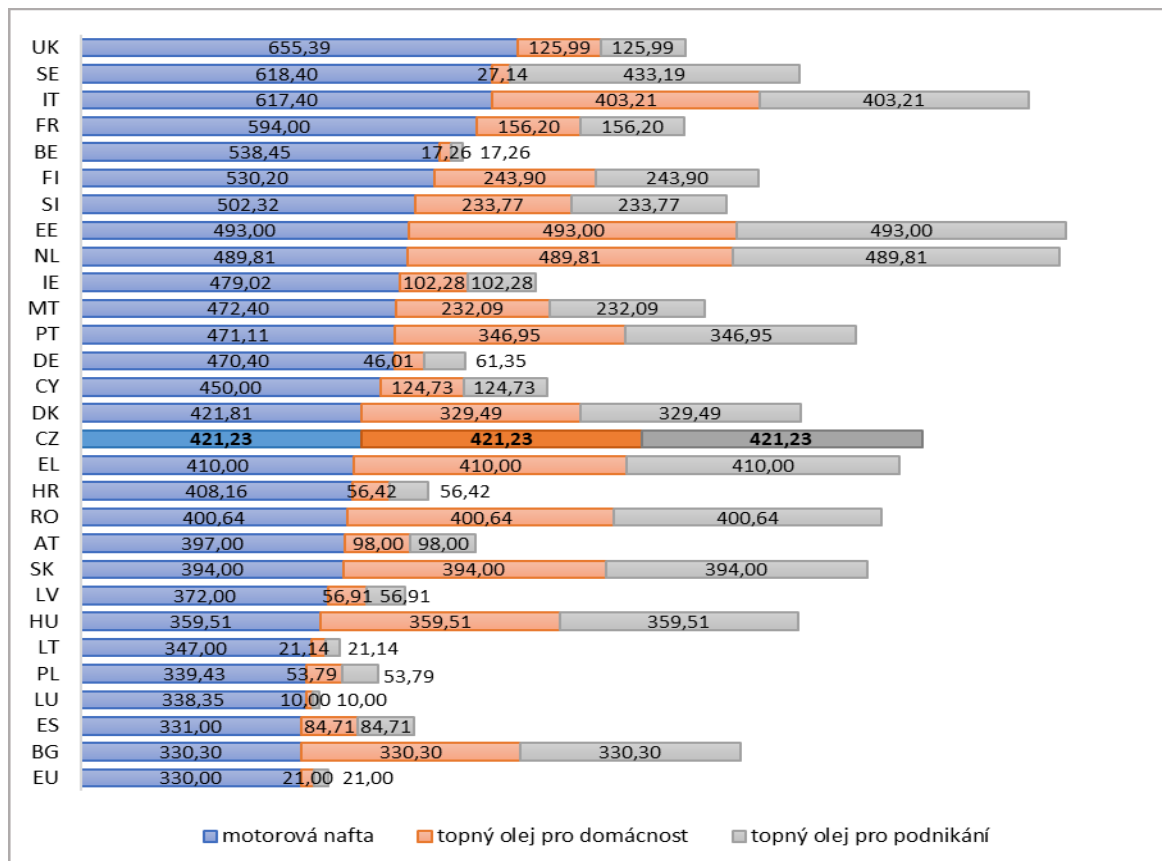


Zdroj: EXCISE DUTY TABLES Part II Energy products and Electricity In accordance with the Energy Directive (Council Directive 2003/96/EC) INCLUDING Natural Gas, Coal and Electricity) Shows the situation as at 01/01/2018 Evropské komise (vlastní zpracování)

V grafu na obrázku 14 je uvedena aktuální míra zdanění motorové nafty a topných olejů v porovnání s jednotlivými státy EU. Pro účely relevantní komparace byla zvolena motorová nafta s obsahem biosložek a síry menším než 10 mg/kg (CN 2710 19), která je předmětem daně většiny zemí EU. Pro přehlednější vizualizaci rozdílů užití topných olejů byly komparovány sazby spotřební daně určené pro výrobu tepla v domácnostech a pro komerční užití. Nejvyšší sazba spotřební daně z 1000 litrů motorové nafty byla v roce 2018 uplatněna ve Velké Británii (655,39 EUR), naopak nejnižší v Bulharsku (330,30 EUR). Nejvyšší míra zdanění z 1000 litrů topného oleje určeného pro výrobu tepla v domácnostech byla v Estonsku (493 EUR), nejnižší v Lucembursku (10 EUR) a Belgii

(17,26 EUR), které mj. nesplnili podmínku pro minimální výši zdanění. Většina zemí EU zavedla shodnou sazbu spotřební daně z topných olejů určených pro domácnosti i pro podnikatelský sektor, kromě Švédska, kde rozdíl mezi nekomerční a komerční zdaněním tvořil 406,05 EUR a Německa s rozdílem sazeb 15,34 EUR. Obdobně jako u komodity benzínu byly u motorové nafty zřejmé diference mezi maximální a minimální sazbou spotřební daně, která v loňském roce činila rozdíl 325,09 EUR (198,4%).

**Obrázek 14:** Sazby spotřební daně motorové nafty a topného oleje v jednotlivých členských státech EU



Zdroj: EXCISE DUTY TABLES Part II Energy products and Electricity In accordance with the Energy Directive (Council Directive 2003/96/EC) INCLUDING Natural Gas, Coal and Electricity) Shows the situations as at 01/01/2018 Evropské komise (vlastní zpracování)

Ve všech členských zemích se spotřební daně lišily dle dané komodity vybraného výrobku a lze tedy konstatovat, že nadále byly evidované významné rozdíly v sazbách za pohonné hmoty. Přes veškerá úsilí o harmonizaci spotřební daně na území EU, stále přetrvává mezi jednotlivými státy daňová konkurence. Unifikace zdanění v oblasti minerálních olejů tak naráží na hospodářskou distinkci jednotlivých členských států a snahy národních ekonomik zatraktivnit podmínky pro život a podnikání. Pro komplexní hodnocení je nutné doplnit, že sazby spotřební daně jednotlivých států, které nejsou členy

eurozóny, byly stanoveny dle přepočítacího kurzu EUR k jednotlivým národním měnám, který vycházel ze směnného kurzu Evropské centrální banky<sup>26)</sup>.

### 3.7.2 Líh

Míra zdanění lihu a výrobků obsahující líh je u jednotlivých států EU značně rozdílná. Nejvyšší sazbu spotřební daně z jednoho hektolitrů etanolu měly zpravidla stanovenou severské země, které v souvislosti s ochranou veřejného zdraví výrazně regulují spotřebu, naopak nejnižší sazbu jižní státy zastupující tradiční výrobce lihu a alkoholických nápojů.

Snahy EU prosadit zvýšení konvergence sazeb spotřební daně s cílem zajistit bezproblémové fungování vnitřního trhu, a to zejména s ohledem na možné narušení hospodářské soutěže a podvody, vedly Komisi k předložení návrhu změny směrnice 92/84/EHS a s účinností od 1. ledna 2008. Evropský právní předpis zamýšlel uplatnit zvýšení minimální sazby pro alkohol, meziprodukty a pivo v řádu o 31 %, což odpovídá míře inflace stanovené za období od roku 1993 do roku 2005, včetně přechodného období do roku 2010 pro členské státy, které by mohly mít potíže dosáhnout nové minimální sazby<sup>27)</sup>. Tento návrh však nebyl přijat, proto byla stále účinná směrnice 92/84/EHS, která určuje členským státům EU minimální sazbu 550 EUR z jednoho hektolitrů etanolu.

