

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Teze diplomové práce

Optimalizace výběru spotřebních daní

Bc. Tibor Ondruš

© 2015 ČZU v Praze

Souhrn

Diplomová práce se zabývá vývojem výnosu spotřební daně, a to v přímé souvislosti se sazbou daně, správcem daně a jeho postupy určenými předpisy. Rešeršní část poskytuje veškerá teoretická východiska ke zpracování praktické části práce v podobě zákonů, vyhlášek a nařízení rady a podkladů k prognózám a komparacím. Praktická část je rozdělena na část prognostickou a komparativní. Prognózy jsou tvořeny pro následující období na základě vývoje výnosu spotřební daně u jednotlivých vybraných výrobků, v přímé závislosti na jejich spotřebu, cenu a zvláště na sazbu spotřební daně. Úkolem komparace je poukázat na spotřební daně jako celek ve vybraných sousedních státech a poukázat na problematiku legislativní procesy s návrhem na jejich transformaci. V závěru je zhodnocena prognóza a poukázáno na některé nesourodosti výběru spotřební daně a na možnosti optimalizace legislativy v oblasti spotřebních daní, respektive na optimalizaci výběru spotřební daně na základě získaných podkladů z praktické části práce.

Klíčová slova: daň, spotřební daň, sazba daně, předmět daně, základ daně, podmíněné osvobození od daně, optimalizace, Celní správa České republiky, Evropská unie

Metodika

Cílem diplomové práce bylo explikovat za pomoci regresního ekonometrického modelu výnos spotřební daně v přímé závislosti na změně sazby daně u jednotlivých vybraných výrobců. Byly vypracovány ekonometrické modely s účelem kvantifikovat vývoj a ověřit jednotlivé hypotézy. Na základě singulárních modelů a s využitím prognózy **Ex-ante**, kde byla využita modelace jednotlivých časových řad s pomocí modelu **ARIMA**, byla následně ověřena správnost modelů srovnáním se skutečným celkovým výnosem spotřební daně. Pro zajištění kompaktnosti diplomové práce byla provedena komparace sazeb a výnosů spotřebních daní s vybranými státy a zjištění dopadu diferencí u jednotlivých zemí na jednotlivce. **Syntézou** dílčích výsledků byl interpretován celkový závěr.

Závěr

Cíl byl naplněn s heterogenními výsledky. Závislosti výnosu na sazbě daně byly ověřeny u všech vybraných výrobků, ale pouze některé vykazovaly závislost, kterou bylo možné vyjádřit pomocí ekonometrického modelu. Některé sazby daně byly nevýznamné v pozici vysvětlující, a proto byla vyhledána závislost na jiné podstatné vysvětlující pro účely vytvoření prognostických modelů. Odhadnuté modely dosáhly hodnot koeficientů determinace v rozpětí 77,29 % až 97,61 %. Jednotlivé vybrané výrobky a závislost výnosu spotřební daně dosáhly koeficientu determinace 77,29 % u piva, 81,09 % u vína a meziproductů, 81,38 % u lihu a lihovin, u tabáku a tabákových výrobků 96,64 % a 97,61 % u minerálních olejů. Tyto hodnoty vypovídají o celkově velmi dobré spolehlivosti modelů. Dva z modelů vysvětlují způsobem vztah téměř deterministický.

Závislost výnosu spotřební daně z jednotlivých vybraných výrobků na sazbě daně byla prokázána u modelů, které zachycují výnos u vína, piva a tabáku. U lihovin byla závislost zprostředkována prostřednictvím ceny vybraných výrobků a u minerálních olejů byla prokázána závislost na odlišných vysvětlujících. Výnos spotřební daně z minerálních olejů nevysvětluje sazba spotřební daně jednotlivých minerálních olejů, nýbrž výnos spotřební daně z minerálních olejů pozitivně reaguje na hospodářský růst a celkovou spotřebu BA95 a MN.