Graf na obrázku 15 nabízí srovnání míry zdanění vybraných výrobků v rámci jednotlivých zemí EU. Pro účely relevantní komparace byla vybrána sazba stanovená v článku 3.1. směrnice 92/84/EHS. Nevyšší sazba spotřební daně z jednoho hektolitrů etanolu byla v roce 2018 uplatněna ve Švédsku (5378 EUR), naopak nejnižší v Bulharsku (562 EUR). Diference mezi maximální a minimální sazbou spotřební daně činila 4816 EUR (956,9%). Sazby spotřební daně z lihu jsou uvedeny v grafu na obrázku 15.

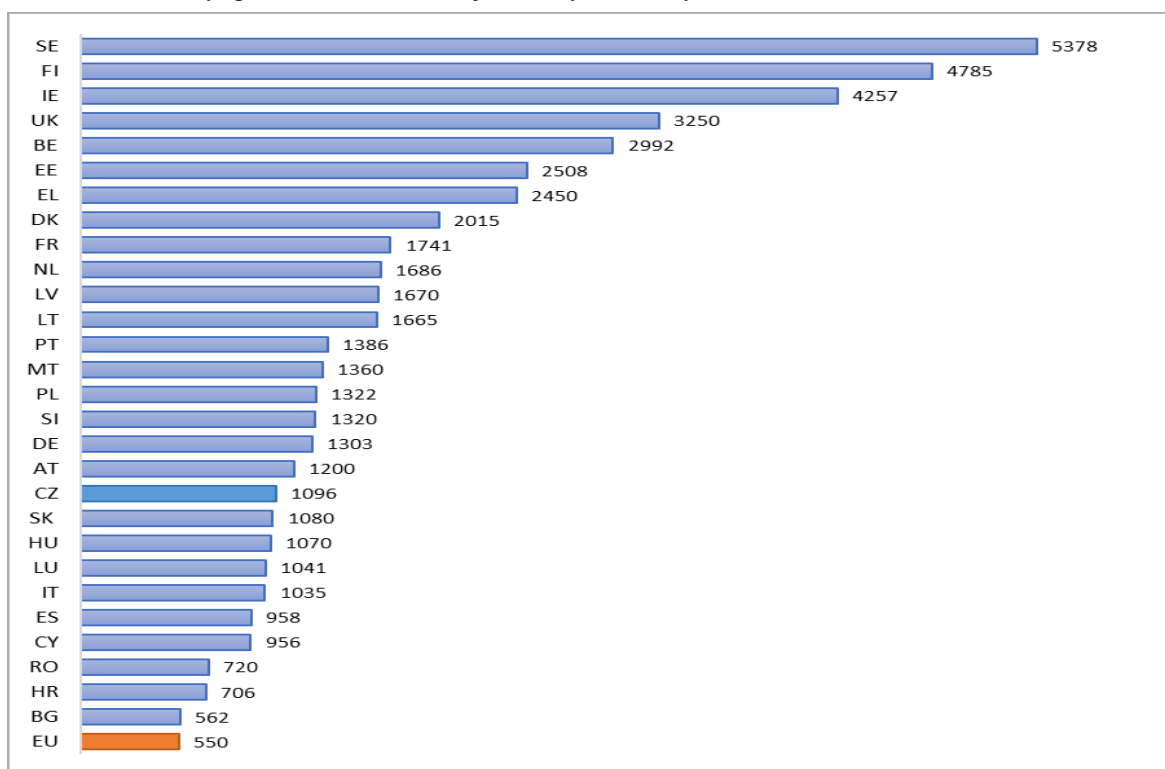
---

<sup>26)</sup> Čl. 12 odst. 1 směrnice Rady (ES) 2003/96/ES, kurz ECB k 1. 10. 2018

<sup>27)</sup> CELEX č. 52006PC0486 Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 92/84/EHS o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů KOM/2006/0486.



**Obrázek 15:** Sazby spotřební daně z lihu v jednotlivých členských státech EU



Zdroj: EXCISE DUTY TABLES Part I Alcoholic Beverages, Shows the situation as at 01/07/2018 Evropské komise (vlastní zpracování)

Česká republika zaujala v loňském roce devatenácté místo, což je v porovnání s ostatními členskými státy pozice s podprůměrnou mírou zdanění. V komparaci se sousedními státy, lze konstatovat, že sazby spotřebních daní jsou téměř vyrovnané a úměrné socioekonomickému statusu obyvatel dané země. Největší daňové zatížení bylo registrováno v Německu, nejmenší na Slovensku.

Pro komplexní hodnocení je nutné doplnit, že sazby spotřební daně jednotlivých států, které nejsou členy eurozóny, byly stanoveny dle přepočítacího kurzu EUR k jednotlivým národním měnám, který vycházel ze směnného kurzu Evropské centrální banky.

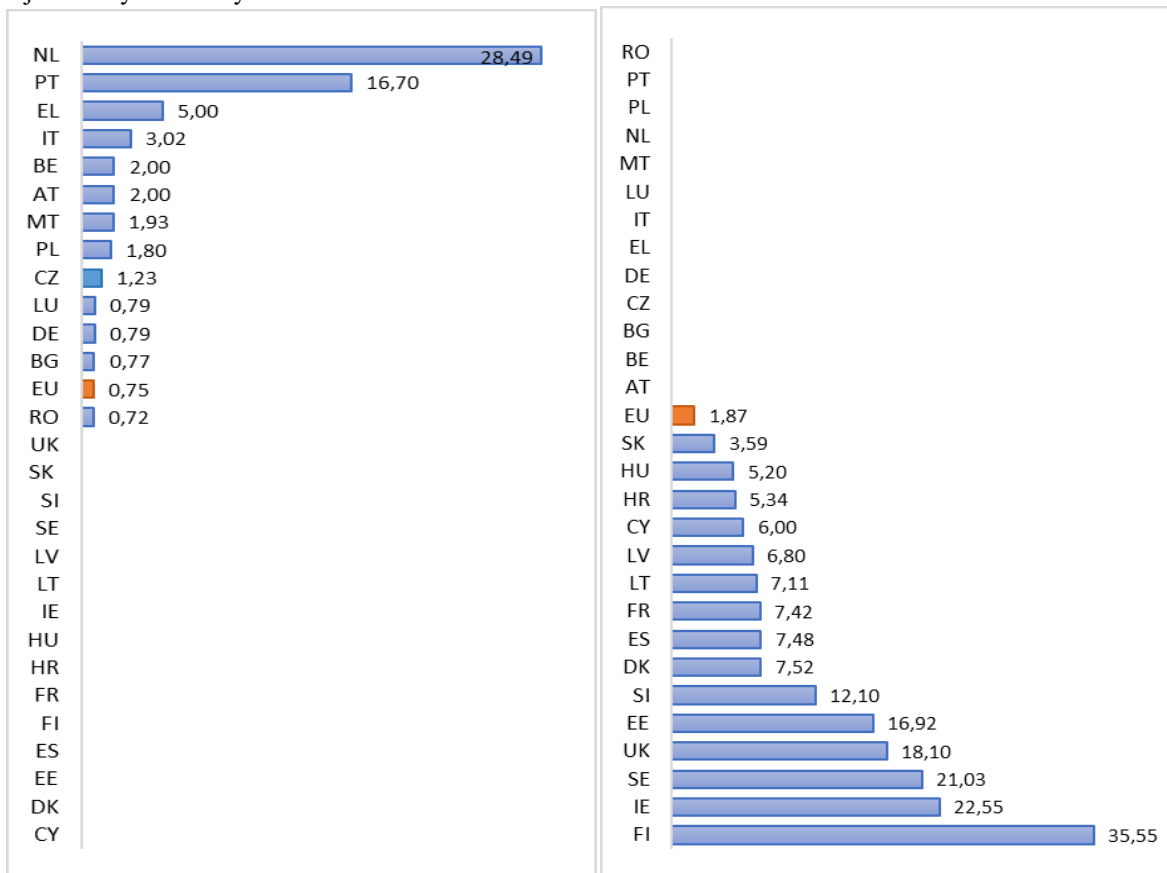
### 3.7.3 Pivo

V souladu se směrnicí 92/84/EHS, respektive článkem 6, vymezily orgány EU sazbu daně i pro pivo. Výše spotřební daně je stanovena na hektolitr/stupeň Plato<sup>28)</sup>, v minimální výši 0,748 EUR nebo na hektolitr/stupeň alkoholu hotového výrobku, v minimální výši 1,87 EUR. Pro potřeby evaluace spotřební daně byly jednotlivé státy EU kategorizovány

<sup>28)</sup> za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny

podle uplatněného způsobu zdanění. ČR společně s dalšími třinácti státy uplatňuje způsob zdanění podle stupňů Plato.

**Obrázek 16:** Sazby spotřební daně z piva podle stupňů Plato a stupňů alkoholu hotového výrobky v jednotlivých členských státech EU



Zdroj: EXCISE DUTY TABLES Part I Alcoholic Beverages, Shows the situation as at 01/07/2018 Evropské komise (vlastní zpracování)

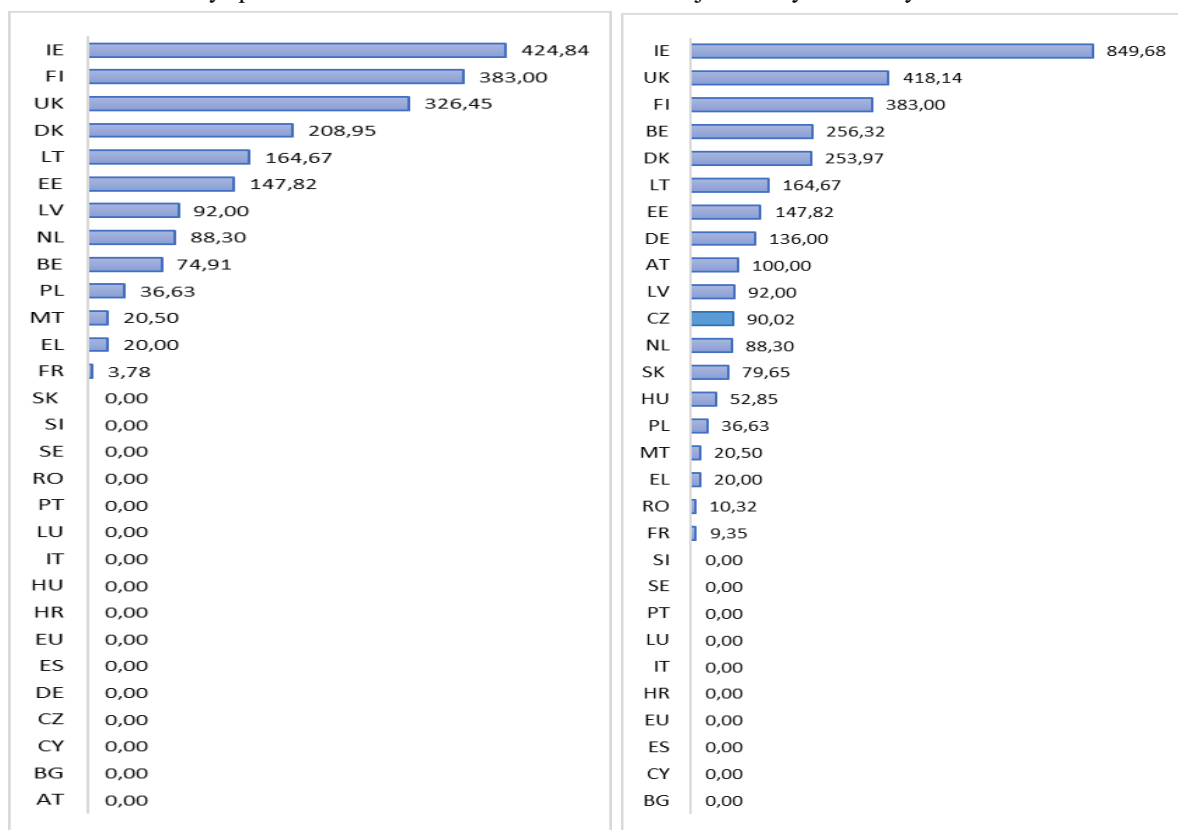
Česká republika v kategorii zdanění podle stupňů Plato zaujala v roce 2018 deváté místo a zařadila se tak mezi státy s menší mírou zdanění. Nejvyšší sazba spotřební daně byla uplatněna v Nizozemí (28,49 EUR), naopak nejnižší v Rumunsku (0,72 EUR), která byla ve sledovaném roce nižší než stanovená sazba na území EU. V kategorii zdanění podle stupňů alkoholu hotového výrobku, byla v loňském roce nejvyšší sazba uplatněna ve Finsku (35,55 EUR) a nejnižší na Slovensku (3,59 EUR). V porovnání míry zdanění ČR ve vztahu k sousedním státům, kromě Slovenska, které uplatňuje zdanění v jiné kategorii, bylo vyšší daňové zatížení uplatněno pouze v Německu. Pro komplexní hodnocení je nutné doplnit, že sazby spotřební daně jednotlivých států, které nejsou členy eurozóny, byly stanoveny dle přepočítacího kurzu EUR k jednotlivým národním měnám, který vycházel ze směnného kurzu Evropské centrální banky.

### 3.7.4 Tiché a šumivé víno

Tichá a šumivá vína jsou jedinými vybranými výrobky, u kterých orgány EU nestanovily v souladu se směrnicí 92/84/EHS minimální sazbu daně. Národní zájem členských států produkujících víno v historicky největších a nejvýznamnějších vinařských oblastech na jihu Evropy a ve středoevropském regionu vedl k prosazení nulových sazeb spotřební daně. Z grafu na obrázku 17 je naopak patrné, že zdanění vinných produktů uplatňují zejména evropské státy s tradicí pivovarnictví, které tím analogicky chrání vlastní trh.

Nulovou sazbu spotřební daně u tichého vína uplatnilo patnáct evropských států a devět nulové zdanění šumivých vín. Nejvyšší sazbu spotřební daně v loňském roce stanovilo Irsko 424,84 EUR u tichého vína nepřevyšující 15% obsahu alkoholu, respektive 849,68 EUR u šumivého vína, naopak nejnižší Francie 3,78 EUR u tichého a 9,35 EUR., přestože patří mezi významné evropské producenty vín. V rámci středoevropského regionu zdaňuje tiché víno pouze Polsko, šumivá vína Česká republika, Slovensko, Rakousko a nejvyšší míru zdanění uplatňuje Německo (136 EUR).