Vývoj časových řad ukazuje trvalý zvyšující se trend spotřeby alkoholických nápojů, proto je nutné k těmto vybraným výrobkům přistupovat komplexně. Lih, lihoviny, pivo a víno je nutné hodnotit jako celek i s ohledem na skutečnost, že alkoholické nápoje tvoří mezi sebou substituty. Vyčíslení spotřeby čistého lihu na osobu toto faktum jen umocňuje.

Nejnižšího koeficientu determinace bylo dosaženo v modelu, který zachycuje výnos spotřební daně u piva. Tento vybraný výrobek interpretuje svou závislost na výnosu spotřební daně na sazbě parametrem γ_{16} , který dosáhl hodnoty 4,78756. Tento významný parametr nám ukazuje směr a intenzitu působení sazby spotřební daně na výnos spotřební daně z piva. Pokud by nedošlo ke skokovému zvýšení spotřební daně, lze předpokládat, že zvýšení sazby daně by přineslo zvýšení výnosu spotřební daně z piva. Toto tvrzení je podpořeno i velmi nízkou příjmovou elasticitou. **Výnos spotřební daně z piva je závislý na sazbě daně** s ohledem na výši konstanty. Závislost však není zásadní a lze s jistotou říci, že výnos je stabilní a zvýšení sazby daně by přineslo zvýšení výnosu. U tohoto vybraného

výrobku **navrhují ponechat aktuální výši sazby spotřební daně** i se zřetelem na návrh zvýšení spotřební daně z tichého vína.

U vína a meziproductů jako jediných vybraných výrobků dochází dlouhodobě ke snižování výnosu spotřební daně i přes stabilitu sazeb daně. Od počátku, kdy byla spotřební daň uplatněna, došlo k poklesu o více než 50 % z celkového výnosu spotřební daně, oproti tomu celková spotřeba vína roste, zde je evidentní působení nulové sazby daně tichého vína. Jednotlivé parametry, které určují směr a intenzitu působení sazby daně sdělují zápornou intenzitu. Tento trend odpovídá celkovému poklesu výnosu spotřební daně z vína a meziproductů. Teoreticky se zvýšením spotřební daně by se měl výnos i nadále snižovat. Nulová sazba spotřební daně z tichého vína je vysvětlována parametrem, který interpretuje při zvýšení sazby o 1 Kč/l, snížení výnosu spotřební daně o 20,5 mil. Kč. Vzhledem k výši konstanty však tento údaj není nikterak významný. Při zvýšení sazby daně vína na úroveň sazby daně ze šumivých vín by měl teoreticky výnos spotřební daně poklesnout o 480 mil. Kč, ale tato hodnota téměř dvakrát převyšuje současný celkový výnos. Z uvedeného vyplývá, že skokové zvýšení za pomoci modelu nelze zachytit. Příkladný výše generovaný pokles jako následek skokového zvýšení by však měl efekt zcela opačný. Částečně by došlo ke snížení spotřeby tichého vína s předpokladem přiblížení se k hodnotám spotřeby v období let 1993 až 1996, kdy byla daň na tiché víno uplatňována a to i s ohledem na velmi nízkou příjmovou elasticitu. V důsledku uvedených faktorů lze předpokládat zvýšení celkového výnosu spotřební daně z vína a meziproductů při zvýšení sazby daně u tichého vína. U těchto vybraných výrobků **navrhují optimalizovat výši spotřební daně z tichého vína na úroveň sazby daně z meziproductů a šumivých vín** dle modelu, který je využíván v Polsku. Daňové zatížení by se částečně rozložilo mezi poplatníka a spotřebitele a zamezilo by se dovozu nekvalitních tichých vín z jižní Evropy. Vzhledem k provázanosti alkoholických nápojů by se část spotřebitelů vína přesunula k jiným, dostupnějším vybraným výrobkům a celková spotřeba čistého lihu by stále kopírovala hranici spotřeby 10 litrů na osobu a rok. Z uvedeného vyplývá, že **výnos spotřební daně z vína a meziproductu je závislý na výši sazby daně.**