**Obrázek 17:** Sazby spotřební daně z tichého a šumivého vína v jednotlivých členských státech EU



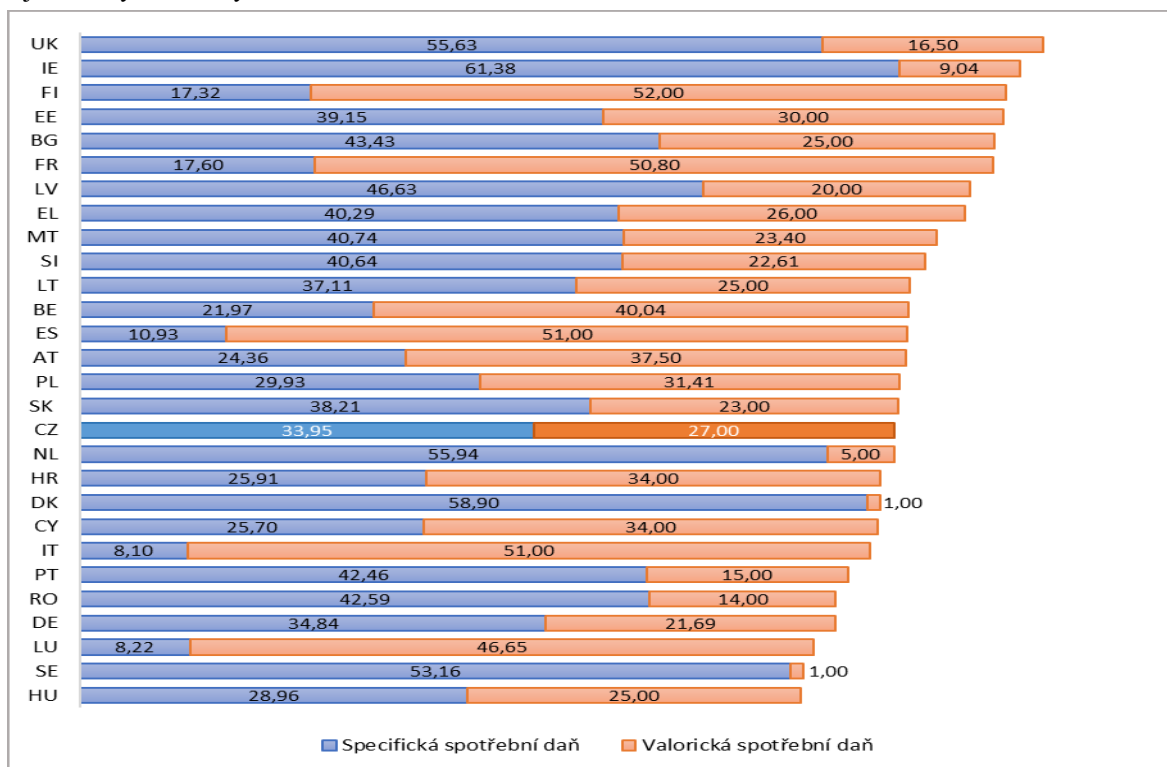
Zdroj: vlastní zpracování údajů z materiálu EXCISE DUTY TABLES Part I Alcoholic Beverages, Shows the situations as at 01/07/2018 Evropské komise vlastní zpracování)

Pro komplexní hodnocení je nutné doplnit, že sazby spotřební daně v jednotlivých státech EU, které nejsou členy eurozóny, byly stanoveny dle přepočítacího kurzu EUR k jednotlivým národním měnám, který vycházel ze směnného kurzu Evropské centrální banky.

### **3.7.5 Tabákové výrobky**

V oblasti komodity tabákových výrobků došlo s účinností směrnice 2011/64/EU ke kodifikaci a ke zrušení původní směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES. Nový právní předpis stanovil po celou EU obecné zásady a minimální sazby spotřební daně z tabákových výrobků (tj. z cigaret, doutníků a doutníčků, jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret a ostatního tabáku ke kouření). Všechny členské státy musely stanovit minimální celkovou spotřební daň nejen z výroby, ale i z dovozu tabákových výrobků na daňové území EU. Spotřební daň byla právním předpisem stanovena z valorické spotřební daně vypočítané z nejvyšší maloobchodní ceny a specifické spotřební daně vypočítané na jednotku výrobku. Od 1. 1. 2014 činila celková spotřební daň z cigaret nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných jednotlivými státy EU ke spotřebě. Tato spotřební daň nesměla být nižší než 90 EUR z 1 000 kusů cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu.

**Obrázek 18:** Procentuální podíl statistické a valorické spotřební daně v maloobchodní ceně cigaret v jednotlivých členských státech



Zdroj: EXCISE DUTY TABLES, Part III -Manufactured Tobacco, Shows the situation as at 01/07/2018 Evropské komise (vlastní zpracování)

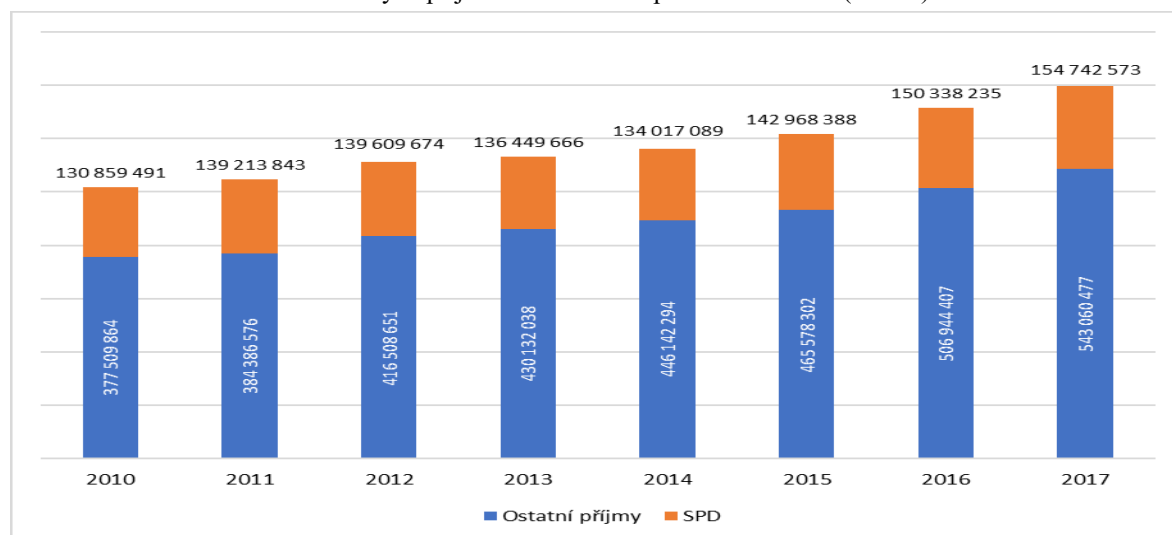
Graf na obrázku 18 zobrazuje míru zdanění v jednotlivých členských státech EU vyjádřený procentuálním podílem specifické daně a procentuálním podílem valorické daně vycházející z maloobchodní ceny cigaret, bez započítání DPH. Nejvyšší podíl spotřební daně uplatnila v loňském roce Velká Británie (72,13%) a Švédsko (70,42%), naopak nejmenší podíl Irsko (54,16%) a Maďarsko (53,96%). V porovnání absolutní míry zdanění ČR (60,95%) ve vztahu k sousedním státům bylo v loňském roce nižší daňové zatížení určeno pouze v Německu.

Spotřební daň u tabáku a u ostatních tabákových výrobků nelze zcela relevantně komparovat, jelikož některé členské státy uplatňují pouze jednotkovou či procentuální složku daně. Pro komplexní hodnocení je nutné doplnit, že sazby spotřební daně jednotlivých států, které nejsou členy eurozóny, byly stanoveny dle přepočítacího kurzu EUR k jednotlivým národním měnám, který vycházel ze směnného kurzu Evropské centrální banky.

### 3.8 Predikce vývoje příjmů do roku 2020

Státní rozpočet představuje plán finančního hospodaření státu na daný rozpočtový rok, kterým se zajišťuje plnění ekonomických, sociálních a politických funkcí státu. Rozpočet je založen na hotovostním základě a vychází z rozpočtové skladby daňových příjmů platných v ČR. Významným příjmem do státního rozpočtu jsou příjmy daňové a příjmy z povinného pojistného na sociální zabezpečení, které tvoří téměř 90 % celkových příjmů státního rozpočtu. Největší podíl daňových příjmů představují příjmy z DPH a spotřebních daní<sup>29)</sup>. Graf na obrázku 19 znázorňuje relativní poměr daňového výnosu ze SPD v celkových příjmech státního rozpočtu v období od roku 2010 až 2017.

**Obrázek 19:** Poměr SPD v celkových příjmech státního rozpočtu 2010-2017 (tis. Kč)



Zdroj: Závěrečný účet kapitoly 398 všeobecná pokladní správa 2010-2017, MF ČR (vlastní zpracování)

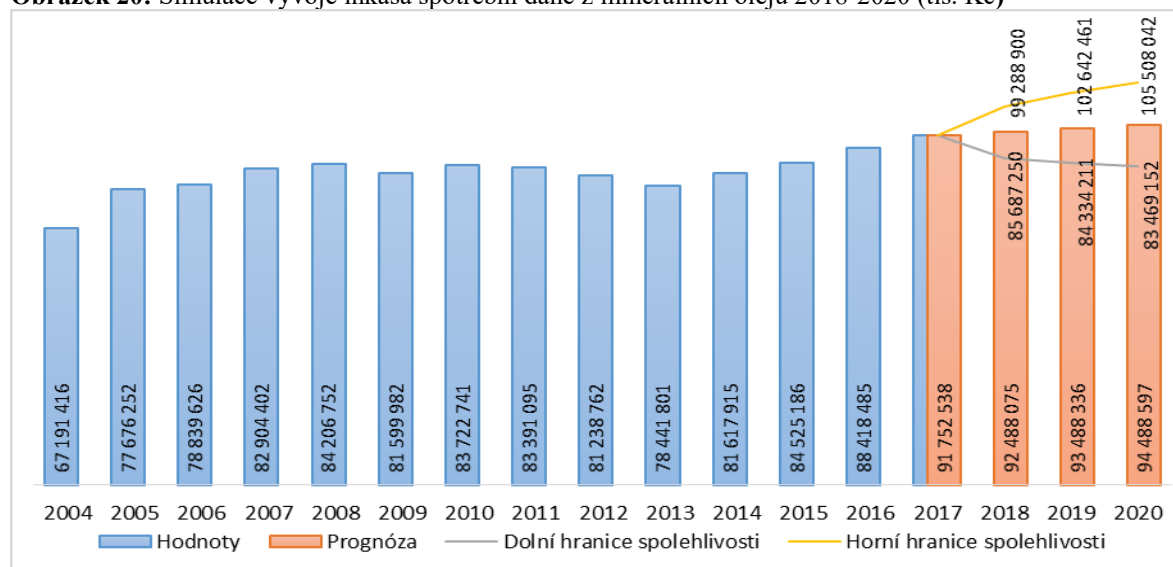
Největší objem příjmů státního rozpočtu ČR inkasovaných ze spotřebních daní, tvoří daň z minerálních olejů (60 %) a daň z tabákových výrobků (30 %). Výnosy z ostatních daní tvoří 10 % z celku, nejméně zastoupenou je daň z tichého vína a meziproductů.

Předpoklad dlouhodobého meziročního růstu inkasa spotřebních daně z minerálních olejů by mohl být zachován i v příštích letech. V roce 2018 tak pravděpodobně dosáhne 92 mld. Kč. Výnos z minerálních olejů bude především určovat spotřeba pohonných hmot, benzínu domácnostmi a motorové nafty tuzemskými podniky a mezinárodní dopravou. V případě absence trendů ovlivňujících výběr daně a zachování meziročního růstu 1,5 % až

<sup>29)</sup> Státní rozpočet 2017 v kostce, Ministerstvo financí ČR

2,5 % by racionální odhad inkasa mohl pro rok 2020 být stanoven z hodnot uvedených v horní hranici spolehlivosti simulace uvedené v grafu na obrázku 20 a dosahovat tak hranice 98 mld. Kč.

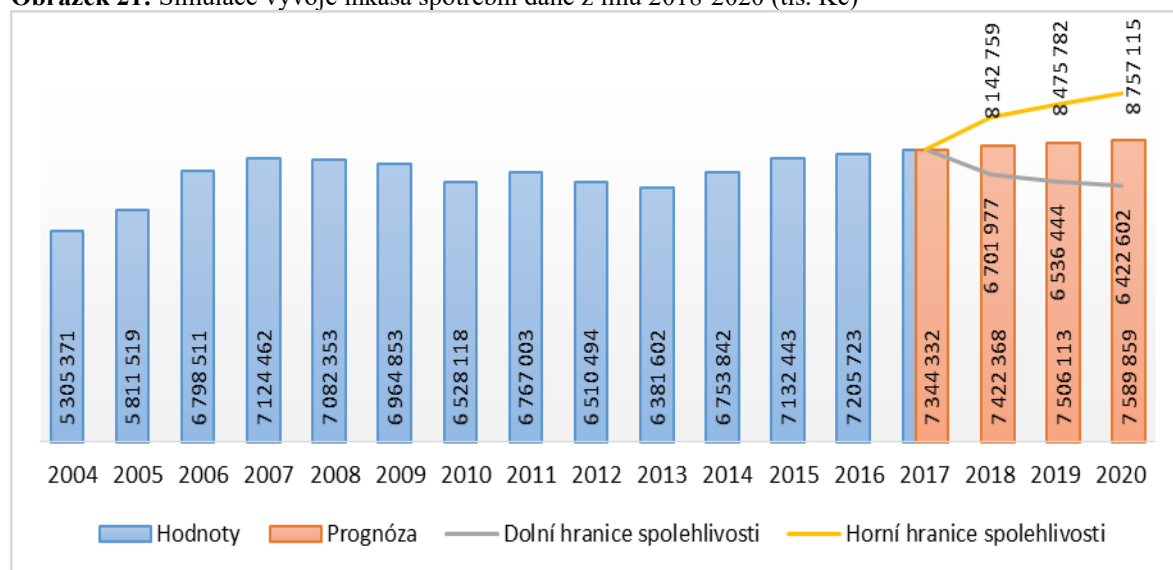
**Obrázek 20:** Simulace vývoje inkasa spotřební daně z minerálních olejů 2018-2020 (tis. Kč)



Zdroj: Závěrečný účet kapitoly 398 všeobecná pokladní správa 2010-2017, MF ČR (vlastní zpracování)

Vývoj spotřební daně v oblasti lihu bude jako u minerálních olejů flexibilní. Inkaso pro rok 2018 bylo správcem daně odhadnuto na 7,8 mld. Kč. Za současných podmínek by mohla být do roku 2020 dosažena hranice 8,5 mld. Kč. Přesto výši inkasa může do jisté míry významně ovlivnit vyšší elasticita poptávky a cenově dostupnější substituty. Tento trend lze pozorovat na průběhu spotřeby lihovin po roce 2010. Simulace vývoje inkasa ze spotřební daně z lihu je uvedena v grafu na obrázku 21.