U lihu a lihovin je závislost na sazbě daně interpretována prostřednictvím vysvětlující ceny vybraných lihovin, ve které se sazba daně zásadně odráží. Stoupne-li cena lihovin o 1 Kč, vzroste výnos spotřební daně o 31,95 mil. Kč. Na základě stabilní spotřeby lihovin lze předpokládat trvání toho trendu i při jednotkovém zvýšení spotřební daně. **Výnos**

spotřební daně z lihu a lihovin pouze částečně interpretuje závislosti na sazbě daně.

Výnos daně je především odrazem spotřeby čistého lihu z lihovin a je tedy velmi pravděpodobné, že výnos je a bude i nadále stabilní. Při razantní změně ceny však dojde k přesunu spotřeby k dalším alkoholickým nápojům¹. Hlavní roli zde hraje vysoká cenová elasticita. Razantní změnou by došlo pouze ke změně spotřebitelských návyků, stejně jak je patrné z grafu č. 12 - Spotřeba čistého lihu v období metanolové kauzy, kdy bylo preferováno především víno a pivo. **Sazba daně z lihu a lihovin je nastavena optimálně** a nenavrhuji změny i s ohledem na sazby v okolních zemích.

Optimalizace výše uvedených vybraných výrobků, respektive alkoholických nápojů, byla zhodnocena komplexně. Dodržením zvýšení sazby daně vždy pouze u jednoho vybraného výrobku v řádech jednotek (mimo vína) by celkový výnos spotřební daně i nadále rostl. Navrhovaným prvním krokem optimalizace je vyrovnání sazeb daně u vína. Následující krok by byla optimalizace sazby daně u piva vyrovnáním distorze se sazbou daně z vína. Poslední krok by bylo zvýšení sazby daně u lihovin. Tento cyklus by se mohl opakovat, ale vždy s ohledem na vývoj v okolních státech. Prakticky je nutné udržovat trend střední hodnoty daňového zatížení v Evropské unii, respektive okolních zemí, který se pohybuje nad hranicí minimální sazby daně.

Výnos spotřební daně z minerálních olejů jako jediný není interpretován ani z části v závislosti na sazbě daně. Sazba daně nebyla dostatečně variabilní pro určení závislosti. Jako vysvětlující byly zjištěny hrubý domácí produkt a spotřeba minerálních olejů BA95 a MN (dále jen „spotřeba minerálních olejů“). Pozitivně na výnos spotřební daně působí spotřeba minerálních olejů, ale jako vlivnější parametr se projevil hospodářský růst. Po ověření závislosti lze interpretovat možnosti optimalizace. V případě minerálních olejů je závislost na sazbě čistě hypotetická, čemuž nasvědčuje i velmi nízká elasticita spotřeby. Například v roce 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, byl výnos spotřební daně z minerálních olejů pozitivně ovlivněn nárůstem spotřeby motorové nafty v přímé souvislosti se zvýšením transitujiící nákladní dopravy. Tento nárůst byl zaznamenán až do roku 2009, potažmo až do roku 2010, kdy spotřeba v meziročním srovnání zaznamenala znatelný propad. Tento propad měl hned několik příčin - pokles HDP², silnější kurz koruny, závažné daňové úniky a částečně změna sazby motorové nafty a benzínu³. Vše

¹ Pivo, víno a levné více procentní čisté alkoholické nápoje, např. vodka.

² Pokles v letech 2009 a 2010 oproti roku 2008.

³ Sazba BA95 a MN byla zvýšena od 1.1.2010 o 1000 Kč/1000 l. (1 Kč/litr)

se projevilo na konečné ceně pro spotřebitele⁴. „Významná část spotřebitelů (daňových plátců) s přístupem na zahraniční trhy přesouvá poptávku mimo území České republiky, kde je nižší cena, což má dopad na nižší inkaso spotřební daně z motorové nafty v České republice.“⁵ A dále s přihlédnutím ke skutečnosti, že geografickou polohou je Česká republika předurčena být transitující zemí, by bylo optimální cenu pohonných hmot držet pod úrovní okolních států a z vlivu negativních externalit profitovat užitek ve formě vyššího výnosu daně. Vždy je nutné vycházet z modelu jako celku a při hospodářském růstu je možné zvyšovat sazbu spotřební daně a při poklesu opačně. Proto lze v současnosti jako optimální nastavení sazby daně s určitostí interpretovat období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2009, kdy sazby byly v obou případech nižší o 1 Kč/litr a celkem tedy bylo minimální daňové zatížení nižší o 1,21 Kč/litr. Ekonometrickým modelem nebyla prokázána závislost výnosu spotřební daně, ale je zde relevantní předpoklad, že snížení spotřební daně by přineslo zvýšení výnosu s podporou slabšího kurzu koruny. Toto teoretické východisko doplňuje již citovaná odborná studie zpracovaná v roce 2010. **Optimální sazba daně minerálních olejů odpovídá současné sazbě snížené o 1000 Kč/1000 litr.**

Předpokládá se, že stát i nadále bude zvyšovat spotřební daň u tabákových výrobků a tento fakt potvrzuje i zvýšení sazby daně v následujících třech letech (2016, 2017, 2018), kdy dojde k vystupňování sazby daně s ohledem na plnění závazků k Evropské unii a současnému oslabení kurzu koruny. Minimální daňová povinnost odpovídá 90 EUR na 1000 ks cigaret. Zvýšením se očekává navýšení výnosu v řádech jednotek miliard Kč. Dle výsledného modelu u tabákových výrobků lze dedukovat zvýšení výnosu na základě změny sazby daně. Zvednutím pevné sazby spotřební daně z jednoho kusu cigarety o 1 Kč se zvýší výnos spotřební daně o 22 808 mil. Kč. Model, který odpovídá ekonomickým tvrzením, ovšem neumí vysvětlit toto skokové navýšení sazby daně o téměř 46 % z původní hodnoty 2,18 Kč/ks. Výsledné hodnoty by byly značně zkreslené a neodpovídaly by reálným předpokladům. Zvýšením sazby daně ze základu pevné části spotřební daně o 0,1 Kč (o 4,6 %), což je reálně interpretovatelné, by přineslo zvýšení výnosu spotřební daně ve výši 2 281 mil. Kč, toto odpovídá ekonomickým předpokladům. Toto tvrzení podporuje i nízká

⁴ Zde je nutné uvést, že ceny nebylo možné zahrnout do modelu s důvodu vysoké multikolinearity a nebyla zkoumána cena MN a BA95 v okolních státech s ohledem na výnos spotřební daně v České republice, proto je částečně závěr opřen o odbornou studii z roku 2010.

⁵ ŠEVČÍK, Miroslav a Aleš ROD. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice - když více znamená méně: Když více znamená méně*. V Praze: Oeconomica, 2010. 67 s. ISBN 978-802-4517-391. Odborná studie. Vysoká škola ekonomická.

elasticita spotřeby cigaret. **Výnos spotřební daně z tabákových výrobků je závislý na sazbě daně.**

Během mého dlouhodobého působení v Celní správě byla detekována rizika spojená s vratkami ze spotřební daně. Konkrétní případy však zde není nutné rozvádět. S ohledem na velké množství výjimek a úlev, které se v ZSpD nalézají, lze přepokládat, že dochází k chybám v administrativě a zpracování pokladů pro výpočet vratek na straně subjektů, ale i správce daně (s ohledem na množství subjektů). Z toho například u minerálních olejů vyplývá odstranění disproporce, které vratky spotřební daně vytvářejí. Tato konkrétní změna by státnímu rozpočtu přinesla cca 2 mld. Kč ročně.

Dále dochází i k častým daňovým únikům, které systém správy daně svou „nepřehledností“ umožňuje. Budiž příkladem nakládání s minerálním olejem, který se již stal odpadem, viz příloha č. 9. Množství výjimek o standardu je nutné omezit a v případě vysoce zdanitelného zboží se tím zvýší efektivita výběru.

Efektivnímu výběru daně by přispělo i zavedení jednoduchého pravidla. Plátce daně je ten, kdo má vybraný výrobek v držení, pokud tak prokazatelně neučiní plátce předchozí, tzv. pravidlo **IN REM** (daň na věc).

U zájmových komodit, nomenklatur 2710 až 2711 je nutné odstranit nepoměr, kdy „téměř“ shodné vybrané výrobky mají sazbu daně diametrálně rozdílnou. **Sazby daně na vybrané výrobky by neměly být v žádném případě v nulové výši.** Zvýšením daně by v konečném důsledku přineslo transparentnější obchodování s těmito výrobky, které jsou nejčastějším předmětem nelegálního obchodu.

Výpadkům výnosu spotřební daně z tabákových výrobků by se částečně zamezilo zákazem předzásobení tabákovými nálepkami. Tím by výnos spotřební daně odpovídal spotřebě a zvýšil by se výnos spotřební daně.

V případě rozdílných daní v členských státech bude vždy tento fenomén ohrožovat vnitřní trh nekalou konkurencí a úniky na odvodech a vratkách. Tuto skutečnost lze částečně eliminovat rozšířením systému EMCS dle národních legislativ a zahrnutím dalších předmětů daně. Vznikla by rozsáhlá a odpovídající databáze o pohybu vysoce zdanitelného zboží a došlo by k omezení nelegálních úniků, anebo k jejich rychlejšímu odhalení.

Cílem práce bylo zjistit samotnou závislost výnosu spotřební daně na sazbě daně. Z celkového pohledu je zde evidentní a částečně interpretovatelná závislost výnosu na sazbě daně.

Knižní zdroje

CIPRA, Tomáš. *Finanční ekonometrie*. 1. vyd. Praha: Ekopress s.r.o., 2008, 538 s. ISBN 978-80-86929-43-9.

CHMELÍK, Jan, Pavel HÁJEK. Úvod do hospodářské kriminality. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, 167 s. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 80-868-9813-X.

KLAUS, Václav. Česká republika na rozcestí: Čas rozhodnutí. Praha: Nakladatelství Fragment, 2013, s. 123. ISBN 978-80-253-2023-5

KOBÍK, Jaroslav, Jiří ŠPERL a Jan RAMBOUSEK. Daňové spory, jejich prevence a řešení. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2006, 207 s. Daňová řada. ISBN 80-735-7185-4.

KOTENOVÁ, Bohumila. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, xvii, 485 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-496

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003, 259 s. ISBN 80-863-9584-7.

PEKOVÁ, Jitka. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008, 712 s. ISBN 978-80-7357-351-5

RENDAHL, Pernilla. *Cross-border consumption taxation of digital supplies*. Amsterdam: IBFD - Academic Council, 2008, xxiv, 436 p. Doctoral series, v.18. ISBN 978-90-8722-062-4.

SAMUELSON, Paul Anthony. *Ekonomie*. Vyd. 2. Praha: Svoboda, 1995, xl, 1011 s. ISBN 80-205-0494-X.

Clo-Douane: měsíčník Celní správy České republiky. ISSN 0323-0023.

ŠEVČÍK, Miroslav a Aleš ROD. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice - když více znamená méně: odborná studie*. V Praze: Oeconomica, 2010, 80 s. ISBN 978-802-4517-391.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU, včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010, sv. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠULC, Ivo. *Zákon o spotřebních daních s komentářem: k 1.4.2010*. 3., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, 407 s. Daně (ANAG). ISBN 978-807-2636-082.