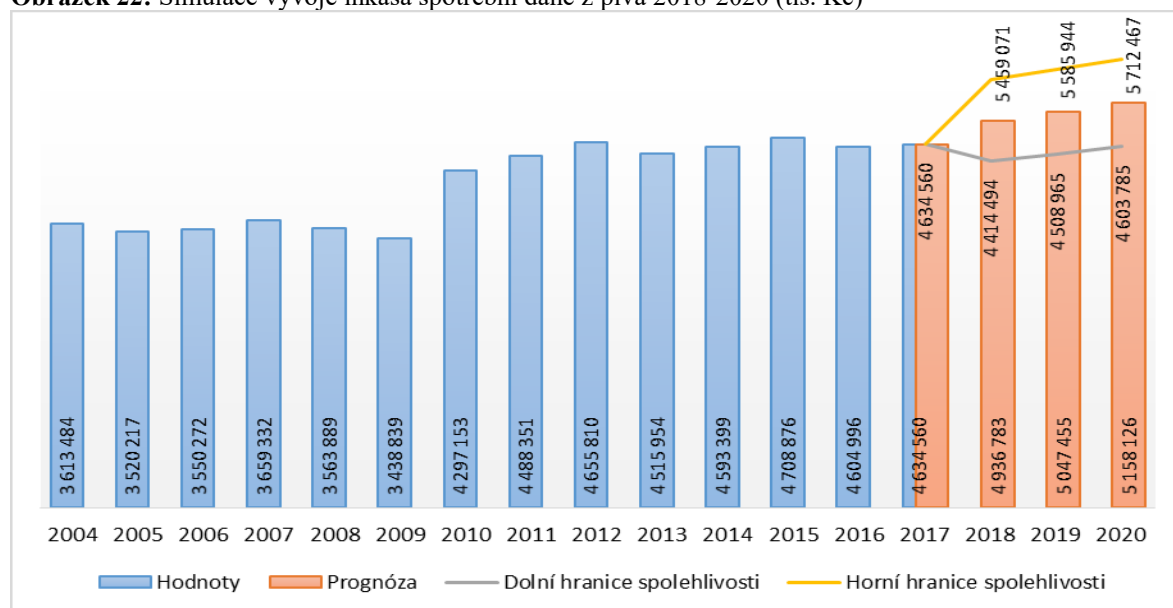
**Obrázek 21:** Simulace vývoje inkasa spotřební daně z lihu 2018-2020 (tis. Kč)



Zdroj: Závěrečný účet kapitoly 398 všeobecná pokladní správa 2010-2017, MF ČR (vlastní zpracování)

Z hodnocení simulace vývoje inkasa spotřební daně z piva uvedené v grafu na obrázku 22 lze očekávat v krátkodobém horizontu vyšší daňové výnosy. Meziroční růst téměř o 2 % až 5 % by mohl tradičně konsolidovat vyrovnaný objem inkasovaných příjmů a v roce 2020 překonat přepokládanou hranici 5 mld. Kč. Příznivý daňový výnos by mohl být podporován vyšší produkcí regionálních a rodinných pivovarů, jejichž obliba stále roste.

**Obrázek 22:** Simulace vývoje inkasa spotřební daně z piva 2018-2020 (tis. Kč)

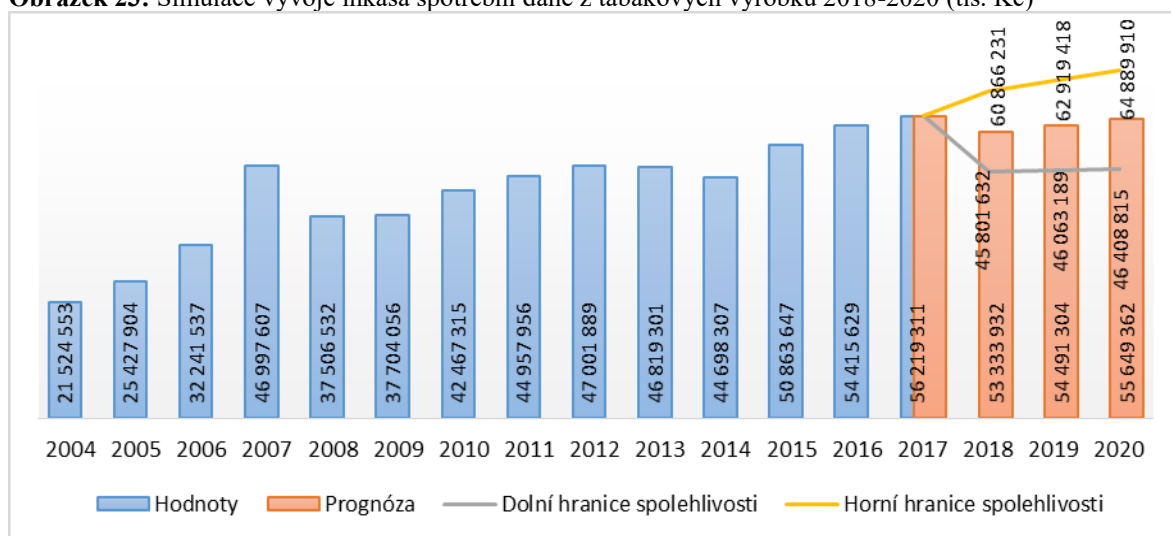


Zdroj: Závěrečný účet kapitoly 398 všeobecná pokladní správa 2010-2017, MF ČR (vlastní zpracování)

V oblasti inkasa spotřební daně z tabákových výrobků je situace odlišná. Pokles inkasa by mohl být ovlivněn ekonomickým cyklem, který je patrný ze simulace vývoje inkasa uvedené v grafu na obrázku 23, a silným vlivem substitutů obsahující daňově zvýhodněný tabák (např. iqos, aj.), jejichž intenzivní marketingová podpora na segregovaném trhu s tabákovými výrobky je u spotřebitelů vysoce efektivní. Správcem daně byl pro rok 2018 stanoven předpokládaný výnos ve výši 58 mld. Kč. V případě optimálního vývoje současné ekonomiky lze do roku 2020 očekávat, že inkaso překročí hranici 60 mld. Kč.



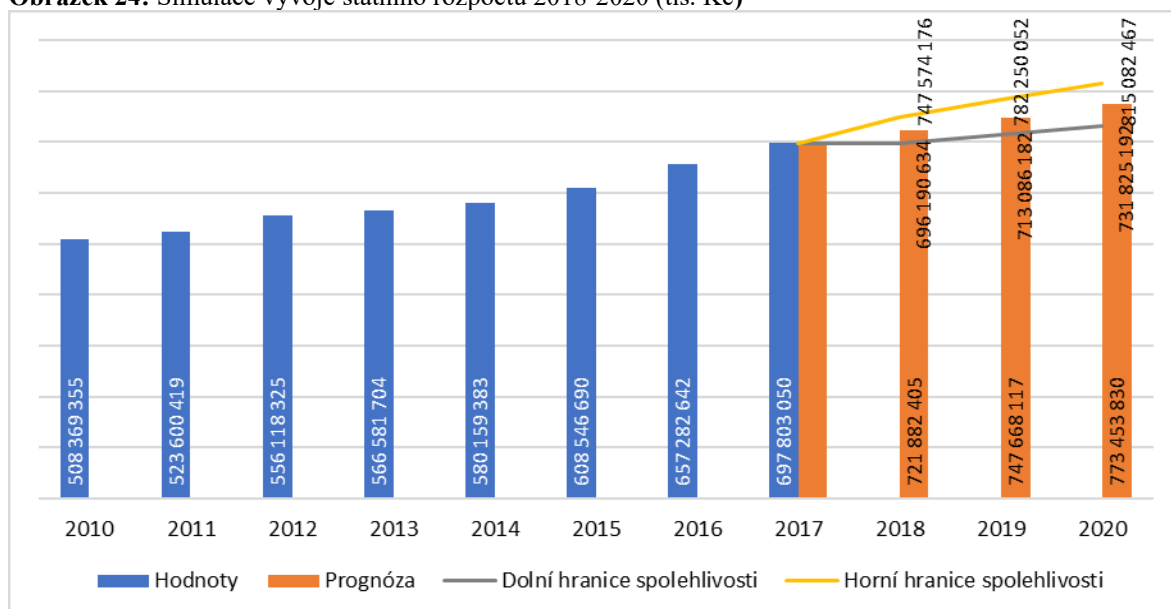
**Obrázek 23:** Simulace vývoje inkasa spotřební daně z tabákových výrobků 2018-2020 (tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování údajů z metadat správce daně

Vliv pozitivního vývoje ekonomiky a tuzemské spotřeby lze očekávat i ve výběru příjmů inkasovaných do státního rozpočtu. Z výsledků prognóz publikovaných v materiálech MF ČR<sup>30)</sup> lze do roku 2020 očekávat pozitivní růst HDP, který bude tvořen domácí poptávkou, investiční aktivitou firem a veřejného sektoru, a především výdaji domácností na konečnou spotřebu. Růst HDP by tudíž i vlivem vývoje ekonomiky vnějšího prostředí mohl v letech 2019 a 2020 činit 2,5 %.

**Obrázek 24:** Simulace vývoje státního rozpočtu 2018-2020 (tis. Kč)



Zdroj: Závěrečný účet kapitoly 398 všeobecná pokladní správa 2010-2017, MF ČR (vlastní zpracování)

<sup>30)</sup> Makroekonomická predikce České republiky, leden 2019. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/makroekonomika/makroekonomicka-predikce/2019/makroekonomicka-predikce-leden-2019-34169>

Objem mezd a platů by v roce 2019 mohl zaznamenat další růst, a to o 7,6 %, jelikož na dynamiku mezd bude příznivě působit průběžné zvyšování minimální a zaručené mzdy, včetně růstu platů ve veřejném sektoru. Rovněž průměrná míra inflace by v důsledku poklesu ropy ve čtvrtém čtvrtletí 2018 měla dosahovat nižších hodnot (2,1 %), a to i s ohledem na vývoj spotřeby domácností a posílení české koruny vůči hlavním světovým měnám<sup>31)</sup>. Příznivý vývoj mohou ovlivnit rizika související s nejistotou v důsledku odchodu Spojeného království z Evropské unie. Z hlediska ekonomického růstu bude, s ohledem na situaci na trhu práce a demografické faktory, důležitý další vývoj produktivity práce, která by z důvodu nižších investic mohl zaostávat za očekáváním. Na základě indukce poznatků získaných z jednotlivých relevantních zdrojů MF ČR a simulace vývoje časových řad lze konstatovat, že příjmy do státního rozpočtu by mohly v příštích letech zachovat příznivý růst v rozhraní prognózy stanovené v simulaci na obrázku 24.

---

<sup>31)</sup> Šetření prognóz makroekonomického vývoje ČR, listopad 2018. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/makroekonomika/makroekonomicka-predikce/2018/46-kolokvium-setreni-prognoz-makroekono-33602>

## Závěr

Cílem diplomové práce byla evaluace míry závislosti vlivu změny sazby spotřební daně na objem inkasovaných příjmů do státního rozpočtu. Aplikovanou metodou analýzy byly zpracovány dílčí rozbory časových řad vývoje inkasa s ohledem na hodnocení období, ve kterém došlo k významným změnám daně v souvislosti účinností novely zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Pro řešení komplexní problematiky byly v praktické části této práce analogicky klasifikovány také dopady změny sazeb na vývoj spotřeby a chování spotřebitelů.

Na základě komparace poznatků získaných z jednotlivých analýz dlouhodobého vývoje inkasovaných příjmů lze konstatovat, že plošným zvýšením sazeb spotřebních daní v roce 2010 byl očekávaný fiskální efekt naplněn pouze částečně. V oblasti minerálních olejů byl zaznamenán výrazný propad daňových výnosů, který byl ukončen v roce 2014. Daňová opatření zařadila ČR mezi země EU s vyšší mírou zdanění pohonných hmot, což způsobilo neatraktivnost tuzemského trhu. Vyváženou spotřebu pohonných hmot, konkrétně atraktivnější motorové nafty, částečně substituovala ČNB multiplikovanou devizovou intervencí. Obdobný vývoj inkasa byl také zaznamenán u lihu. Zvýšení sazby spotřební daně bylo v důsledku kontraproduktivní. Přestože správcem byl evidován vyšší výnos, tento trend byl pouze dočasný, jelikož v praxi vedl k negativní subvenci nelegální produkce lihovin a k nucenému zvyšování spotřebních cen. Daňovou intervencí vlády ČR byl pouze zahájen progresivní růst inkasa z piva a tabákových výrobků.

Zvyšování spotřebních daní současně zvyšuje míru ekonomických rizik. Na vývoj daní přirozeně reaguje vývoj cen, který ovlivňuje chování konečných spotřebitelů. Disproporční sazby spotřebních daní generují větší výskyt daňových podvodů souvisejících se systematickým krácením daňové povinnosti nebo nepřiznáním daně. Zároveň vytvářejí větší prostor pro absorpci trhu dostupnějšími substituty, které nepodléhají daňové povinnosti nebo jsou daňově zvýhodněné. Vyšší mírou zpoplatnění vybraných výrobků dochází prorůstovému impulzu produkce na nelegálním trhu. Neuvážené zvyšování sazeb vybraných výrobků oproti minimální míře zdanění identických produktů v sousedních státech bude distancovat tuzemské spotřebitele, kteří tak budou hledat dostupnější a finančně zajímavější zdroje mimo daňové území ČR.

Z provedené analýzy statistických dat inkasovaných příjmů bylo zjištěno, že současný příznivý vývoj inkasa není jen přímou příčinou stabilní ekonomické situace v ČR, ale zároveň větší institucionální intencí o účinnější výběr daní. Komplementární legislativní změny k aplikovaným sazbám spotřebních daní byly od roku 2015 racionálním prostředkem progresivního růstu daňových výnosů. Změna systému registrace osob povinných značit líh a distributorů lihu, zavedení koncesí na prodej kvasného, konzumního lihu a lihovin, zintenzivnění podmínek pro užívání a nakládání s minerálními oleji daňovými subjekty a distributory PHM, včetně prokázání a možnosti ověření jejich způsobilosti správcem daně, byly účinným nástrojem k legitimizaci výrobců a celní správě přispěly k výkonu efektivnějšího daňového dozoru. Přestože orgány EU harmonizaci spotřebních daní (akcízů) stále podporují, rychlé tempo k přijetí opatření nelze v blízké době očekávat. Procesní neshoda napříč členskými státy a národní zájmy v určitých oblastech předurčuje způsob řešení, a to cestou úpravy národní legislativy.

Na základě provedené syntézy poznatků získaných z analýzy trendů ovlivňujících objem daňových výnosů ve vztahu ke změnám sazeb spotřební daně jsou navržena následující praktická doporučení, jejichž cílem je zefektivnit výběr příjmů do státního rozpočtu inkasovaných ze spotřebních daní.

Doporučení v oblasti správy spotřební daně z minerálních olejů:

- vyřešit dlouhodobě trvající daňovou diskriminaci benzínu snížením sazby spotřební daně na úroveň motorové nafty. Cílem daňové intervence je subvence stagnující spotřeby benzínu a eliminace substitutů (LPG, CNG). Předpoklady pro uplatnění změny sazby nabízí příznivá ekonomická a finanční situace domácností, které upřednostňují vozidla se zážehovými motory a současná environmentální politika sousedních států,
- uplatnit vyšší flexibilitu zdanění motorové nafty prostřednictvím tzv. floatingové sazby (minimální fixní sazba a pružná složka). Předpokladem pro zavedení dvousložkové sazby spotřební daně je optimalizace daňových výnosů ve vztahu ke spotřebě a kvalifikovanější reakci na změny trhu s pohonnými hmotami a výkyvy kurzu české koruny,
- uplatnění vrácení části spotřební daně z motorové nafty užitě pro potřeby tuzemské profesionální mezinárodní přepravy zboží. Předpokladem pro zavedení vratek je

narovnání konkurenčního prostředí ovlivněného dopravci ze zemí EU a eliminace nelegálního trhu s pohonnými hmotami.

Doporučení v oblasti správy spotřební daně z lihu, piva a vína:

- zachovat stávající míru zdanění lihu, jelikož zvyšování sazby spotřební daně v segmentu trhu s alkoholickými nápoji vytváří adhesi k přirozeným substitutům a generuje prostředí pro větší podíl nelegálního trhu,
- uplatnit minimální sazbu spotřební daně u tichých vín, které daňovým zvýhodněním vytvářejí distorzi trhu. Vágní a nesystémový přístup ke spotřební dani jako nástroj regulace spotřeby alkoholu vytváří disproporci v jinak efektivní politice boje proti závislosti,

Doporučení v oblasti správy spotřební daně z tabákových výrobků:

- uplatnit spotřební daně u výrobků s technologií nahřívání tabáku, které na segmentu trhu s cigaretami představují daňově zvýhodněné substituty. Transparentní daňová regulace tak zajistí vyšší daňový výnos a zároveň naplní účel ochranné funkce spotřební daně.

Systémová doporučení:

- systematické snižování administrativních nákladů na výběr a správu spotřební daně. Současný trend legislativní úpravy zpřísňuje podmínky registrovaných daňových subjektů, čímž zároveň vytváří časově i finančně další povinnosti kontroly správci daně, díky kterým je upozaděn dozor nad nelegální produkcí,
- systematické snižování nákladů na realizaci daňových kontrol. Jeden z faktorů nižší výkonosti a počtu uskutečněných kontrol je jejich náročnost a neúčelové specializace na oblasti, které svou povahou a objemem z hlediska výnosů daní ztrácejí význam.

## Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace:

1. ČERVENKA, Miroslav. Soustava veřejných rozpočtů. Praha: Lege, 2009. Student (Leges). ISBN 978-80-87212-11-0.
2. DAVID, Petr. Teorie daňové incidence s praktickou aplikací. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. ISBN 978-80-7204-522-8.
3. GRÚŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 80-7201-620-2.
4. HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Alena MAAYTOVÁ. Veřejné finance. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-497-0
5. HARVEY, Rosen. Public Finance. Boston: Irwin, 1992. ISBN 0-256-08376-2
6. HLEDÍKOVÁ, Zdeňka, Jan JANÁK a Jan DOBEŠ. Dějiny správy v českých zemích: od počátků státu po současnost. [1. vyd.]. Praha: NLN, Nakladatelství Lidové noviny, 2005. ISBN 80-7106-709-1.
7. HUBINKOVÁ, Zuzana. Psychologie a sociologie ekonomického chování. 3., aktualiz., dopl. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2008. Psyché (Grada). ISBN 978-80-247-1593-3.
8. KOTENOVÁ, Bohumila. Zákon o spotřebních daních: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-549-6.
9. LAJTKEPOVÁ, Eva. Veřejné finance v České republice: teorie a praxe. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2013. ISBN 978-80-7204-861-8.
10. MUSGRAVE, Richard Abel a Peggy B. MUSGRAVE. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha: Management Press, 1994. ISBN 80-85603-76-4.
11. NAHODIL, František. Veřejná správa a financování veřejného sektoru. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-536-4.
12. NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. Daňová řada. ISBN 9788073573867.
13. PAVLÁSEK, Vlastimil a Pavlína HEJDUKOVÁ. *Veřejné finance a daně v České republice*. Plzeň: Nava, 2010. ISBN 978-80-7211-360-6.
14. SHAS Anwar. Fiscal Management. Washington: World Bank, 2005. ISBN 0-8213-6142-2

15. STARÝ, Marek. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.
16. SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-443-7.
17. ŠEVČÍK, Miroslav a Aleš ROD. Spotřební daň z pohonných hmot v České republice: když více znamená méně: odborná studie. Praha: Oeconomica, 2010. ISBN 978-80-245-1739-1.
18. ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
19. ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska: legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC. 2., aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2007. Praktické ekonomické příručky. ISBN 9788072016495.
20. TOMANCOVÁ, Jaroslava, Jan OBROVSKÝ a Antonín BRTOUN. Veřejná správa a finance. Boskovice: Albert, 2009. ISBN 978-80-7326-162-7.
21. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2010. ISBN 978-80-86324-86-9

Legislativa:

22. Směrnice Rady 72/464 / EHS ze dne 19. 12. 1972 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků
23. Směrnice Rady 92/79/EHS, ze dne 19. 10. 1992, o sblížení daní z cigaret
24. Směrnice Rady 92/80/EHS ze dne 19. 10. 1992 o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret
25. Směrnice Rady 92/81/EHS, ze dne 19. 10. 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů
26. Směrnice Rady 92/12/EHS, ze dne 12. 2. 1992, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani
27. Směrnice Rady 92/83/EHS, ze dne 19. 10. 1992, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů
28. Směrnice Rady 92/84/EHS, ze dne 19. 10. 1992, o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů

29. Směrnice Rady 95/59/ES, ze dne 27. 11. 1995, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků
30. Směrnice Rady 95/60/ES, ze dne 27. 10. 1995, o daňovém značení plynových olejů a petroleje
31. Směrnice Rady 2002/10/ES, ze dne 12. 2. 2002, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků
32. Směrnice Rady 2003/96/ES, ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
33. Směrnice Rady 2008/118/ES, ze dne 16. 12. 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS
34. Prováděcí rozhodnutí Komise 2011/544/EU, ze dne 16. 9. 2011, o určení společné látky pro daňové značení plynových olejů a petroleje
35. Prováděcí rozhodnutí Komise 2008/118/ES, ze dne 20. 4. 2012, o použití ustanovení o sledování a pohybu ve směrnici Rady 2008/118/ES na některé přísady v souladu s čl. 20 odst. 2 směrnice Rady 2003/96/ES
36. Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním
37. Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách
38. Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon
39. Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu
40. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů
41. Zákon č. 243/2000 Sb., zákon o rozpočtovém určení daní
42. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
43. Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky
44. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
45. Zákon č. 311/2006 Sb., zákon o pohonných hmotách
46. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
47. Zákon č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010
48. Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky
49. Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon



50. Zákon č. 244/2016 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona v oblasti statistiky
51. Vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu
52. Vyhláška č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků
53. Vyhláška č. 275/2005 Sb., kterou se stanoví postup při zpracování návrhů cen pro konečného spotřebitele u cigaret a při změnách těchto cen
54. Vyhláška č. 149/2006, kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu
55. Vyhláška č. 34/2007 Sb., o značkování některých dalších minerálních olejů
56. Vyhláška č. 48/2008 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě
57. Vyhláška č. 285/2012 Sb., o územních pracovištích celních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech
58. Vyhláška č. 245/2016 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona

Internetové zdroje:

59. Ministerstvo financí ČR. Pokladní plnění státního rozpočtu [online] [cit. 12.1.2019].  
Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-33626>
60. Ministerstvo financí ČR. Monitor [online]. Dostupné z:  
<https://monitor.statnipokladna.cz/2018/>
61. Celní správa ČR. Statistiky z daňové oblasti [online] [cit. 20.1.2019]. dostupné z:  
<https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/komentary.aspx>
62. Český statistický úřad. Hodnocení výkonnosti ekonomiky České republiky v širším kontextu [online] [cit. 12.3.2019]. Dostupné z:  
<https://www.czso.cz/documents/10180/36380891/320288-15a01.pdf/4f11fa39-3e58-4d80-a638-25b736cac380?version=1.0>

63. Český statistický úřad. Spotřeba paliv a energie [online] [cit. 12.3.2019]. Dostupné z <httphttps://www.czso.cz/csu/czso/spotreba-paliv-a-energie>
64. Komise. Excise duty tables, Part II Energy products and Electricity [online] [cit. 8.1.2019]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf)
65. Komise. Excise duty tables, Part I - Alcoholic Beverages [online] [cit. 8.1.2019]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_i\\_alcohol\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf)
66. Komise. Excise duty tables, Part III - Manufactured Tobacco online] [cit. 8.1.2019]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf)