

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Závislost výnosu spotřebních daní na sazbě  
daní v ČR**

**Viet Anh Nguyen**

**© 2015 ČZU v Praze**

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí  
Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Viet Anh Nguyen

Hospodářská a kulturní studia

Název práce

**Závislost výnosu spotřebních daní na sazbě daní v ČR**

Název anglicky

**Excise Taxes Yields Dependence on Czech Taxes Rates**

---

### Cíle práce

Primárním cílem práce je zjistit vztah mezi výnosem spotřebních daní v České republice a sazbou spotřebních daní v ČR. Výstupem práce bude ověření výše výnosů a jejich trendu u spotřebních daní v závislosti na vývoji sazeb daní v ČR, přičemž bude věnována pozornost také harmonizačnímu procesu spotřebních daní v EU a problematice reakcí sousedních zemí na daňovou politiku ČR.

### Metodika

Při stanovení závislosti výnosů spotřebních daní na sazbě daní v ČR bude využito ekonometrické modelování a korelační analýzy, přičemž teoretickým východiskem bude teorie Lafferovy křivky. Potřebná data budou získána z Českého statistického úřadu, MFČR, z výročních zpráv České daňové správy (Finanční správy ČR), Celní správy ČR a z dostupných dat OECD a EU.

## Doporučený rozsah práce

60 – 80 str.

## Klíčová slova

Spotřební daně, korelační analýza, ekonometrický model, Lafferova křivka, sazba daně, daňový výnos, daňová harmonizace.

---

## Doporučené zdroje informací

- ARLT, J. – ARTLOVÁ, M. Ekonomické časové řady: [vlastnosti, metody modelování, příklady a aplikace]. 1. vyd. Praha: Grada, 2007. 285 s. ISBN 978-80-247-1319-9.
- GRAUWE, Paul de. Economics of monetary union. 8th ed. Oxford: Oxford University Press, 2009, 290 s. ISBN 978-0-19-956323-4
- HINDLS, RICHARD. Statistika pro ekonomy. 8. vyd. Praha: Professional Publishing, 2007, 415 s. ISBN 978-80-86946-43-6.
- HUŠEK, ROMAN. Ekonometrická analýza. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2007, 367 s. ISBN 978-80-245-1300-3.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- LACINA, Lubor. Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2007, 538 s. ISBN 978-80-7179-560-5.
- NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3. přeprac. a rozšířené vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

---

## Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

## Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

---

Elektronicky schváleno dne 20. 10. 2014

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 13. 03. 2015

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „*Závislost výnosu spotřebních daní na sazbě daní v ČR*“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce Ing. Lukáše Moravce, Ph.D. a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury 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 27.3.2015 \_\_\_\_\_

## **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za poskytnutí velmi cenných rad, konstruktivní připomínky a za odborné vedení diplomové práce.

# Závislost výnosu spotřebních daní na sazbě daní v ČR

---

## Excise Taxes Yields Dependence on Czech Taxes Rates

### Souhrn

Diplomová práce si klade za cíl interpretovat vztah mezi výnosem spotřebních daní a sazbou spotřebních daní v České republice. Hypotézou je neelastická poptávka u vybraných skupin produktů podléhajících selektivnímu zdanění. Na základě nezbytných teoretických východisek a studia sekundárních dat jsou provedeny korelační analýzy a vhodně zkonstruovány ekonometrické modely pro jednotlivé komodity. Při dosahování cílů je použit teoretický koncept Lafferovy křivky. Ze zjištěných výsledků a teoretického pozadí je vedena diskuse o současném nastavení sazeb daně v kontextu české daňové politiky.

### Summary

This thesis aims to interpret the relationship between the yield excise and excise tax rates in the Czech Republic. The hypothesis is inelastic demand in selected groups of products subject to selective taxation. On the basis of the necessary theoretical background studies and secondary data are performed correlation analysis and econometric models designed appropriately for individual commodities. In achieving the goals is to use the theoretical concept of Laffer curve. From the obtained results and the theoretical background of a discussion on the current setting of tax rates in the context of Czech tax policy.

**Klíčová slova:** Spotřební daně, korelační analýza, ekonometrický model, Lafferova křivka, sazba daně, daňový výnos, daňová harmonizace, daňová konkurence.

**Keywords:** Excise taxes, correlation analysis, econometric model, Laffer curve, tax rate, tax revenues, tax harmonization, tax competition.

# OBSAH

<b>1</b>	<b>ÚVOD</b>	<b>12</b>
<b>2</b>	<b>CÍL PRÁCE A METODIKA</b>	<b>13</b>
<b>3</b>	<b>TEORETICKÁ VÝCHODISKA</b>	<b>14</b>
3.1	TEORIE SPOTŘEBNÍCH DANÍ .....	16
3.2	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČR.....	18
3.3	ELASTICITA POPTÁVKY A NABÍDKY .....	19
3.4	KONCEPT LAFFEROVY KŘIVKY .....	21
3.5	STUDIE V OBLASTI SPOTŘEBNÍCH DANÍ .....	22
3.6	HARMONIZACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ.....	23
3.6.1	LEGISLATIVA A HARMONIZAČNÍ PROCES .....	24
<b>4</b>	<b>VLASTNÍ PRÁCE</b>	<b>31</b>
4.1	SPOTŘEBNÍ DANĚ A STÁTNÍ ROZPOČET .....	31
4.1.1	VÝNOSY Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ .....	32
4.1.2	VÝNOSY Z LÍHU, PIVA A VÍNA .....	35
4.1.3	VÝNOSY Z TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ .....	37
4.2	SPOTŘEBNÍ DANĚ V EU – ANALÝZA A KOMPARACE – SOUČASNÝ STAV .....	39
4.3	DOPADY SOUČASNÉ DAŇOVÉ POLITIKY U SPOTŘEBNÍCH DANÍ .....	46
4.3.1	EKONOMETRICKÉ MODELOVÁNÍ - MINERÁLNÍ OLEJE .....	46
4.3.2	EKONOMETRICKÉ MODELOVÁNÍ - TABÁK, LÍH A PIVO.....	54
<b>5</b>	<b>VÝSLEDKY A DISKUSE</b>	<b>60</b>
<b>6</b>	<b>ZÁVĚR</b>	<b>62</b>
<b>7</b>	<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ</b>	<b>63</b>
7.1	ELEKTRONICKÉ DOKUMENTY .....	64
7.2	PRÁVNÍ PŘEDPISY .....	68
	<b>PŘÍLOHY</b>	<b>69</b>

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1	Vnitřní členění zákona o spotřebních daních v České republice	16
Tab. 2	Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty	27
Tab. 3	Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty pro průmyslové a obchodní účely	27
Tab. 4	Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu	27
Tab. 5	Zdaňování cigaret v Evropské unii (v % z maloobchodní ceny, stav k 1. lednu 2015)	<b>30</b>
Tab. 6	Daňové příjmy státního rozpočtu České republiky za období 2003–2013 v mld. Kč	<b>31</b>
Tab. 7	Sazby daně z minerálních olejů	<b>33</b>
Tab. 8	Bilance zdrojové části dodávek základních ropných produktů v ČR v tis. t (2007–2013)	<b>33</b>
Tab. 9	Sazby daně z lihu	<b>36</b>
Tab. 10	Sazby daně z piva	<b>36</b>
Tab. 11	Podíl výnosů jednotlivých produktů alkoholu a alkoholických nápojů na celkových výnosech ze spotřební daně za období 2007–2013 v ČR	<b>37</b>
Tab. 12	Sazby daně z tabákových výrobků (platnost od 1. 12. 2014)	<b>38</b>
Tab. 13	Sazba spotřebních daní z cigaret v EU (stav k 1. 1. 2015)	<b>43</b>
Tab. 14	Podíl spotřeby motorové nafty a benzínu na konečné spotřebě ropných produktů	<b>47</b>
Tab. 15	Korelace mezi sazbou z motorové nafty (benzínu) a výnosem z těchto daní.	<b>48</b>
Tab. 16	Ekonometrické modely pro minerální oleje (model 1–4)	<b>50</b>
Tab. 17	Ekonometrické modely pro minerální oleje (model 5–8)	<b>51</b>
Tab. 18	Srovnání sazeb spotřební daně z motorové nafty za období 2004–2014* (EUR/1000 l)	<b>52</b>
Tab. 19	Celková spotřeba cigaret a spotřeba na 1 obyvatele (2001–2013)	<b>56</b>
Tab. 20	Model cigarety-výnos (1995–2013)	<b>56</b>
Tab. 21	Srovnání sazeb spotřební daně z motorové nafty za období 2004–2014*	<b>58</b>
Tab. 22	Sazby daně z vína a meziproductů	<b>69</b>



**SEZNAM GRAFŮ**

Graf 1	Vnitřní členění zákona o spotřebních daních v České republice	15
Graf 2	Výpočet spotřební daně a její sazba DPH	17
Graf 3	Sazba DPH v zemích EU v roce 2015	18
Graf 4	Změna nabídky po uvalení spotřební daně	19
Graf 5	Uvalení spotřební daně na trhu s dokonale neelastickou poptávkou	20
Graf 6	Lafferova křivka (teoretický koncept)	21
Graf 7	Rozlišení forem mezinárodní daňové spolupráce	25
Graf 8	Podíl příjmů ze spotřební daně na HDP za období 2003–2013 v ČR (v %)	32
Graf 9	Podíl výnosů z minerálních olejů na celkových výnosech ze spotřební daně za období 2007–2013 v ČR (v %)	34
Graf 10	Podíl výnosů z alkoholu a alkoholických nápojů na celkových výnosech ze spotřební daně za období 2007–2013 v ČR (v %)	35
Graf 11	Podíl výnosů z tabáku a tabákových na celkových výnosech ze spotřební daně za období 2007–2013 v ČR (v %)	38
Graf 12	Přesun poptávky ze země A do země B uvalením spotřební daně v zemi A	40
Graf 13	Sazba spotřebních daní na 1 000 litrů motorové nafty v EUR (stav k 1. 1. 2015)	41
Graf 14	Vývoj kurzu euro/česká koruna za posledních 5 let (stav k 1. 1. 2015)	41
Graf 15	Sazba spotřebních daní na 1 000 litrů benzínu v EUR (stav k 1. 1. 2015)	42
Graf 16	Sazba spotřebních daní na 1 hl stupně Plato v EUR (stav k 1. 1. 2015)	44
Graf 17	Sazba spotřebních daní na 1 hektolitr čistého alkoholu v EUR (stav k 1. 1. 2015)	45
Graf 18	Podíl výnosu z jednotlivých spotřebních daní na celkových výnosech ze spotřební daně za rok 2013 v mld. Kč a %	46
Graf 19	Vývoj sazby daně a výnosu z minerálních olejů za období 2003–2013	47
Graf 20	Rozložení ceny motorové nafty na jednotlivé komponenty	48
Graf 21	Ceny motorové nafty v EU v Kč (stav k 15. 2. 2015)	49

---

Graf 22	Vývoj sazby daně ad valorem a výnosu z cigaret za období 2001–2013	54
Graf 23	Vývoj sazby daně ze specifické části cigaret a výnosu z cigaret za období 2001–2013	55
Graf 24	Vývoj sazby daně a výnosu z piva za období 2000–2001	57
Graf 25	Vývoj sazby daně a výnosu z lihu za období 2000–2013	58
Graf 26	Měsíční zpracování ropy v rafinériích za období 2012–2014 v tis. t	69
Graf 27	Měsíční dodávky motorové nafty za období 2012–2014 v tis. t	70
Graf 28	Měsíční dodávky motorového benzínu za období 2012–2014 v tis. t	70

## **SEZNAM ZKRATEK**

AFIM – Asociace financování infrastruktury pro mobilitu

CNG – stlačený zemní plyn

ČNB – Česká národní banka

ČR – Česká republika

ČSÚ – Český statistický úřad

DPH – daň z přidané hodnoty

EHS – Evropská hospodářská společenství

ES – Evropské společenství

ESA – evropský systém účtů

EU – Evropská unie

EURO – evropská měnová jednotka

GFŘ – Generální finanční ředitelství

HDP – hrubý domácí produkt

LPG – zkapalněný ropný plyn

MFČR – ministerstvo financí České republiky

MOBI – motorový benzín

MONA – motorová nafta

MWh – megawatthodina

OSN – organizace spojených národů

PHM – pohonné hmoty

SPD – spotřební daň

ÚAMK – český poskytovatel asistenčních služeb

# 1 ÚVOD

V současné době existuje určitá skupina zboží, jež je zdaňována na rozdíl od jiných komodit nejen všeobecnou spotřební daní (DPH), ale také další selektivní spotřební daní, která nezřídka tvoří podstatnou část celkové ceny výrobku. Daňová teorie těmto výrobkům přisuzuje dlouhodobou neměnnou spotřebu z důvodu neelastické poptávky i nabídky, což znamená relativně stabilní a predikovatelný příliv finančních prostředků do státní pokladny. Aby bylo dále možné uvalování daně ospravedlnit, musí jejich spotřeba vykazovat škodlivé účinky pro zdraví nebo životní prostředí. Tyto podmínky splňují minerální oleje, alkohol a tabákové výrobky.

V současném globalizovaném světě však dochází k propojování společenských, politických a ekonomických událostí, které mění zažitý tradiční pohled na problematiku spotřebního zdanění. To vše je navíc umocněno vstupem České republiky do Evropské unie a turbulentním vývojem informačních technologií, a také kvalitní hustou dopravní sítí, jež umožňuje vysoce mobilním subjektům přesouvat spotřebu do zahraničních zemí a optimalizovat tím svoje daňové zatížení. Hodnocení daňové politiky ČR z pohledu výnosu do státního rozpočtu by mělo být tedy formulováno také s přihlédnutím k dalším relevantním faktorům jako je například nastavení sazeb spotřební daně v sousedních a úzce spjatých státech nebo k řadě jiných sociokulturních jevů.

## 2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Primárním cílem diplomové práce je zjistit vztah mezi výnosem spotřebních daní a sazbou spotřebních daní v České republice. Největší důraz je kladen především na hodnocení vývoje inkasa spotřební daně z minerálních olejů v závislosti na nastavených sazbách daně z motorové nafty a benzínu. V případě motorové nafty, která je v drtivé většině využívána pro vnitrostátní i mezinárodní nákladní silniční dopravu, je problematika analyzována v souvislosti s vývojem daňové politiky v sousedních a vybraných relevantních zemích. Dílčím cílem je na základě analýzy a komparace zhodnotit současný stav spotřebního zdanění v EU, čímž dopomůže také k dosažení hlavního cíle. Dalším, nicméně neméně důležitým cílem, je přiblížit čtenáři harmonizační proces selektivního zdanění, který zásadně ovlivňuje daňovou politiku jednotlivých vlád, a to obzvláště v oblasti nepřímého zdanění.

Hypotézou pro zpracování práce je neelastická poptávka u některých druhů produktů podléhajících selektivnímu zdanění. Jedná se zejména o motorový benzín, tabák a pivo. Naopak u motorové nafty vychází předpoklad vývoje inkasa nejen z vývoje sazeb daně, ale také z konkurenčního prostředí v rámci celé EU. Schengenský prostor, Jednotný vnitřní trh, nový systém vratek DPH a velké nákladní automobily s kapacitními objemy nádrže, jsou totiž signifikantními faktory, které nelze jednoduše přehlížet. Zde je premisou neelastická poptávka v rámci více zemí, v rámci jedné země je předpoklad větší míry elasticity.

Práce je rozdělena do pěti dílčích částí. První část představuje problematiku spotřebních daní včetně systému daně z přidané hodnoty v České republice. Užito je zde abstraktní deskripce založené na studiu primárních zdrojů, přičemž je v této práci také představeno několik studií v oblasti spotřebních daní.

Druhá část se zabývá legislativou a harmonizačním procesem spotřebních daní, neboť vstupem do Evropské unie se Česká republika zavázala přijmout řadu opatření, která ovlivňují rozhodování na úrovni vlády, tedy stanovování sazeb daně. Studovaná literatura v této části má charakter nejen ekonomických, ale i legislativních textů.

Další tři části se zabývají problematikou závislosti výnosu spotřebních daní na sazbě daní v ČR. V práci je užito jak metod analýzy, komparace, tak i ekonometrické modelování a korelační analýza. Teoretickým východiskem pro konstrukci modelu je koncept Lafferovy křivky.

Potřebná data jsou získána z různých zdrojů. Legislativní informace jsou čerpána ze směrnic vydané Evropskou komisí či v jednotlivých zákonech. Statistická data jsou poté pro větší důvěryhodnost získána z více pramenů, jako jsou Český statistický úřad, Česká národní banka, Eurostat, Evropská komise, Ministerstvo financí či Česká daňová správa a Celní správa. Pro zpracování dat jsou použity programy Microsoft Excel 2013, Gretl 1. 9. 92 a Stata 12.1.

### 3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

*„V tomto světě není nic jistého - kromě smrti a daní“*

Benjamin Franklin, jeden ze zakladatelů USA<sup>1</sup>

Stát je instituce disponující mocí vládnout, soudit a vytvářet zákony společnosti. Své programy k dosažení cílů musí však nějakým způsobem financovat. Hlavní finanční prostředky pochází zejména z daní, poplatků a půjček. Proto je v zájmu každého státu mít optimální daňovou soustavu s cílem co nejefektivněji vybírat daně k financování svých výdajů, ale také k realizaci tří základních funkcí veřejných financí. Jedná se funkce alokační, redistribuční a stabilizační.

Samuelson a Nordhaus (2010, s. 320) uvádí, že v moderní průmyslové ekonomice neexistuje žádná sféra, která by byla vůči vládě imunní. Vláda při zdanění ve skutečnosti rozhoduje, jak z důvodu veřejného zájmu odebrat soukromé zdroje a transferovat je na zdroje veřejné.

Opodstatněnost státních zásahů je zpravidla podložena v ekonomické teorii tzv. tržním selháním, kdy neviditelná ruka trhu nedokáže efektivně alokovat vzácné ekonomické zdroje. Úkolem vládní hospodářské politiky je toto selhání opravovat a doplňovat (Široký, 2008, s. 1–2).

Kubátová (2003, s. 16) definuje daň jako povinnou, nenávratnou a zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Zároveň je to platba neúčelová, nekvivallentní, pravidelná<sup>2</sup> a nepravidelná<sup>3</sup>. Funkce daní poté rozděluje na:

- **alokační**, kdy stát svým zásahem napравuje neefektivnost trhu, který je zapříčiněn existencí veřejných statků, externalit a nedokonalé konkurence. Široký (2008, s. 13) však dodává, že příliš rozsáhlý veřejný sektor může vést i k alokaci těch zdrojů, které by mohl tržní mechanismus řešit efektivněji,
- **redistribuční**, jejímž cílem je zmírňovat nerovnost v distribuci bohatství ve společnosti od bohatších k chudším,
- **stabilizační**, mající funkci zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Zde se však střetávají dvě protichůdné teorie. Zatímco keynesovská teorie zdůrazňuje důležitost státních zásahů, neoklasická teorie naopak považuje snahu o stabilizaci za příčinu nestability.

V české legislativě se pro výběr jednotlivých daní užívá soustava uvedená v grafu 1. Tato diplomová práce se zabývá pouze problematikou nepřímého zdanění, konkrétněji selektivním daním (akcízům).

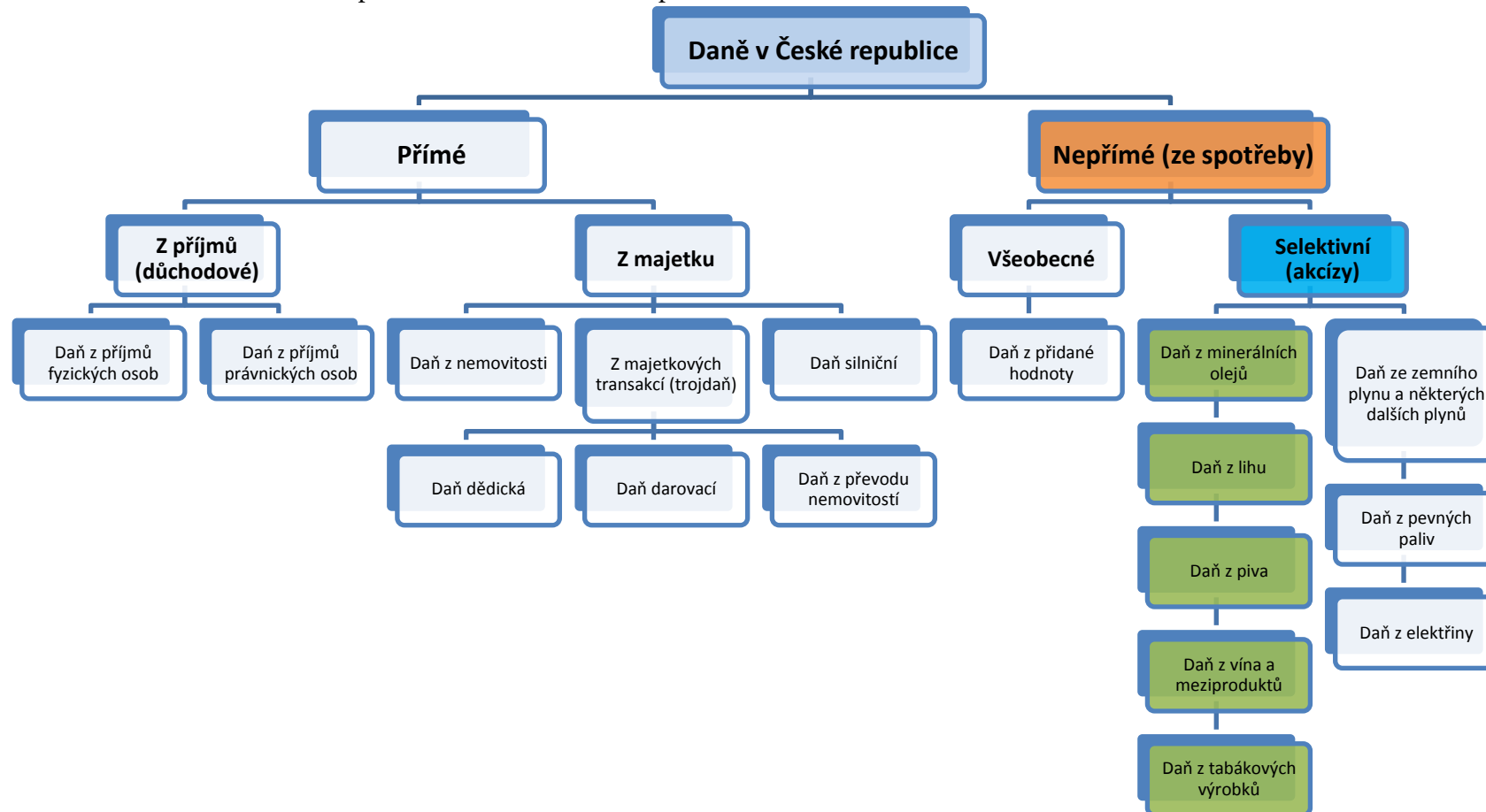
---

<sup>1</sup>Benjamin Franklin byl také významný americký státník, diplomat, vydavatel, přírodovědec a vynálezce bleskosvodů.

<sup>2</sup>Např. daň z příjmů, která se platí každoročně.

<sup>3</sup>Např. daň z převodu nemovitostí, daň darovací či daň dědická.

Graf 1 Vnitřní členění zákona o spotřebních daních v České republice



Zdroj: Vlastní zpracování dle Široký (2009, str. 15)

### 3.1 TEORIE SPOTŘEBNÍCH DANÍ

Spotřební daně (akcízy) patří k nejstarším daním vůbec. V historii to byly tzv. regály, daně z nápojů, dobytka, sukna apod. V současnosti se jedná pouze o několik vybraných druhů výrobků, které jsou zdaňovány velmi vysokými daněmi (Kubátová, 2003, s. 232).

V České republice byly spotřební daně zavedeny v roce 1993 při velké daňové reformě. Systém byl už v prvopočátku velmi podobný harmonizovanému systému EU, přičemž ČR vstoupila do EU až 11 let poté. Svátková (2009, s. 13) k tomu dodává:

*„Přijetí spotřebních daní do českého daňového systému nebylo na rozdíl od ekologických daní bezprostředně vyvoláno harmonizačními tendencemi.“*

Z toho vyplývá, že Česká republika po více než 40 let působení komunistického režimu, vytvořila plně kompatibilní a moderní daňový systém, který byl přizpůsoben tehdy nově vznikajícímu tržnímu prostředí. V roce 2004 poté vznikl zcela nový zákon o spotřebních daních<sup>4</sup>, který je od té doby neustále novelizován, aby respektoval zásady směrnic vydaných Evropskou unií.

Předmětem spotřebních daní se v tomto zákoně stalo pět vybraných skupin výrobků (viz Tabulka 1). Jednoznačně největší přínos do veřejných rozpočtů představují spotřební daně z minerálních olejů, zaujímající podíl kolem 55 % ze všech vybraných výnosů ze spotřebních daní (rok 2013). S větším odstupem je na druhé pozici s třetinovým podílem výnos spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků. V posledních letech je však zaznamenán rostoucí trend podílu na úkor výše uvedeného ropného derivátu. Zbývající skupiny poté nedosahují v součtu ani 10 % celkových výnosů (detailnější analýza viz podkapitola 4.1 Spotřební daně a státní rozpočet).

Tab. 1 Vnitřní členění zákona o spotřebních daních v České republice

Části zákona	
1.	Obecná ustanovení
2.	Zvláštní ustanovení
	▪ Daň z minerálních olejů
	▪ Daň z lihu
	▪ Daň z piva
	▪ Daň z vína a meziproductů
	▪ Daň z tabákových výrobků včetně značení tabákových výrobků
3.	Omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků
4., 5.	Značkování a barvení vybraných minerálních olejů Značkování některých dalších minerálních olejů
6.	Správní delikty
7.	Ustanovení společná, přechodná, zrušovací a závěrečná

Zdroj: Svátková (2009, s. 15)

<sup>4</sup>Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.



Výše uvedená skupina výrobků se odlišuje od ostatních komodit neporovnatelně vyšším daňovým zatížením, neboť podléhají jednak všeobecné spotřební dani (DPH), tak i selektivní spotřební dani. Dopad se navíc ještě zvyšuje vlivem tzv. zdanění již jednou zdaněného, neboť všeobecná daň se počítá ze základu, který obsahuje již částku příslušného akcízu. Mechanismus daně a výpočet konečné prodejní ceny je znázorněn v následujícím grafu 2.

Graf 2 Výpočet spotřební daně a její sazba DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle Široký (2008, s. 188)

Dle Stejskala (2008, s. 57) a Širokého (2009, s. 188) odpovídají vysoké sazby vybraných výrobků jejich nepružné cenové elasticitě poptávky i nabídky. Kritériem pro výběr těchto produktů mohou být například:

- fiskální záměry (přiliv peněz do státního rozpočtu),
- politické důvody,
- regulace spotřeby škodlivých výrobků.

Kubátová (2003, s. 232–233) uvádí, že i přes fiskální významnost selektivních daní mohou nastat dva problémy. Prvním z nich je distorzní dopad, který vede k neefektivní alokaci zdrojů. Podmínkou je však nenulová elasticita poptávky a nabídky. Selektivní zdanění poté mění relativní ceny statků, což vede k substituci<sup>5</sup> spotřebitelů a výrobců.

Druhým problémem je degresivní (regresivní) dopad daně, což znamená větší daňové břemeno u chudších vrstev obyvatel. Obyvatelé s nižšími příjmy zaplatí relativně více a v některých případech i absolutně více než bohatší poplatníci. Spotřeba těchto výrobků bývá zpravidla neproporcionální k důchodům poplatníků.

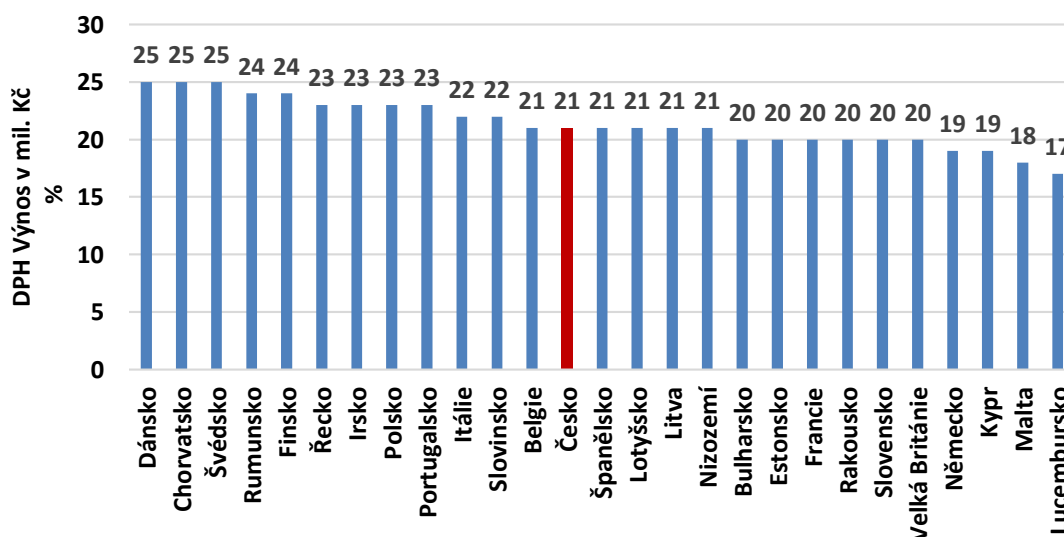
<sup>5</sup>Substituční efekt může mít i pozitivní dopad. Málokdy se totiž započítávají do ceny výrobků tzv. negativní externality, jako jsou např. dodatečné náklady na zdravotní péči. Selektivní daň má poté nápravný charakter a zvyšuje efektivnost daňového systému.

### 3.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČR

Pro komplexní pochopení problematiky spotřebního zdanění je nutné seznámit se také se systémem daní z přidané hodnoty, neboť ten právě významně ovlivňuje nejen konečnou cenu komodity, ale také v případě pohonných hmot spotřební chování tankujících subjektů.

U pohonných hmot došlo v roce 2010 k výrazné změně systému vrátek DPH mezi členskými státy EU. Tzv. „balíček VAT 2010“ nově modifikuje systém vrácení DPH z natankovaného paliva kdekoli v EU. Zatímco před rokem 2010 si každý dopravce obstarával nárok na vrácení DPH v zemích, kde natankoval, tak nová úprava přináší změnu v podobě jediného vyřizovacího úřadu, a to domovský domácí úřad. To ve výsledku ovlivňuje spotřební jednání především profesionálních dopravců přesunem spotřeby na zahraniční trhy. Většina těchto zahraničních států relevantních pro český trh mají stejnou či nižší sazbu DPH<sup>6</sup> (viz Graf 3), což vede k nižší konkurenceschopnosti tuzemského trhu s pohonnými hmoty (Ševčík a Rod, 2010, s. 31–32).

Graf 3 Sazba DPH v zemích EU v roce 2015



Zdroj: European Commission, *Taxation and Customs Union „VAT Rates Applied in the Member States of the European Union at January 2015“*

Daň z přidané hodnoty u cigaret dokonce přímo vstupuje do výpočtů procentní částky a ta společně se specifickou částí je dále daněna právě daní z přidané hodnoty. Ve výsledku se jedná o ještě složitější systém daně z daní než u pohonných hmot. David (2009) uvádí, že pouze daň z daní tvoří téměř 35 % celkové ceny cigaret<sup>7</sup>. Více o této problematice v podkapitole 3.5 Studie v oblasti spotřebních daní.

<sup>6</sup>Německo, Rakousko, Slovensko, Belgie, Španělsko, Lucembursko.

<sup>7</sup>Týká se roku 2008.

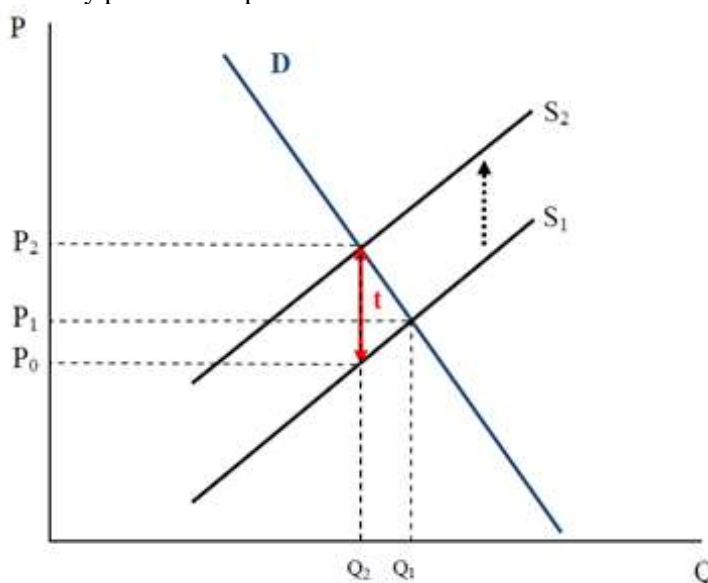
### 3.3 ELASTICITA POPTÁVKY A NABÍDKY

Na problematiku daňové incidence (daňový přesun a dopad) lze nahlížet ze dvou pohledů. Kubátová (2003, s. 65) popisuje tzv. zákonný dopad daně, který vyplývá ze zákona a je důležitý z hlediska daňové praxe, neboť každý subjekt je ze zákona povinen daň řádně a včas platit. Druhý pohled je tzv. efektivní (skutečný) dopad daně, který je naopak relevantní z ekonomického hlediska, neboť determinují ceny, výstupy a důchody.

Nastavení optimální spotřební daně je např. signifikantní pro maximalizaci výnosů veřejných rozpočtů a současně, aby příslušné daňové sazby neohrožovaly ekonomický růst nadměrným daňovým břemenem. Tato efektivnost se dá hodnotit podle tzv. Lafferovy křivky, která znázorňuje závislost výnosů určitých daní na její sazbě (míru zdanění). Podle Arthura Laffera existuje bod, kde jsou výnosy maximální vůči určité výši sazby daně. Tzn., že vláda může do určité míry daně zvyšovat a tím současně porostou i výnosy, avšak překročí-li tento bod, dostává se do tzv. prohibitivní zóny, kde naopak začnou výnosy klesat.

V situaci, kdy na konkurenčním trhu určitého statku existují subjekty na poptávkové a nabídkové straně, umí ekonomická teorie popsat cenové změny a daňový přesun mezi výrobce a spotřebitele. Následující graf 4 ukazuje dopad uvalení spotřební daně na dokonale konkurenčním trhu. Je-li uvalena spotřební daň na produkt X o velikosti  $t$  s tím, že má mít zákonný dopad na prodávající, sníží se nabídka na  $S_2$ , čímž vznikne nová rovnovážná cena  $P_2$  při množství  $Q_2$  (kupující budou vlivem zvýšení ceny poptávat nižší množství). Přestože byla daň uvalena na prodávající, ten část zvýšení ceny přesunul na kupujícího. Výnos státu ze spotřební daně produktu X je poté lehce vypočitatelný. Celkový finanční výnos získáme vynásobením množství  $Q_2$  a velikostí daní  $t$ .

Graf 4 Změna nabídky po uvalení spotřební daně



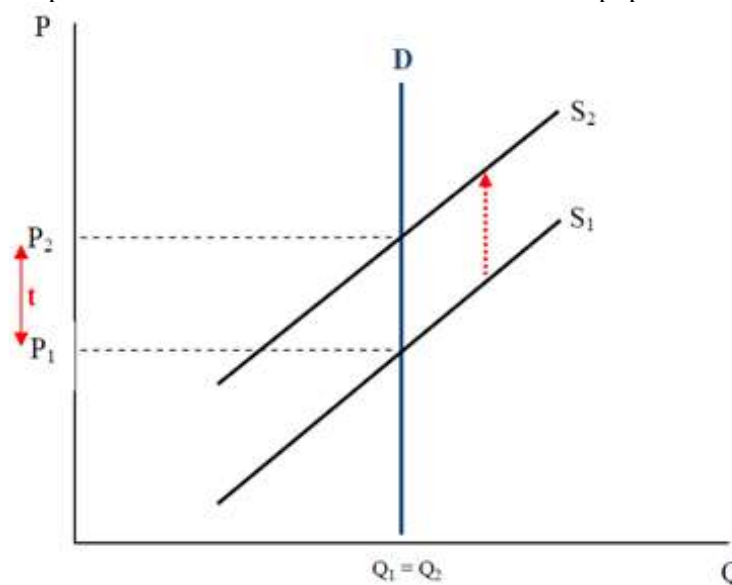
Zdroj: Ševčík a Rod (2010, s. 18)

Při následném snížení sazby  $t$  by nastal opačný efekt nabídky, ta by se posunula doprava dolů směrem k původní poloze, přičemž běžnou reakcí je navíc zvýšení poptávky  $D$  směrem doprava nahoru. Celkový daňový výnos produktu  $X$  může být poté menší i větší, než předchozí situace. Pokud se při snížení sazby daně  $t$  procentuálně zvětší poptávka  $D$  více než nabídka, dojde k pozitivnímu efektu na celkovém inkasu daní z produktu  $X$ . V opačném případě stát vybere menší množství daní. Dále je nutno dodat, že spotřební daň snižuje disponibilní zůstatek ekonomických subjektů, kteří musí na základě toho omezit spotřebu, úspory nebo investice (Ševčík a rod, 2010, s. 17–19).

Specifickým trhem je dle ekonomické teorie, trh s minerálními oleji charakterizovaný neelastickou poptávkou. Elasticita poptávky dle Holmana (2002, s. 36) udává vztah mezi procentuální změnou množství a procentuální změnou ceny. V případě pohonných hmot je procentuální zvýšení ceny doprovázeno snížením poptávaného množství o menší procentuální část<sup>8</sup>. Poptávka je tedy neelastická v krátkém období. V dlouhém období je poptávka elastičtější, avšak stále neelastická vlivem nízké nahraditelnosti jinými statky (nemá blízké substituty).

Následující graf 5 ukazuje stav, kdy nelze pohonné hmoty nahrazovat jinými substituty, tudíž poptávka se stává dokonale neelastickou. V tomto případě veškeré zvýšení daní zaplatí spotřebitelé. Prodejci pohonných hmot přesunuli 100% zvýšení daně na kupující, ten nakupuje stejné množství za jakoukoliv cenu na trhu. Státní rozpočet se tak zvýší přesně o takovou částku, o kolik se sníží spotřebitelům disponibilní důchod.

Graf 5 Uvalení spotřební daně na trhu s dokonale neelastickou poptávkou



Zdroj: Ševčík a Rod (2010, s. 20)

<sup>8</sup>Elasticita poptávky je neelastická, pokud je v absolutní hodnotě menší než 1, tedy jednorozměrné zvýšení ceny vyvolá méně než jednorozměrné pokles množství. Pokud stejné zvýšení ceny vyvolá větší pokles množství, jedná se o elastickou poptávku.

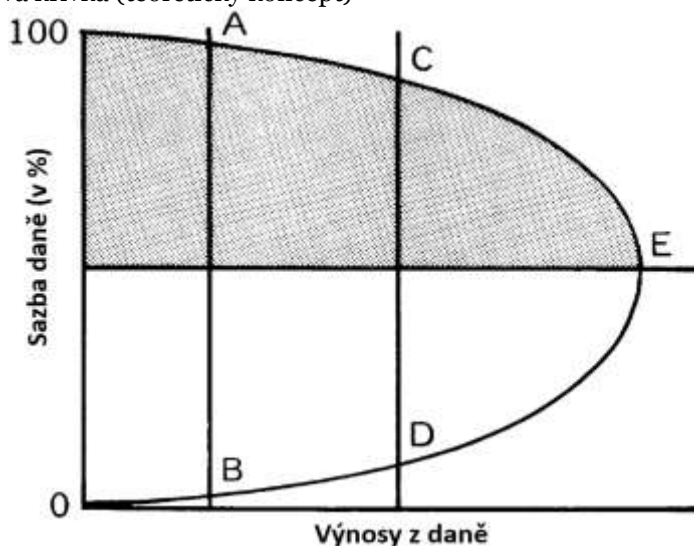
### 3.4 KONCEPT LAFFEROVY KŘIVKY

V roce 1974 načrtl hlavní představitel ekonomie strany nabídky Arthur Laffer na kus ubrousku křivku popisující vztah mezi výší daňové sazby a daňovými výnosy, přičemž za důležitou sazbu považuje především mezní sazbu daně. Později tento vztah pojmenoval Wanniski jako Lafferovu křivku (Laffer, 2004).

Na následujícím grafu 6 existují vždy dvě sazby (kromě Lafferova bodu E), které generují státu stejný příjem do veřejných rozpočtů. Prvním extrémním případem je 100% zdanění, kdy subjekty přestanou v peněžní ekonomice pracovat a dávají přednost barterovému obchodu. Celkový výnos daně se poté rovná nule. Druhým extrémním bodem je nulová sazba daně, tedy stát nezdaňuje žádný příjem, tudíž z něj neplynou ani žádné daňové výnosy (Wanniski, 1978).

Pokud však vláda začne uvalovat jakoukoliv daňovou sazbu mezi výše uvedenými body, daňový výnos poroste. Dojde-li např. ke zvýšení daňové sazby z bodu O do bodu B, suma vybraných daní také poroste. Stejný efekt je zaznamenán i na druhém konci křivky, kdy dojde ke snížení sazby daně ze 100 % do bodu A (šedá oblast je nazývána prohibitivní zóna). Tento proces pokračuje i při změně sazeb do bodu D resp. C a končí až v bodě E, který se nazývá Lafferovým bodem maximalizující daňové výnosy (Grecu, 2004).

Graf 6 Lafferova křivka (teoretický koncept)



Zdroj: Wanniski (1978, s. 4), upraveno autorem

Laffer (2004) dále posuzuje intenzitu vlivu změn daňových sazeb na státní rozpočet, kde zdůrazňuje působení protikladných efektů, konkrétně ekonomického a aritmetického. Ekonomický efekt zvýšení sazby daně popisuje Holman (2002, s. 632) jako omezení ekonomického růstu, snížení výkonnosti lidí a přesun kapitálu do zahraničí a s tím nezřídka související daňové úniky. To jaký efekt převažuje, závisí na výši daňové sazby. Lafferova teorie přikládá větší důraz aritmetickému efektu při nižších sazbách, zatímco ekonomický efekt převažuje naopak při vyšších sazbách.

### 3.5 STUDIE V OBLASTI SPOTŘEBNÍCH DANÍ

Hodnocení dopadů nastavení daňové problematiky v oblasti spotřebních daní na státní rozpočet je velmi složitý úkol, neboť každá země je svým způsobem specifická. Je nutné uvažovat v širších souvislostech a analyzovat nejen dopady na daný stát, ale v případě spotřební daně z minerálních olejů v ČR, brát také v potaz vývoj v ostatních státech Evropské Unie i mimo ni. Vzhledem k aplikaci problematiky na Českou republiku, vychází níže uvedené studie z českých autorů.

Ševčík a Rod (2010) ve své studii analyzovali dopad daňové úpravy v oblasti spotřebních daní na státní rozpočet České republiky, přičemž přikládali spotřebním daním relevantní zdroj příjmů státního rozpočtu, především výnosům spotřební daně z minerálních olejů. Poukazují v ní na nutnost soustředit se nejen na analýzu změn sazeb daně v rámci země, ale také v komparaci k sazbám sousedních států. Česká republika je totiž vlivem výhodné geografické polohy významným dopravním, nákladním, vyskladňovacím a tranzitním uzlem silniční dopravy v Evropě. Při studiu dopadu zvýšení sazeb daně v roce 2010 dochází k závěru, že zvýšení sazby spotřební daně automaticky nevede k vyšším výnosům, a to právě kvůli možnosti optimalizace velkých nákladních automobilů tankováním v zemích s nižší sazbou (cenou) motorové nafty. V případě vlivů na veřejné rozpočty je dokonce pozorován silně negativní dopad. Autoři na základě citlivostní analýzy poté analyzovali také důsledek snížení sazby daně z motorové nafty o 2 Kč, který povede k nárůstu inkasa spotřební daně z motorové nafty.

David (2009) se zabývá současným systémem zdanění cigaret v zemích Evropské unie, který považuje za velmi složitý a neprůhledný pro běžného spotřebitele. Problematika se týká dvou spotřebních daní a DPH, jež jsou mezi sebou navzájem uvalovány, tedy daně z daní. Procentní částka je totiž vypočítána z celkové ceny cigarety, na které je však již uvalena specifická sazba daně a daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je naopak kalkulována z ceny včetně specifické daně a daně ad valorem, což má za následek, že pouze daň z daní tvoří až téměř 35 % celkové ceny cigarety v roce 2008. Celkové daně z prodejní ceny se tak pohybují průměrně kolem 75 %. Při zvýšení jakékoliv daně poté dojde k růstu absolutních hodnot placených daní z daní, vedoucí dále k růstu podílu placených daní z daní na prodejní ceně cigaret.

David, Střelec, Kolman (2010) posuzovali vliv změn sazeb daní na ceny cigaret v ČR. Autoři zastávají názor, že aby bylo možné dosahovat stanovených cílů daňové politiky v ČR, je nezbytné identifikovat dopady již v minulosti aplikovaných opatření. Je tedy nutné brát v potaz nejen zákonný dopad, ale také efektivní dopad. Výše uvedené dopady se mohou výrazně lišit vlivem různé elasticity poptávky a nabídky, charakterem trhu, významnosti ekonomiky apod. Na základě statistické analýzy změn sazeb v letech 2004–2008 (6 změn sazeb) došli k výsledku, že téměř celé zvýšení daňového břemene je přeneseno na kupujícího. Ze zjištěných výsledků lze poté dle autorů poměrně dobře predikovat dopady budoucích kroků daňové politiky.

### 3.6 HARMONIZACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ

V posledních desetiletích stále častěji pozorujeme vlivem všeobecné globalizace zásadní změny společenských, ekonomických a jiných jevů a procesů, které do jisté míry ruší hranice mezi národními státy a zvyšují jejich propojenost ekonomik a trhů. Globalizace se samozřejmě nevyhýbá ani daním a umožňuje tak daňovým subjektům snadněji transferovat své daňové základy do zemí s výhodnějšími daňovými režimy a dopomoci tím k legální či nelegální optimalizaci svých daňových povinností (Edwards, 2002). Uvnitř regionálního seskupení jako je Evropská Unie, kde platí volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu je tento proces přesouvání daňových základů (snižování daňového břemene) ještě mnohem jednodušší a vyvolává v mezinárodním kontextu daňovou konkurenci mezi státy, která bývá nezřídka škodlivá<sup>9</sup> (Kubátová, 2005, s. 85).

Vyhýbání se placení daní může znamenat pro veřejné finance států obrovskou ránu, a proto si žádá adekvátní řešení. Odborníci se však v této problematice příliš neshodují. Zatímco jedna skupina zastává názor, že nejefektivnějším řešením je klasická tržní alokace v podobě připuštění daňové konkurence a lákání poplatníků na výhodnější podmínky, druhá skupina naopak oponuje nutností vzájemné spolupráce v koordinaci a harmonizaci daňových systémů. Varianta, kdy se může vláda rozhodnout omezit migraci osob přes své hranice, se ukázala v praxi jako neefektivní (nefunkční) a v rozporu s výhodami globalizace.

Obě uvedená řešení mají dozajista své potenciální výhody, ale jak už to bývá, také potenciální nebezpečí. Kubátová (2003, s. 155) odpovídá na otázku, proč je daňová konkurence často označována za škodlivou. Konkurenční trh sice obecně zvyšuje efektivnost a je zpravidla považován za nejefektivnější způsob alokace omezených zdrojů. Problémy však nastávají, pokud tento trh selhává. Situace v oblasti daní je odlišná, neboť nefunguje na základě tržního principu, daň je totiž placena nedobrovolně a je nařízena zákonem<sup>10</sup>. Nutno však podotknout, že daňová konkurence v závislosti na druhu daní má různou intenzitu přesunu základu daně do jiných zemí. Nejintenzivnější konkurence probíhá v oblasti daní s vysokou mobilitou základů, mezi něž patří např. korporátní daně, daň z přidané hodnoty a spotřební daně<sup>11</sup>. Proto byly jako prvně harmonizovány ty daně, které měly odstranit bariéry pro hladké fungování společného trhu. Jedná se právě o harmonizaci nepřímých daní. Vzhledem k zaměření diplomové práce na spotřební daně, je v následující kapitole popsán harmonizační proces akcí (spotřebních daní).

---

<sup>9</sup>Samozřejmě i daňová harmonizace má své negativní stránky. Nerudová (2006, s. 22) uvádí příklady, jako harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám, způsobuje pomalejší růst ekonomiky, nezbraňuje nadměrné expanze ve veřejném sektoru, zasahuje do národní suverenity členských států a představuje ztrátu fiskální autonomie členských zemí.

<sup>10</sup>„Daň je definována jako povinná, nenávratná platba, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná (např. při každém převodu nemovitosti) a platí se za určitých okolností (Kubátová, 2003, s. 16)“

<sup>11</sup>Naopak mezi méně mobilní či nemobilní jsou považovány pracovní síla a nemovitý majetek.

### 3.6.1 LEGISLATIVA A HARMONIZAČNÍ PROCES

Prvotní debaty o potřebě daňové harmonizace probíhaly už od 60. let minulého století. Cíl byl zpočátku velmi ambiciózní a obsahoval nejen strukturální<sup>12</sup> harmonizaci, ale i harmonizaci sazeb<sup>13</sup>, tedy celkovou harmonizaci (Lacina a kol., 2009, s. 429). Později se však ukázalo, že ambiciózní plán harmonizace všech ustanovení daňového systému je nejen velmi komplikovaným procesem, který částečně selhával, ale také silně zasahoval do citlivých složek vládní politiky v oblasti příjmové stránky rozpočtů zemí a jejich fiskální autonomie.

Nerudová (2008, s. 18) definuje daňovou harmonizaci v Evropském společenství jako mechanismus odstraňování takových ustanovení, která deformují hospodářskou soutěž, nebo vytvářejí bariéry pro fungování jednotného vnitřního trhu. Cílem je tedy přibližování a sladování jednotlivých soustav, ne vytvoření jednotné daňové soustavy platné pro všechny členské státy.

Široký (2008, s. 233) chápe daňovou harmonizaci jako přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Současně identifikuje tři základní fáze<sup>14</sup> průběhu harmonizace každé daně, a to:

- určení daně, kterou je nutno harmonizovat,
- harmonizace metodiky konstrukce (daňového základu),
- harmonizace daňové sazby.

Kubátová (2003, s. 156) doplňuje výše uvedené o harmonizaci a koordinaci nejen vlastních daní, ale také v oblasti daňové správy v souvislosti s požadavky na efektivnost daňové administrativy. Daňová koordinace představuje první stupeň ke sblížení daňových systémů prostřednictvím vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat za účelem omezení daňových úniků, zamezení dvojího zdanění a vzájemné výměně informací mezi daňovými rezidenty jednotlivých států (viz Graf 7).

---

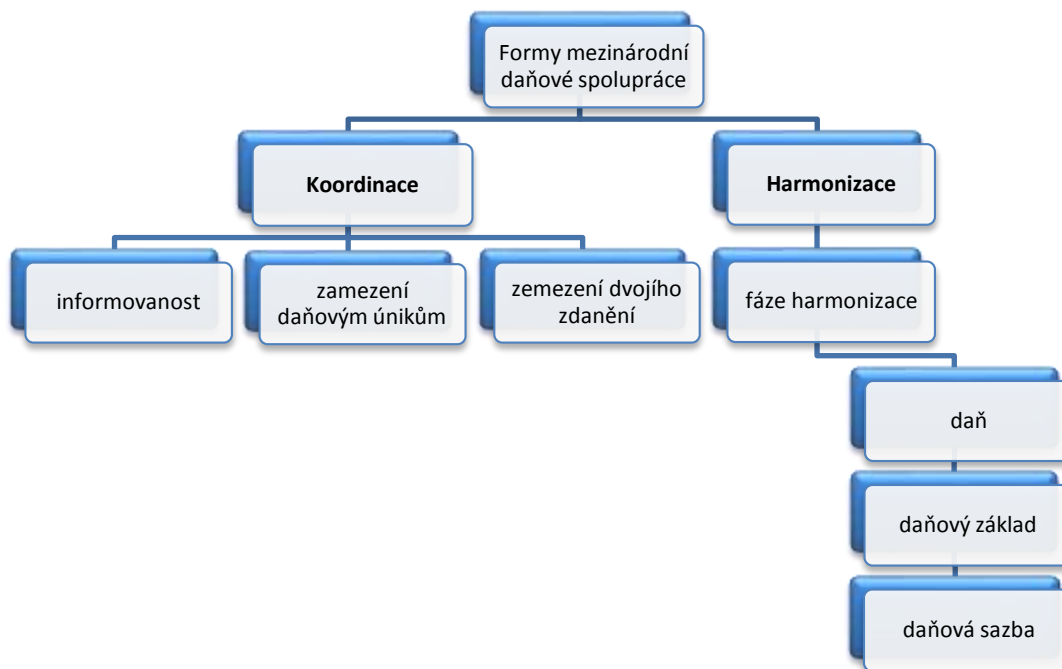
<sup>12</sup>Strukturální harmonizace byla úspěšná u nepřímých daní, neboť bylo nezbytné zavést jednotný systém nepřímého zdanění, aby mohl vzniknout společný trh bez výraznějších deformací hospodářské soutěže.

<sup>13</sup>Harmonizace sazeb je nezřídka chápána jako zasahování do národní suverenity členských zemí, které je ještě citlivější vlivem omezení role národních centrálních bank v souvislosti s měnovou unií s dominantní Evropskou centrální bankou.

<sup>14</sup>Harmonizační proces však nemusí vždy projít všemi fázemi.



Graf 7 Rozlišení forem mezinárodní daňové spolupráce



Zdroj: Vlastní zpracování dle Široký (2008, s. 233)

Požadavky na daňovou harmonizaci jsou zakotveny již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957 (tzv. Římské dohody), které v oblasti fiskálních opatření platí nedotčeně dodnes. Základem primárního práva<sup>15</sup> v zakládajících smlouvách je ustanovení, které zakazuje uvalit na dovážené zboží vyšší daň, než na zboží domácí a zakazuje subvencovat vyvážené zboží. Pro spotřební daně je signifikantní *článek 92* této smlouvy, kde je uveden zákaz osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou právě spotřebních daní, daně z obratu (DPH) a jiných nepřímých daní. *Článek 93* poté poukazuje na nutnost a důležitost harmonizace právních předpisů nepřímého zdanění jako nezbytnou podmínku pro vytvoření a fungování jednotného vnitřního trhu.

Základem sekundárního práva jsou především nařízení<sup>16</sup> a směrnice<sup>17</sup>, jež jsou hlavními nástroji k harmonizaci daní. A právě přijetí řady směrnic v 90. letech minulého století, jako součást zavedení jednotného vnitřního trhu, mělo dopomoci k lepšímu fungování společného trhu v podobě vyrovnávání výše jednotlivých sazeb, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích subjektů.

<sup>15</sup>Primární právo je základním stavebním kamenem právního řádu Evropského společenství. Patří sem zakládající a přístupové smlouvy.

<sup>16</sup>Nařízení je právní nástroj obecné platnosti a neúplnějším opatřením, závazný pro členské země.

<sup>17</sup>Směrnice je právní nástroj, který má zajistit praktickou realizaci harmonizace (dosažení určitého cíle). Směrnice jsou implementovány do právního řádu daného státu, jejich způsob aplikace je však plně v kompetenci jednotlivých zemí.

Stejně jako v procesu harmonizace daně z přidané hodnoty, na niž byl kladen největší důraz, tak i spotřebním daním byla věnována velká pozornost, neboť významně ovlivňuje správné fungování jednotného vnitřního trhu. Původní myšlenka se inspirovala průběhem harmonizace daně z přidané hodnoty, tedy nejprve se měla harmonizovat struktura akcízů a poté daňové sazby. Nakonec se snaha koncentrovala do strukturální oblasti, a podobně jako u DPH byl zvolen princip zdanění v zemi spotřeby, který měl zajistit daňovou neutralitu na rozdíl od principu země původu. Pro sazby akcízů byly stanoveny pouze minimální hodnoty. Zavedením jednotného trhu (1. ledna 1993) poté nabyla účinnost jak harmonizace základu daně zajištěním Jednotného celního sazebníku, tak i stanovení minimálních sazeb Radou ministrů (Nerudová, 2008, s. 47).

Harmonizace selektivních spotřebních daní v Evropských společenstvích je dle Nerudové (2011, s. 65) založen na třech skupinách směrnic:

- **směrnice č. 2008/118/ES**, která nahrazuje směrnicí č. 92/12/EHS – tzv. horizontální směrnice všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu výrobků podléhajících spotřební dani,
- **směrnice strukturální** – harmonizace struktury spotřebních daní do skupin: energetické produkty a elektrická energie<sup>18</sup>, alkohol a alkoholické nápoje<sup>19</sup>, tabák a tabákové výrobky<sup>20</sup>,
- **směrnice k aproximaci sazeb** akcízů.

#### ENERGETICKÉ PRODUKTY A ELEKTRICKÁ ENERGIE

O použití daní k dosažení cílů v oblasti životního prostředí se začalo diskutovat už v roce 1990. V červnu 1992 na konferenci OSN o životním prostředí v Riu de Janeiru (Summit Země) byla společně schválena Agenda 21 pro dosažení udržitelného rozvoje (OSN, 2002). Tato základní dlouhodobá vize k zachování rovnováhy mezi ekonomicko-sociálními potřebami a přírodními ekosystémy (zdroji) vyzvala účastníky konference k celosvětové strategii snížení emisí skleníkových plynů i za použití ekonomických nástrojů. Na základě toho navrhla Evropská komise harmonizaci zdaňování energetických produktů s cílem stabilizace emisí CO<sub>2</sub> ve Společenství ve střednědobém horizontu (European Commission, 2012).

V roce 1992 už byl však sjednocen základ pro vyměřování a úpravu struktury daní v celním sazebníku obsaženém ve směrnici č. 92/81/EHS. Směrnice definuje jednotlivé druhy minerálních olejů podléhajících spotřebním daním a uvádí náležitosti zařazení do této kategorie. V souvislosti s výše uvedeným Summitem Země, předložila Komise v roce 1997 nový návrh, který odrážel obavy o životním prostředí<sup>21</sup>. Návrh byl však nutností i pro zajištění správného fungování vnitřního

<sup>18</sup>Na energetické produkty a elektřinu se vztahuje směrnice 2003/96/ES.

<sup>19</sup>Na alkohol a alkoholické nápoje se vztahují směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS.

<sup>20</sup>Na tabákové výrobky se vztahují směrnice 95/59/ES, směrnice 92/79/ES a směrnice 92/80/ES.

<sup>21</sup>V roce 2003 byla také přijata směrnice č. 2003/30/EC o podpoře užívání biopaliv nebo jiných pohonných hmot v dopravě.

trhu (European Commission, 2012). Důsledkem byla dohoda v Radě ministrů k nové směrnici č. 2003/96/ES, která restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektřiny. Směrnice rozšiřuje pokrytí rámce Společenství o uhlí, zemní plyn a elektrickou energii a stanovuje minimální sazby daně v závislosti na účelu jejich užití (Nerudová, 2008, s. 48).

Minimální úrovně zdanění z energetických produktů a elektrické energie jsou znázorněny v následujících tabulkách:

Tab. 2 Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty

Produkt	Základ daně	Od 1. 1. 2004	Od 1. 1. 2010
Olovnatý benzín	1 000 l	421,00 EUR	421,00 EUR
Bezolovnatý benzín	1 000 l	359,00 EUR	359,00 EUR
Plynový olej	1 000 l	302,00 EUR	330,00 EUR
Petrolej	1 000 l	302,00 EUR	330,00 EUR
Zkapalněný plyn (LPG)	1 000 l	125,00 EUR	125,00 EUR
Zemní plyn	Gigajoul	2,60 EUR	2,60 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování dle Směrnice č. 2003/96/ES

Tab. 3 Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty pro průmyslové a obchodní účely

Produkt	Základ daně	Od 1. 1. 2004
Plynový olej	1 000 l	21,00 EUR
Petrolej	1 000 l	21,00 EUR
Zkapalněný plyn (LPG)	1 000 l	41,00 EUR
Zemní plyn	gigajoule	0,30 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování dle Směrnice č. 2003/96/ES

Tab. 4 Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu

Produkt	Základ daně	Od 1. 1. 2004	Od 1. 1. 2010
Plynový olej	1 000 l	21,00 EUR	21,00 EUR
Těžký topný olej	1 000 l	15,00 EUR	15,00 EUR
Petrolej	1 000 l	0,00 EUR	0,00 EUR
Zkapalněný plyn (LPG)	1 000 l	0,00 EUR	0,00 EUR
Zemní plyn	Gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
Uhlí a koks	Gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
Elektřina	MWh	0,50 EUR	1,00 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování dle Směrnice č. 2003/96/ES

Evropská komise v červenci 2005 zveřejnila externí studii<sup>22</sup> zabývající se dopady zdanění energie na nově rozšířenou Evropskou unii. Studie měla dva cíle: za prvé analyzovat dopad daňové politiky v oblasti energie na EU a její členské státy, a za

<sup>22</sup>Study for the European Commission: Impacts of energy taxation in the enlarged European Union (Kouvaritakis, Stroblos, Paroussos, Revesz, Zalai, Van Regemorter, 2005).

druhé, jak může přispět k dosažení cílů politiky ochrany životního prostředí. Výsledky ukazují prospěch členských zemí v podobě vyšší zaměstnanosti a blahobytu v případě, že se daňové příjmy použijí ke snížení odvodů sociálních příspěvků od zaměstnavatelů. Společná daňová politika by měla být také efektivní k dosažení cílů v oblasti ochrany klimatu. Nicméně by to mělo negativní dopad na konkurenceschopnost v některých energeticky náročných odvětvích.

### **ALKOHOL A ALKOHOLICKÉ VÝROBKY**

Harmonizace akcízů z alkoholu a alkoholických nápojů je velmi citlivou záležitostí pro tradiční producenty těchto nápojů. Jedná se především o produkci a systém zdaňování vína u jižních států včetně Francie a tradičních producentů Whisky a likérů jako je Velká Británie a Irsko. Jakákoliv změna v systému selektivních daní se v těchto zemích potýká s velkou neochotou z důvodu historicky zakořeněných tradic. Proto je doposud stále uplatňována směrnice č. 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, která bere v ohled historické rozlišování produktů na (European Commission, 2015a):

- pivo,
- víno,
- jiné produkty než pivo a víno a meziproducty
- ethylalkohol (alkohol).

Směrnice dále předepisuje základ, ze kterého se vypočítává spotřební daň a stanovuje podmínky aplikace nižší sazby daně pro malé pivovary<sup>23</sup>, lihovary a některé nápoje. Zavádí také zvláštní ustanovení pro některé španělské regiony a výjimky pro „černé“ pivo a alkohol, který není určen ke konzumaci.

Směrnice č. 92/84/EHS o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů poté stanovuje minimální sazby pro výše uvedené produkty:

- u piva je sazba 0,748 EUR za hektolitr stupně Plato<sup>24</sup> nebo 1,87 EUR za hektolitr finálního produktu,
- u vína a šumivého vína je aplikována nulová sazba (0,00 EUR),
- u meziproductů je to 45 EUR za hektolitr výrobku,
- u alkoholu (lihu) je výše 550 EUR za hektolitr čistého alkoholu.

Tato směrnice poskytuje také snížené sazby pro některé oblasti v Řecku, Itálii, pro Portugalsko, Madeiru a Azorské ostrovy (European Commission, 2015a).

---

<sup>23</sup>Malé pivovary jsou pivovary s ročním výstavem do 200 000 hektolitrů.

<sup>24</sup>Stupeň Plato slouží k měření cukernatosti v evropských pivovarech, americké pivovary používají kombinace stupňů Brix, Baumé a Plato.

## TABÁK A TABÁKOVÉ VÝROBKY

V oblasti zdaňování tabáku a tabákových výrobků byla doposud vydána řada směrnic, z nichž jako vůbec první byla směrnice č. 72/464/EEC upravující ustanovení v oblasti akcízů z tabáku a struktury akcízů z cigaret. Směrnice 79/32/EHS poté rozděluje tabákové výrobky do základních skupin na cigarety, cigáry, cigarillos a tabák ke kouření (Nerudová, 2008, s. 55).

V devadesátých letech minulého století byly přijaty dvě směrnice upravující minimální sazby daně, a to směrnice č. 92/79/EHS stanovující sazby z cigaret a směrnice č. 92/80/EHS vztahující se na ostatní tabákové výrobky. Obecné zdaňování tabáku a tabákových výrobků upravuje směrnice č. 95/59/ES, která zároveň nově rozděluje tabák na cigarety, doutníky a doutníčky, tabák na kouření.

Dne 21. června 2011 byla vydána nejnovější směrnice Rady 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Směrnice definuje různé kategorie tabákových výrobků (stejně jako výše) a stanovuje obecné zásady harmonizace včetně struktury a sazeb daně. Touto směrnicí se také ruší směrnice uvedené v předchozím odstavci (European Commission, 2015b).

### Ustanovení použitelná pro cigarety (European Commission, 2015b):

- cigarety vyráběné v EU i dovážené z třetích zemí podléhají valorické<sup>25</sup> a specifické<sup>26</sup> spotřební dani,
- specifická složka musí činit nejméně 5 % a nejvýše 76,5 % celkového daňového zatížení (= specifická daň + valorická daň + DPH). Současně nesmí být celková spotřební daň nižší než 57 % vážené průměrné maloobchodní ceny, a zároveň nesmí být nižší než 90 EUR z 1 000 kusů cigaret (stav do 31. 12. 2013),
- od 1. 1. 2014 se interval specifické složky mění na 7,5 % až 76,5 %. Stejně tak se mění i minimální celková spotřební daň na 60 %, resp. 90 EUR z 1000 kusů cigaret.

### Ustanovení použitelná pro tabákové výrobky jiné než cigarety (European Commission, 2015b):

- uplatňuje se zde pouze **valorická** daň vypočtená z maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků,
- uplatňuje se zde pouze **specifická** daň vyjádřená jako částka na kilogram nebo na 100 kusů,
- uplatňuje se zde **smíšená** daň kombinující valorickou a specifickou složku,

---

<sup>25</sup>Valorická daň se vypočítává z nejvyšší maloobchodní prodejní ceny včetně cla. Členské státy mohou z valorické složky vyloučit clo.

<sup>26</sup>Specifická daň se vypočítává na jednotku výrobku.

- celková spotřební daň musí poté být rovna nejméně sazbě nebo minimální výši stanovené pro:
  - **doutníky a doutníčky:** 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 12 EUR za 1000 kusů či za kilogram,
  - **jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret:** 40 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny nebo 40 EUR za kilogram,
  - **ostatní tabák ke kouření:** 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 22 EUR za kilogram.

Celková výše zdanění u cigaret je v Evropské unii velmi vysoká a ve všech státech tvoří podstatnou část ceny cigarety (viz Tabulka 5). Vysoké daňové zatížení je zpravidla ospravedlňováno škodlivými účinky nejen na kuřáky, ale i na pasivní uživatele a životní prostředí.

Tab. 5 Zdaňování cigaret v Evropské unii (v % z maloobchodní ceny, stav k 1. lednu 2015)

Země	Spotřební daň celkem (na 1 000 cigaret)	Zdaňování cigaret celkem (spotřební daň + DPH)
Velká Británie	69,02	86,69
Řecko	67,10	85,80
Bulharsko	65,79	82,46
Malta	65,55	80,81
Finsko	65,38	84,73
Irsko	65,11	83,81
Estonsko	65,00	81,67
Francie	64,18	80,85
Polsko	63,58	82,27
Slovensko	62,64	79,30
Slovinsko	62,17	80,20
Španělsko	62,03	78,99
Švédsko	61,96	81,94
Litva	61,85	79,21
Rumunsko	61,74	81,09
Kypr	60,57	76,54
Nizozemsko	60,55	79,53
Rakousko	60,16	76,83
Belgie	59,74	77,10
Portugalsko	59,67	78,08
<b>Česká republika</b>	<b>59,28</b>	<b>76,64</b>
Německo	59,21	75,18
Itálie	58,13	76,16
Chorvatsko	55,98	75,98
Maďarsko	55,57	76,83
Lucembursko	55,08	69,61
Dánsko	54,06	74,06
Lotyšsko	52,11	69,46

Zdroj: Vlastní zpracování dle European Commission, Tax Database: Excise duty tables – Tobacco (2015, s. 7)

## 4 VLASTNÍ PRÁCE

### 4.1 SPOTŘEBNÍ DANĚ A STÁTNÍ ROZPOČET

Spotřební daně jsou nepřímou daní zdaňující spotřebu. Jsou zaváděny z několika důvodů, zejména jako nástroj pro odrazení lidí od tzv. škodlivé spotřeby nebo jako důležitý zdroj příjmů pro státní rozpočet (Kubátová, 2003, s. 232). Jak uvádí následující tabulka 1, inkaso ze spotřebních daní tvoří od roku 2004 více než 10% podíl z celkových daňových příjmů a sociálních příspěvků.

V roce 2008 je pozorován prudký propad vlivem předzásobením v důsledku výrazného zvýšení sazeb daně z tabákových výrobků s účinností od 1. ledna 2008 (viz Tabulka 6). Pokles v posledních dvou sledovaných letech je poté způsoben jednak dlouhodobým snižováním spotřeby motorového benzínu, tak i preferencí a vývojem úspornějších vozidel se vznětovými motory. K nižšímu inkasu spotřebních daní přispívá také nárůst spotřeby daňově zvýhodněných pohonných hmot s vyšším podílem biopaliv (MFČR – Zpráva o činnosti finanční a Celní správy ČR, 2013, s. 6).

Tab. 6 Daňové příjmy státního rozpočtu České republiky za období 2003–2013 v mld. Kč

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Příjmy celkem</b>	850	851	867	925	1033	1042	1001	1029	1088	1101	1128
<b>V %</b>	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
<b>Spotřební daně</b>	84,2	95,8	110,4	119,5	138,9	133	131,1	138,3	140,6	140,4	137,6
<b>V %</b>	9,9	11,3	12,7	12,9	13,4	12,7	13,1	13,4	12,9	12,7	12,2

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky (vládní sektor S. 1311 – ESA 2010), upraveno autorem

Plátcí této daně jsou právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem tzv. daňového skladu<sup>27</sup>, oprávněným příjemcem, daňovým zástupcem nebo výrobcem (zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, § 4). Dle § 8 vzniká daňová povinnost výrobou nebo dovozem určitých statků na daňové území Evropského společenství. Povinnost priznat a zaplatit daň vzniká dle § 9 okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného oběhu nebo okamžikem vzniku celního dluhu při dovozu. Daňovým poplatníkem je poté kupující zboží, neboť daň je obsažena v ceně výrobku a tvoří jeho podstatnou část (Ševčík a Rod, 2010, s. 12).

V České republice vykonává správu spotřebních daní od roku 2006 Celní úřad. Předmětem spotřební daně jsou dle § 1 odst. 2 zákona o SPD:

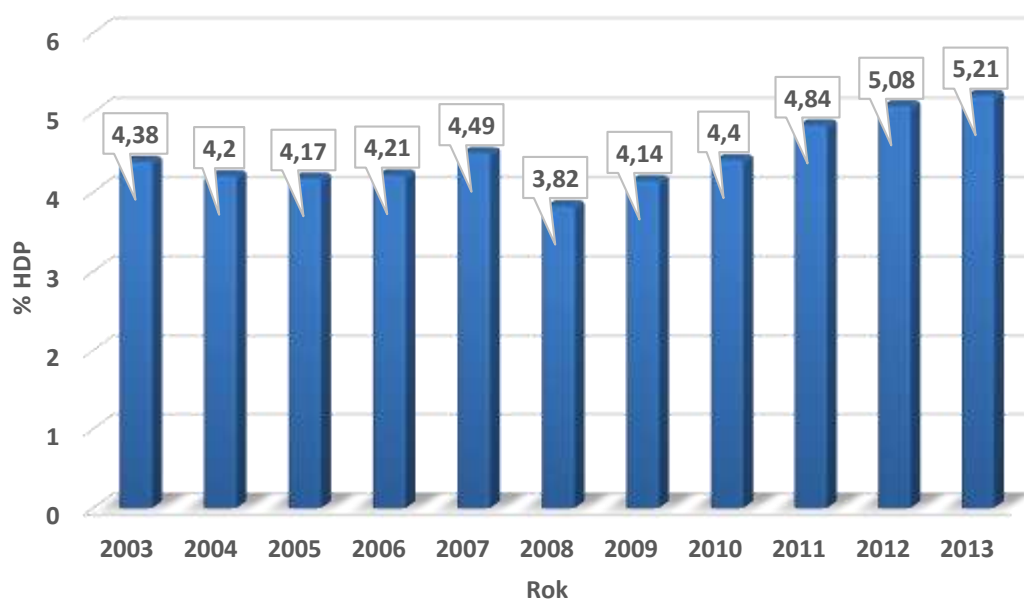
- daň z minerálních olejů
- daň z lihu
- daň z piva
- daň z vína a meziproduktů
- daň z tabákových výrobků

<sup>27</sup>„Daňový sklad je dle zákona č. 353/2003 Sb. § 3g „prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá“.

Jeden z hlavních argumentů použití spotřebních daní, jak už bylo uvedeno výše, jsou jejich škodlivé účinky na společnost (např. léčba aktivních i pasivních kuřáků), čímž bývá nezřídka ospravedlňováno vysoké zdanění vybraných druhů zboží. Nelze však opomenout signifikantní znak těchto daní, a to relativně stabilní výnos veřejných rozpočtů. Graf 8 znázorňuje nastavení politiky spotřebních daní na zhruba 4 až 5 % podílu na hrubém domácím produktu České republiky.

Kombinace vysokého zdanění s nízkou (ne)elasticitou poptávky po těchto produktech se stává relevantním a konzistentním příspěvkem do veřejných financí nejen České republiky, ale i všech zemí Evropské unie. Z toho důvodu a z důvodu odstranění bariér pro fungování jednotného trhu byly spotřební daně významně harmonizovány (viz podkapitola 3.6).

Graf 8 Podíl příjmů ze spotřební daně na HDP za období 2003–2013 v ČR (v %)



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky (vládní sektor S. 13 – ESA 2010), upraveno autorem

#### 4.1.1 VÝNOSY Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ

Minerální oleje jsou z hlediska příjmů nejdůležitější podskupinou celkových příjmů ze spotřebních daní. Předmětem daně<sup>28</sup> z minerálních olejů jsou dle nomenklatury 2710 hlavně motorové benzíny, střední oleje, těžké plynové oleje, těžké topné oleje a odpadní oleje. Dle nomenklatury 2711 se jedná o zkapalněné ropné plyny (ZSpD č. 353/2003 Sb., § 45). Na každou z těchto skupin je uvalena příslušná sazba daně vztahující se na 1 000 litrů nebo na jednu tunu dané komodity (viz Tabulka 7).

<sup>28</sup>Legislativní pravidla zdaňování minerálních olejů jsou identická jako pro všechny ostatní spotřební daně (viz výše zmiňovaný zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních).



Tab. 7 Sazby daně z minerálních olejů

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2710	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1 000 l
	motorové benziny ostatní a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1 000 l
	střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč/1 000 l
	<b>těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)</b>	472 Kč/t
	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1 000 l
2711	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., §48, upraveno autorem

Nejdůležitější skupinou minerálních olejů jsou střední oleje a těžké plynové oleje se sazbou 10 950 Kč/1 000 litrů. Ve skupině zastává dominantní roli motorová nafta. Dle ČSÚ (2015) tvoří dodávky<sup>29</sup> (spotřeba) motorové nafty zhruba 40% podíl na celkových základních ropných produktech<sup>30</sup> v České republice (viz Tabulka 8).

Spotřebitele motorové nafty lze dělit do tří hlavních skupin (Ševčík a Rod, 2010, s. 15):

- 1. skupina – domácnosti s dieselovými automobily,
- 2. skupina – subjekty v agrárním odvětví a lesní výroby,
- 3. skupina – ekonomické subjekty zabývající se přepravou osob a nákladů. Tato skupina je dominantní a tvoří více než 60 % celkové spotřeby tohoto ropného derivátu, čímž přispívá také nejvíce na výnosech spotřební daně z motorové nafty.

Tab. 8 Bilance zdrojové části dodávek základních ropných produktů v ČR v tis. t (2007–2013)

Rok	Motorový benzín (MOBI)	Motorová nafta (MONA)	Ostatní produkty celkem	Produkty celkem
2007	1 555 <b>20,02%</b>	2 846 <b>36,63%</b>	3368 <b>43,35%</b>	7 769 <b>100%</b>
2008	1 622 <b>18,73%</b>	3 458 <b>39,94%</b>	3579 <b>41,33%</b>	8 659 <b>100%</b>
2009	1 451 <b>18,65%</b>	3 154 <b>40,53%</b>	3176 <b>40,82%</b>	7 781 <b>100%</b>
2010	1 509 <b>18,13%</b>	3 310 <b>39,77%</b>	3504 <b>42,10%</b>	8 323 <b>100%</b>
2011	1 370 <b>18,09%</b>	3 067 <b>40,50%</b>	3135 <b>41,40%</b>	7 572 <b>100%</b>
2012	1 480 <b>19,14%</b>	3 180 <b>41,12%</b>	3074 <b>39,75%</b>	7 734 <b>100%</b>
2013	1 291 <b>18,20%</b>	2 950 <b>41,58%</b>	2853 <b>40,22%</b>	7 094 <b>100%</b>

Zdroj: ČSÚ – Průmysl, energetika (2015), vlastní výpočet

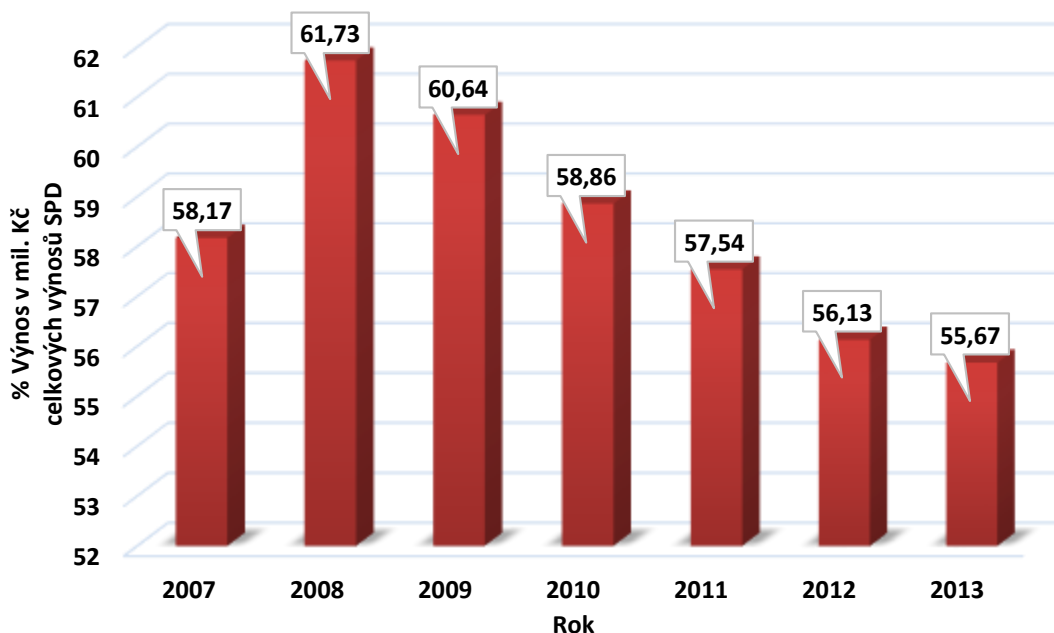
<sup>29</sup>Měsíční vývoj dodávek motorové nafty za období 2012–2014 je znázorněn v příloze – Graf 27

<sup>30</sup>Měsíční vývoj zpracování ropy v rafinériích za období 2012–2014 je znázorněn v příloze – Graf 26.

Druhým nejpoužívanějším palivem je motorový benzín, který má vyšší sazbu spotřební daně než výše uvedená motorová nafta, a to konkrétně 12 840 Kč/1 000 litrů. Dodávky<sup>31</sup> a konečná spotřeba tohoto paliva tvoří zhruba poloviční hodnotu v porovnání s motorovou naftou (viz Tabulka 8). Růst oblíbenosti moderních diesellových motorů a jejich úspornější chod bude mít do budoucna vliv na další zvětšování rozdílů v potřebách dodávek a spotřeby jednotlivých paliv.

Minerální oleje generují největší podíl výnosů na spotřebních daních (viz Graf 9), přičemž je zaznamenán od roku 2008 klesající trend. V porovnání s hrubým domácím produktem je rovněž pozorován pokles podílů, a to konkrétně ve sledovaných letech 2007: 2,11 %; 2008: 2,05 % a 2009: 2,03 % (vlastní výpočet). V roce 2010 vlivem zvýšení sazeb daně z minerálních olejů o 1 Kč/litr narostl i výběr daně této skupiny. V dalších třech letech je opět pozorován pokles výnosu i podílu na HDP, přičemž se žádná ze sazeb spotřební daně z minerálních olejů nesnížila (2010: 2,06 %; 2011: 2,01 %; 2012: 1,95 %; 2013: 1,87 %). Tato problematika je analyzována v podkapitole 4.3 a je jí věnována největší pozornost, a to i vzhledem k omezenému rozsahu práce a důležitosti výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů.

Graf 9 Podíl výnosů z minerálních olejů na celkových výnosech ze spotřební daně za období 2007–2013 v ČR (v %)



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013), upraveno autorem

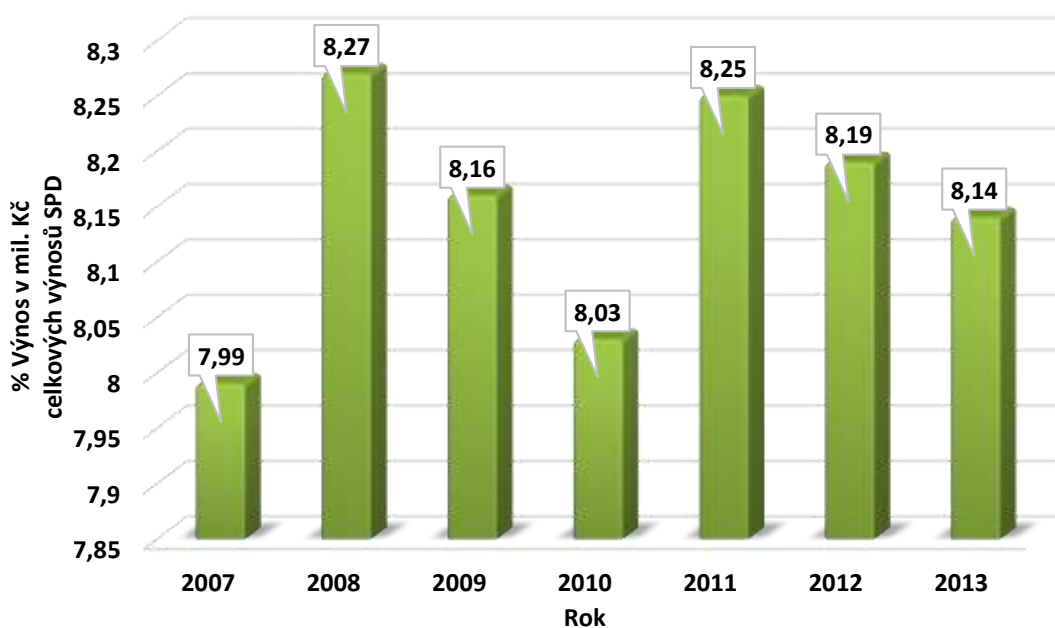
<sup>31</sup>Měsíční vývoj dodávek motorového benzínu za období 2012–2014 je znázorněn v příloze – Graf 28.

#### 4.1.2 VÝNOSY Z LÍHU, PIVA A VÍNA

Ač by se na první pohled mohlo zdát, že bude Česká republika jako pivovarnická velmoc s velkou konzumací alkoholu na obyvatele, mít i významné příjmy z vybírání spotřebních daní z těchto produktů, z pohledu podílu na výnosech ze spotřebních daní je tomu jinak.

Inkaso daní z alkoholu a alkoholických nápojů tvoří ve sledovaných letech pouze kolem 8 % z celkových výnosů ze spotřebních daně. Tento podíl v posledních letech vlivem rychlého růstu celkových příjmů ze spotřebních daní, ale i vlivem stagnace spotřeby alkoholu a piva klesá (viz Graf 10). Celkový podíl výnosů na státním rozpočtu se poté dlouhodobě pohybuje kolem 1 %.

Graf 10 Podíl výnosů z alkoholu a alkoholických nápojů na celkových výnosech ze spotřebních daně za období 2007–2013 v ČR (v %)



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013), upraveno autorem

Spotřební daň z alkoholu (lihu) je zatížena od roku 2010 vyšší sazbou 28 500 Kč/hl čistého alkoholu (viz Tabulka 9). Toto navýšení sazeb o 2 000 Kč/hl bylo součástí tzv. Janotova balíčku, který měl zvýšit příjem státního rozpočtu. V případě alkoholu nastal však opačný jev<sup>32</sup>, kdy celkové příjmy poklesly o více než 7,14 % ze 7 mld. Kč na 6,5 mld. Kč. Důsledkem toho byl v daném roce pokles podílu na celkových výnosech ze spotřebních daně o 0,64 bazických bodů.

<sup>32</sup>Nutné je upozornit na problematiku černého trhu, kdy se snaží výrobci lihovin i vlivem vysokého zdanění lihu přesunout svou činnost na nelegální trh. Jednou z nejznámějších a zároveň nejzávažnějších kauz je metanolová kauza z roku 2012, kdy po otravách prokazatelně zemřelo 47 lidí a více než 100 jich bylo poškozeno.

Tab. 9 Sazby daně z lihu

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2207	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	28 500 Kč/hl etanolu
2208	Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení v množství 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	28 500 Kč/hl etanolu
	Líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	14 300 Kč/hl etanolu
ostatní	Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	28 500 Kč/hl etanolu

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., §70, upraveno autorem

Spotřební daň z piva<sup>33</sup> tvoří menší podíl výnosů ze spotřebních daní než alkohol. Důvodem není menší spotřeba, ale celkově nižší daňové zatížení. Do roku 2010 činila sazba 24 Kč za hektolitr za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny<sup>34</sup>. V roce 2010 pak Janotův balíček zvýšil sazbu daně na 32 Kč/hl (viz Tabulka 10), přičemž na rozdíl od alkoholu došlo doopravdy k vyššímu daňovému výběru, ač ne takovému jak původně plánovala vláda. Jedním z důvodů je fakt, že pivo je tradiční český nápoj, jehož poptávka je neelastická.

Tab. 10 Sazby daně z piva

Kód nomenklatury	Sazba daně v Kč/hl za každé celé hmotnostní procenta extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snižené sazby pro malé nezávislé pivovary				
		Velikostní skupina podle výroby v hl ročně				
		Do 10 000 včetně	Nad 10 000 do 50 000 včetně	Nad 50 000 do 100 000 včetně	Nad 100 000 do 150 000 včetně	Nad 150 000 do 200 000 včetně
2203, 2206	32,00 Kč	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,8 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., §85, upraveno autorem

Nakonec víno jako poslední alkoholický nápoj tvoří oproti jiným výše uvedeným komoditám zanedbatelný podíl na celkových výnosech ze spotřebních daní. Za celé sledované období se hodnota pohybuje pouze kolem 0,2 % (viz Tabulka 11).

<sup>33</sup>Příklad zdanění půllitru jedenáctky Plzně v roce 2015 při ceně 35 Kč. Spotřební daň=35 Kč/100\*11/2=1,925 Kč, což je necelých 5,5 % z ceny piva.

<sup>34</sup>Koncentrace piva vyjádřená v hmotnostních procentech extraktu původní mladiny je považována za koncentraci vyjádřenou ve stupních E (st. P).

Tab. 11 Podíl výnosů jednotlivých produktů alkoholu a alkoholických nápojů na celkových výnosech ze spotřební daně za období 2007–2013 v ČR

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Líh	5,11 %	5,34 %	5,34 %	4,70 %	4,84 %	4,63 %	4,65 %
Pivo	2,66 %	2,71 %	2,59 %	3,11 %	3,20 %	3,35 %	3,27 %
Víno <sup>35</sup>	0,22 %	0,23 %	0,23 %	0,22 %	0,21 %	0,21 %	0,22 %
Celkem	7,99 %	8,27 %	8,16 %	8,03 %	8,25 %	8,19 %	8,14 %

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013), upraveno autorem

#### 4.1.3 VÝNOSY Z TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ

Tabák a tabákové výrobky jsou po minerálních olejích druhou nejvýznamnější podskupinou z hlediska příjmů ze spotřebních daní. Předmětem daně z tabákových výrobků jsou dle § 101 ZSpD č. 353/2003 Sb. cigarety, doutníky a cigarillo, tabák ke kouření. Sazba a výpočet daně z tabákových výrobků se liší dle jednotlivých podskupin. V případě cigaret<sup>36</sup> je výše daně dle § 104 odst. 3 zákona o SPD při použití pevné (specifické) části a procentní (valorické) části, součtem dvou následujících položek:

- *součin procentní části a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret dělený stem,*
- *součin pevné části sazby daně a počtu kusů.*

Při použití minimální sazby je výše daně součinem minimální sazby daně a počtu kusů cigaret. Varianty výpočtů striktně závisí na celkové výše daně u cigaret. § 7 téhož zákona říká, že je-li výše daně vypočtená součtem valorické a specifické části nižší než výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně, použije se právě druhá varianta. Pro přehlednost je níže představen modelový příklad (sazby daně viz Tabulka 12):

*Krabička 20 cigaret stojí 100 Kč (1. 1. 2015), poté:*

*Varianta A: Výše daně při použití pevné a procentní části se vypočítá jako součet součinu procentní části ( $27 \cdot 100 / 100 = 27$  Kč) a pevné části ( $1,29 \cdot 20 = 25,8$  Kč). Spotřební daň tedy činí  $27 + 25,8 = 52,8$  Kč. Při započtení DPH ( $100 / 121 \cdot 21 = 17,35$  Kč) je celková výše daně  $70,15$  Kč, tedy  $70,15$  % konečné ceny cigaret.*

*Varianta B: Výše daně při použití minimální sazby daně se vypočítá jako součin  $2,37 \cdot 20 = 47,4$ . Při započtení DPH je celková výše daně  $64,75$  Kč, tedy  $64,75$  % konečné ceny cigaret.*

<sup>35</sup>Sazby daně z vína a meziproductů viz Příloha – Tabulka 22.

<sup>36</sup>Jeden kus cigarety je provazec ne delší než 80mm. Provazec dlouhý 80mm, ale ne delší než 110mm je považován za dva kusy cigaret. Provazec dlouhý 110mm, ale ne delší než 140mm je poté považován za tři kusy cigaret. Za každých započatých 30mm se zvyšuje počet i jeden kus cigaret (ZSpD č. 353/2003 Sb. § odst. 5 a 6).

*Výsledek: Použije se varianta A, neboť je výše spotřební daně vyšší než u varianty B. V opačném případě by se použila varianta B.*

V případě doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření se výše daně vypočítá jako součin základu daně a pevné sazby daně (§ 104 odst. 2 téhož zákona).

Tab. 12 Sazby daně z tabákových výrobků (platnost od 1. 12. 2014)

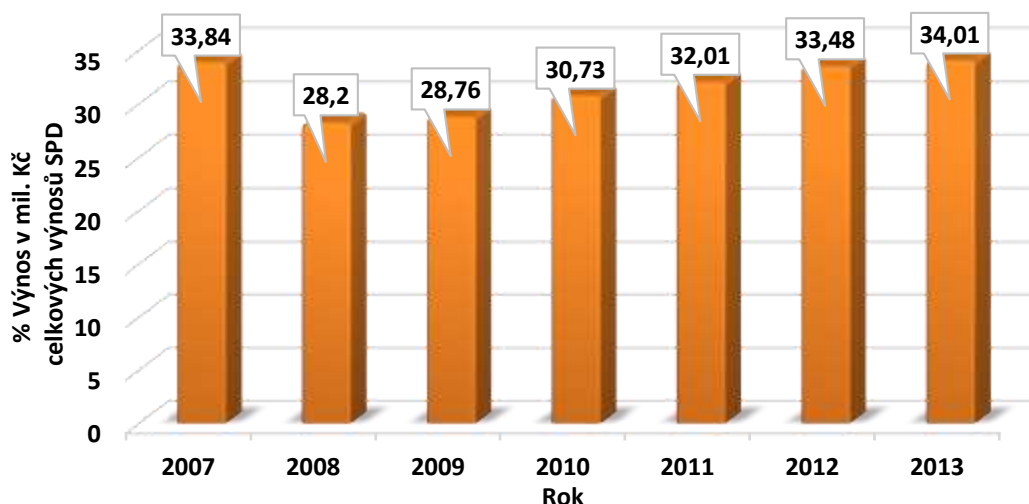
Text	Sazba daně		
	Procentuální část	Pevná část	Minimální
Cigarety	27 %	1,29 Kč/kus	Celkem nejméně však 2,37 Kč/kus
Doutníky, cigarillos		1,42 Kč/kus	
Tabák ke kouření		1 896 Kč/kg	

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., §104, upraveno autorem

Z hlediska rozpočtových příjmů je u tabáku a tabákových výrobků zaznamenán opačný trend v podílu výnosů ze spotřebních daní (viz Graf 11). Od roku 2008 do roku 2013 je růst podílu o 5,81 procentních bodů (z 28,2 % na 34,01 %), zatímco podíl příjmů podskupiny minerální oleje klesl z 61,73 procentních bodů v roce 2008 až k 55,67 procentních bodů v roce 2013, tedy celkově o 6,06 procentních bodů za 6 let<sup>37</sup>.

Zajímavé je porovnat finanční příjmy generované spotřební daní z tabákových výrobků vzhledem k hrubému domácímu produktu České republiky. Za celé sledované období se pohybují s mírnějšími výkyvy kolem 1 % podílu na HDP.

Graf 11 Podíl výnosů z tabáku a tabákových na celkových výnosech ze spotřební daně za období 2007–2013 v ČR (v %)



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013), upraveno autorem

<sup>37</sup>Jak již bylo uvedeno dříve. V roce 2008 byl výrazný propad inkasa ze spotřebních daní z tabáku a tabákových výrobků způsoben předzásobením se tabákovými nálepkami ze strany výrobců a prodejců tabákových výrobků na konci roku 2007.

## 4.2 SPOTŘEBNÍ DANĚ V EU – ANALÝZA A KOMPARACE – SOUČASNÝ STAV

Dnešní globalizovaný svět je propojen politickými, sociokulturními a ekonomickými událostmi, které mají ať už větší či menší dopad na každého jedince. Turbulentní vývoj v oblasti informačních technologií a hustá dopravní síť dopomohly v posledních desetiletích k výrazné změně stupně mobility osob, stejně tak společný trh a schengenský prostor v rámci států EU umožnili každému ekonomickému subjektu (především z podnikatelského sektoru) optimalizovat svoji daňovou zátěž přesunem spotřeby do zemí s výhodnějšími podmínkami. Parametry jednotlivých daňových systémů relevantních států pro ČR tak významně ovlivňují efektivitu fungování české daňové správy v oblasti výběru daní.

Nejdůležitější a zároveň nejcitlivější oblastí pro mezinárodní srovnání jsou sazby daně u pohonných hmot. Týká se to především motorové nafty v mezinárodní nákladní dopravě (tj. subjekty, které používají palivo k podnikatelským účelům). Tito dopravci mají objemné nádrže, které jim vystačí nezářídka na cestu přes několik států, tudíž je jim v zásadě jedno v jaké zemi natankují. Motorová nafta v jiných zemích je pro ně dokonalým substitutem (poptávka není tedy v rámci jednoho státu neelastická) a rozhodují se primárně dle ceny, která je výrazně ovlivněna sazbou spotřební daně. Ševčík a Rod (2010, str. 21) dodávají, že právě rozdílné nastavení sazeb spotřebních daní jsou hlavním důvodem dlouhodobých diferencí cen pohonných hmot.

Následující graf 12 znázorňuje reálný stav na trhu, pokud dojde ke zvýšení sazeb spotřební daně v zemi A. Vláda očekává neelastickou poptávku a predikuje zvýšení inkasa daní ze spotřeby. Reálný trh ovšem dává velkým dopravcům či spotřebitelům, jež bydlí v hraničních státech alternativu v podobě přesunu poptávky na levnější zahraniční trhy. V zemi A se posune poptávka doleva ( $D_1$  na  $D_2$ ) a celkové spotřebované množství pohonných hmot se sníží na  $Q_3$ .

Jelikož je poptávka po pohonných hmotách v silniční automobilové dopravě v rámci více zemí doopravdy neelastická, vede to k přesunu části poptávky do ekonomicky výhodnějších zemí, kde je vlivem nižší sazby spotřební daně také nižší cena motorové nafty. Graficky dojde v zahraniční zemi B k růstu poptávky a daný správce daně vybere na daních ze spotřeby více, aniž by upravoval jakékoli srovnatelné sazby daně.

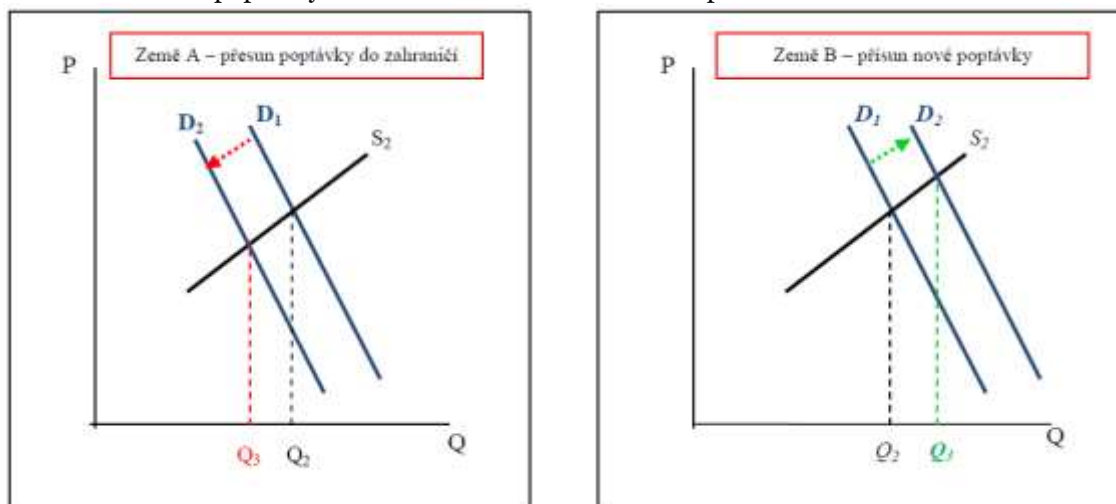
Opačný efekt nastane, pokud v zemi A dojde k citlivému snížení sazby spotřební daně s cílem přilákat poptávku a zvýšit daňový výnos<sup>38</sup>. Nastavení optimální sazby daně není tedy pouze teoretickou disciplínou a využití předpokládané neelastické poptávky (Ramseyovo pravidlo), ale je nutná podrobná analýza situace v sousedních a relevantních státech.

---

<sup>38</sup>Snížení sazby daně musí být citlivé a jeho procentuální pokles by měl být menší než procentuální nárůst poptávaného množství.



Graf 12 Přesun poptávky ze země A do země B uvalením spotřební daně v zemi A



Zdroj: Ševčík a Rod (2010, s. 22)

V Evropské unii se na motorovou naftu váží dva daňové systémy. Prvním je koncept plošné sazby spotřební daně pro všechny subjekty, druhým různá daňová zvýhodnění dle směrnice 2003/96/ES, jež jsou hojně využívána státy EU. Tímto se konkurenceschopnost přímo projevuje v ceně, neboť velkou část ceny pohonných hmot tvoří právě spotřební daně. Důsledkem je přelévání i do jiných zemí. Motorová nafta používaná k obchodním účelům musí splňovat minimální požadovanou úroveň ve výši 330 EUR na 1 000 litrů paliva (viz podkapitola 3.6 Harmonizace spotřebních daní). Z toho důvodu má i země s nejnižší sazbou spotřební daně jako je Řecko stanovenou sazbu vyšší než minimální hodnota.

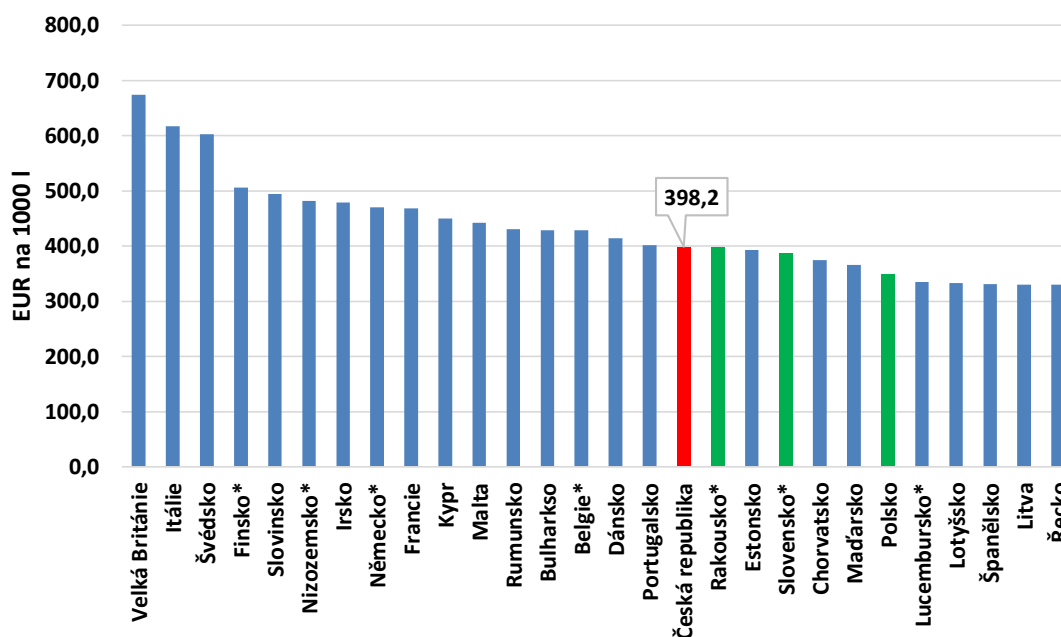
Situace zdanění motorové nafty v České republice zaznamenal poslední změnu v roce 2010, kdy došlo ke zvýšení sazby spotřební daně o 1 000 Kč na 1 000 litrů paliva. V přepočtu na litr jde o zvýšení o 1 Kč na 10,95 Kč. Tím se Česká republika stala jednou z pěti zemí s nejvyšším zdaněním. V praxi, kdy je ve většině relevantních zahraničních států nižší sazba spotřební daně, doopravdy dochází k významnému přesunu základu daně a tím i výnosů ze spotřebních daní.

Na následujícím grafu 13 jsou zobrazeny průměrné sazby spotřebních daní na 1 000 litrů motorové nafty v Evropské unii (stav k 1. 1. 2015). Česká republika se vlivem intervence ČNB na konci roku 2013 a následném oslabení koruny zařadila mezi státy s nižším zdaněním (viz Graf 14). Oslabení koruny reálně způsobí v přepočtu na EURO nižší sazbu spotřební daně uvalenou na motorovou naftu vzhledem k zahraničí, což vede k posílení konkurenceschopnosti v mezinárodním měřítku. Nutno dodat, že tři relevantní státy, tedy sousední státy Polsko, Slovensko a Rakousko, mají stále nižší sazbu spotřebních daní (European Commission, 2015). Slovensko se stává velmi konkurenceschopné vůči ČR, a to i z hlediska významnosti slovenských dopravců, kteří mají signifikantní podíl přepravy na tužemské silniční dopravě.



Severní soused Polsko vykazuje dlouhodobě ještě nižší úroveň zdanění motorové nafty, ale jeho poloha a kvalita silniční infrastruktury neumožňuje dopravcům optimalizovat distribuční kanály přes toto území směrem více na západ<sup>39</sup>.

Graf 13 Sazba spotřebních daní na 1 000 litrů motorové nafty v EUR (stav k 1. 1. 2015)



Zdroj: European Commission (2015)

\*tyto země nastavují proměnlivé v závislosti na obsahu síry v mg/kg paliva

Graf 14 Vývoj kurzu euro/česká koruna za posledních 5 let (stav k 1. 1. 2015)



Zdroj: kurzy.cz (27. 2. 2015)

<sup>39</sup>Vyjma kamionů přímo mířících do Polska za či se zbožím.

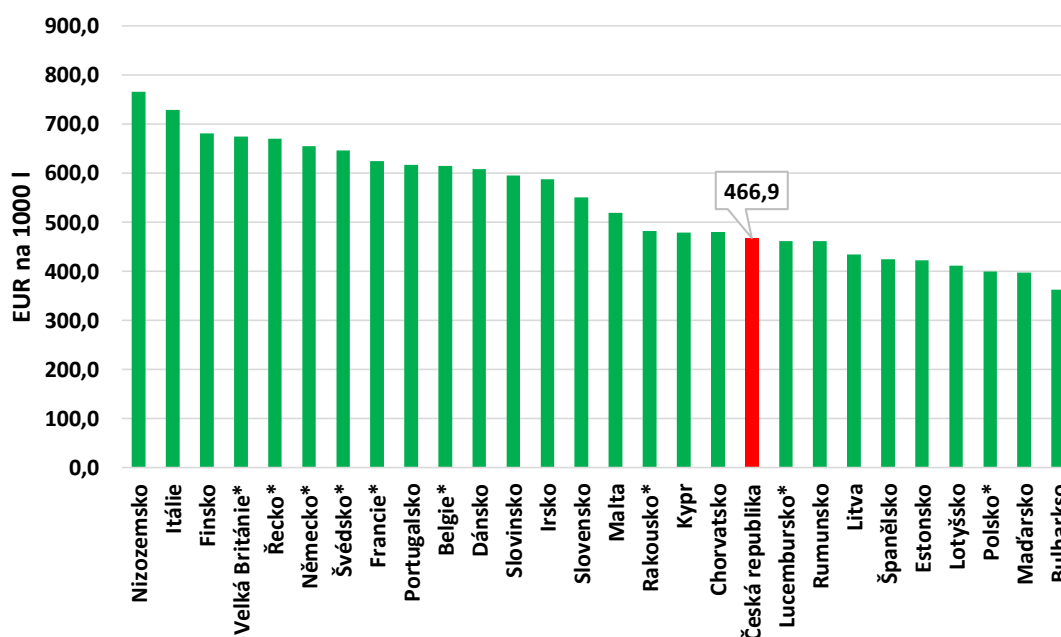
Sazby spotřební daně v Rakousku jsou závislé na obsahu síry v palivu a minimálním obsahu biosložky 66 l. Sazba 397 EUR na 1 000 litrů je uvalena na motorovou naftu s obsahem síry do 10 mg/kg, což je o 1,2 EURO nižší sazba než v ČR. Při překročení obsahu síry na kilogram se sazba zvyšuje na 425 EUR na 1 000 litrů. Rakousko si dále vyjednalo výjimku, která umožňuje nižší zdanění motorové nafty používané k podnikatelským účelům.

Německo je jediná sousední země, která má v obou případech vyšší sazbu spotřební daně. Pro motorovou naftu s obsahem síry do 10 mg/kg je stanovena sazba 470,4 EUR a po překročení této hranice se sazba zvyšuje na 485,7 EUR na 1 000 litrů. V posledních letech je stejně jako v České republice pozorován postupný přechod od benzínových motorů ke vznětovým. Motorová nafta tak zaujímá stále větší podíl na výnosech z minerálních olejů.

Situaci v Německu je třeba nadále bedlivě sledovat, neboť právě sem míří přes Českou republiku nejvíce dopravců. Německá vláda může navíc na základě směrnice 2003/96/ES zvýhodnit pohonné hmoty pro vozidla místní veřejné dopravy. Další snížené daně lze uplatnit dle německého zákona o energetické dani, který v roce 2006 nahradil původní zákon o dani z minerálních olejů. Osvobozeny od daně jsou poté minerální olej používané k neobchodním účelům a pro lodní a leteckou dopravu (GESETZE-IM-INTERNET.DE, 2013).

Graf 15 pro úplnost uvádí sazby spotřební daně pro benzín, který je využíván především v osobních automobilech, což značí neelastickou poptávku (testováno je v následující kapitole). Pro hospodářskou politiku je nastavení výběru této daně v zásadě efektivní.

Graf 15 Sazba spotřebních daní na 1 000 litrů benzínu v EUR (stav k 1. 1. 2015)



Zdroj: European Commission – Energy products (2015)

\*státy nastavují proměnlivé sazby v závislosti na obsahu síry v mg/kg a podílu oktanu v benzínu

Co se týče zdaňování cigaret v rámci Evropské unie, patří Česká republika k zemím s nejnižším daňovým zatížením na 1 000 ks cigaret. Ve sledovaném období dokonce nedosahuje minimální požadované hranice stanovené EU dle směrnice Rady 2011/64/EU. Proto je pozorován každoroční zvyšování především pevné části sazby daně, resp. minimální sazby daně. Tento trend lze očekávat i v následujících letech. Oslabující koruna navíc způsobuje při přepočtu na EURO nedodržování závazku, za což by ČR hrozily sankce. Vlivem neelastické poptávky po této komoditě by v následujících letech měly vzrůst také výnosy státního rozpočtu.

Tab. 13 Sazba spotřebních daní z cigaret v EU (stav k 1. 1. 2015)

	Specifická část na 1000 cigaret		Ad Valorem (procentní část)	Spotřební daň na 1000 cigaret
	v EUR	% z WAP <sup>40</sup>	% z TIRSP <sup>41</sup>	V EUR
<b>Velká Británie</b>	236,6	52,5	16,5	<b>310,9</b>
<b>Irsko</b>	255,7	56,3	8,9	<b>295,9</b>
<b>Francie</b>	48,8	14,5	49,7	<b>216,1</b>
<b>Nizozemsko</b>	174,0	59,6	1,0	<b>181,5</b>
<b>Švédsko</b>	166,1	61,0	1,0	<b>168,8</b>
<b>Finsko</b>	33,5	13,4	52,0	<b>163,7</b>
<b>Dánsko</b>	158,9	53,1	1,0	<b>161,9</b>
<b>Belgie</b>	36,9	13,9	45,8	<b>158,6</b>
<b>Německo</b>	96,3	37,5	21,7	<b>152,2</b>
<b>Španělsko</b>	24,1	11,0	51,0	<b>135,5</b>
<b>Malta</b>	82,5	40,6	25,0	<b>135,0</b>
<b>Itálie</b>	13,1	5,7	52,4	<b>133,1</b>
<b>Rakousko</b>	40,0	19,2	41,0	<b>125,6</b>
<b>Kypr</b>	55,0	26,6	34,0	<b>125,4</b>
<b>Portugalsko</b>	88,2	42,7	17,0	<b>123,3</b>
<b>Lucembursko</b>	18,4	8,4	46,7	<b>120,1</b>
<b>Řecko</b>	82,5	47,1	20,0	<b>117,5</b>
<b>Slovinsko</b>	68,4	40,1	22,1	<b>106,0</b>
<b>Lotyšsko</b>	51,8	27,1	25,0	<b>99,6</b>
<b>Polsko</b>	49,5	32,2	31,4	<b>97,7</b>
<b>Estonsko</b>	46,5	31,0	34,0	<b>97,5</b>
<b>Slovensko</b>	59,5	39,6	23,0	<b>94,0</b>
<b>Maďarsko</b>	40,3	24,6	31,0	<b>91,1</b>
<b>Rumunsko</b>	64,2	43,7	18,0	<b>90,7</b>
<b>Česká republika</b>	<b>46,4</b>	<b>32,3</b>	<b>27,0</b>	<b>85,2</b>
<b>Chorvatsko</b>	27,5	19,0	37,0	<b>81,0</b>
<b>Bulharsko</b>	51,6	42,8	23,0	<b>79,4</b>
<b>Litva</b>	45,5	36,9	25,0	<b>76,1</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat European Commission - Tobacco products (2015)

<sup>40</sup>WAP = Weighted average price = průměrná vážená cena

<sup>41</sup>TIRSP = Tax included retail selling price (maloobchodní cena, jsou zahrnuty všechny daně)

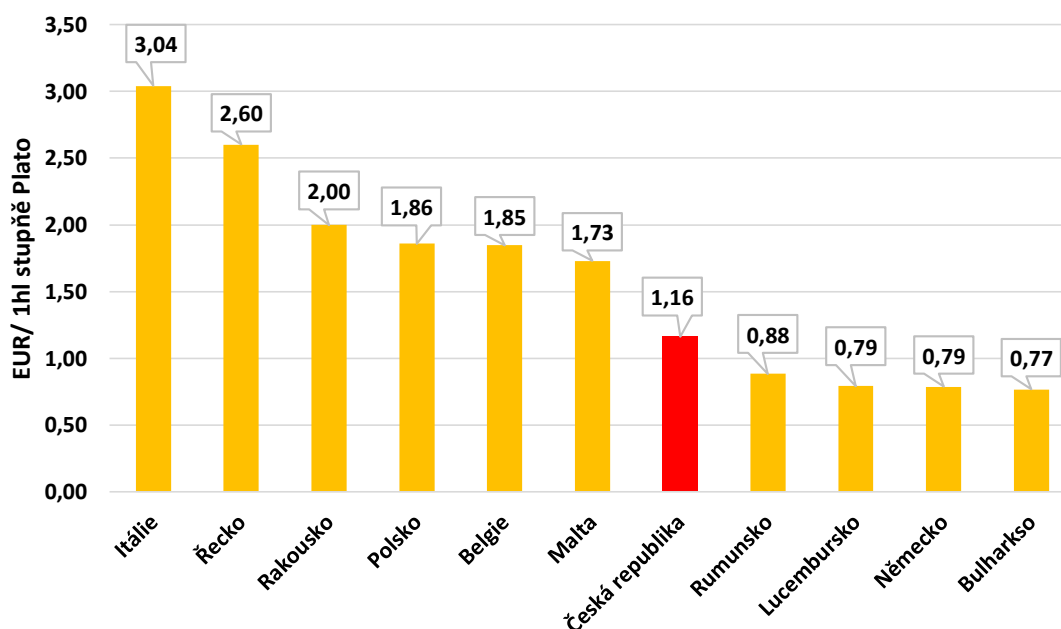
Zdanění piva v rámci EU nelze jednoznačně porovnávat dle jednotné metodiky. Důvodem je, že každý stát využívá rozdílné možnosti uvalení sazeb spotřební daně na pivo. Proto jsou porovnávány pouze státy, jež mají stanovenou základní sazbu za hektolitr stupně Plato.

Pro tradiční pivovarnické země jako je Česká republika, Německo, Rumunsko, Polsko či Rakousko je vysoké zdanění piva velmi citlivou záležitostí, proto se tyto státy snaží držet sazby na co nejnižší úrovni, avšak stále splňující podmínky článku 6 směrnice 92/84/EHS, tedy 0,748 EUR za hektolitr stupně Plato.

V následujícím grafu 17 jsou uvedeny sazby spotřebních daní na hektolitr stupně Plato. Tyto země mají ve většině případů nadprůměrnou spotřebu na obyvatele. Aby dosahovaly lepších podmínek zdanění, využívají kombinaci standardní sazby a zvýhodnění pro minipivovary s menším objemem výstavu.

Dle statistik The Brewers of Europe (Beer statistics 2014, s. 6) byla Česká republika v roce 2013 na prvním místě ve spotřebě piva na obyvatele před Německem (144 litrů vs. 107 litrů). V produkci poté zaujímá šesté místo a v absolutní spotřebě až osmé místo. V obou předešlých případech kraluje Německo.

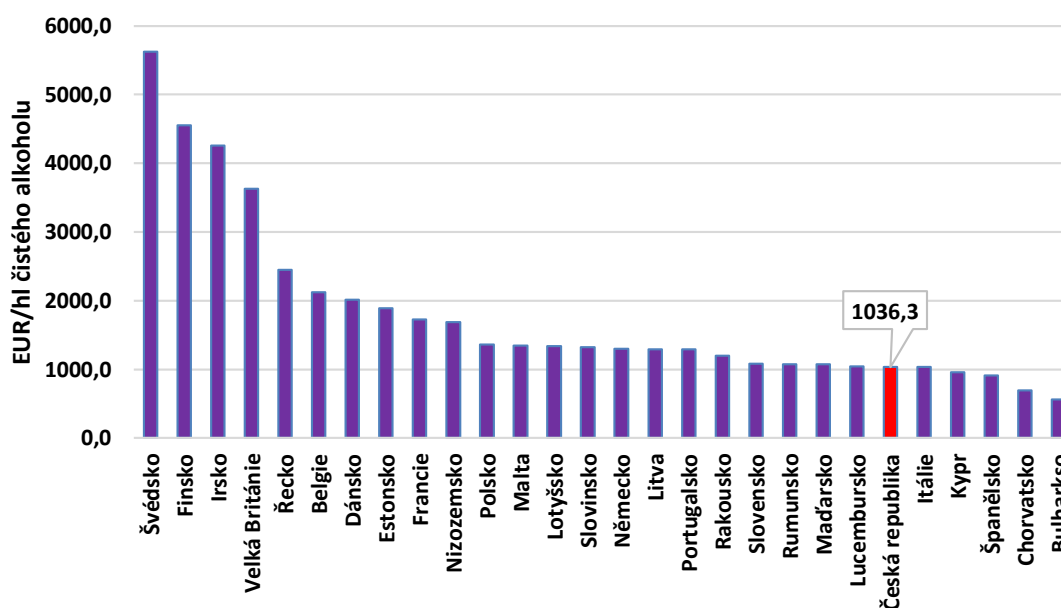
Graf 16 Sazba spotřebních daní na 1 hl stupně Plato v EUR (stav k 1. 1. 2015)



Zdroj: European Commission - alcohol (2015)

Konečně spotřební daň z lihu je v porovnání se sousedními státy téměř na stejné úrovni. Před intervencí ČNB byly pouze sazby na Slovensku nepatrně nižší. Nutno podotknout, že v relativním poměru k ekonomické výkonnosti Rakouska a Německa je reálná sazba v České republice neporovnatelně vyšší. Nejvyšší nominální hodnoty jsou poté tradičně uvalovány v severských státech, jako je Švédsko, Finsko, Irsko a Velká Británie (viz Graf 18).

Graf 17 Sazba spotřebních daní na 1 hektolitr čistého alkoholu v EUR (stav k 1. 1. 2015)



Zdroj: European Commission - alcohol (2015)

## DÍLČÍ ZÁVĚR

Komparace sazeb spotřebních daní s ostatními státy Evropské unie je v první řadě ovlivněna měnovým kurzem české koruny vůči EURU. Volatilita měnového kurzu na začátku nového desetiletí, především pětiprocentní posílení CZK vůči EURU, měla negativní dopad na snížení konkurenceschopnosti v oblasti minerálních olejů. Zejména motorová nafta je v drtivé většině případů využívána pro vnitrostátní i mezinárodní nákladní silniční dopravu, kde jednotlivé subjekty s přístupem na zahraniční trh nejsou vázány na spotřebu této komodity v rámci jednoho státu. Tito dopravci se rozhodují na základě ceny nafty a je jim de facto jedno, jestli natankují v jedné či druhé zemi.

Zatímco v polovině roku 2010 patřila ČR do pěti zemí s nejvyšším zdaněním motorové nafty, po intervenci ČNB na konci roku 2013 se naopak stala vlivem oslabení CZK státem s výhodnějšími podmínkami pro optimalizaci mezinárodních dopravců. Přesto nelze jednoznačně určit převažující pozitivní efekt, neboť relevantní státy jako je Slovensko, mají stále nižší sazby spotřební daně.

Důležité je také zmínit relativní stálost systému selektivního zdanění ve vyspělých sousedních zemích oproti postsocialistickým státům, které častěji mění (zejména zvyšují) sazby daní. Důvodem může být pozdější vstup do EU a kratší doba pro hledání „optimálního“ systému daňové politiky.

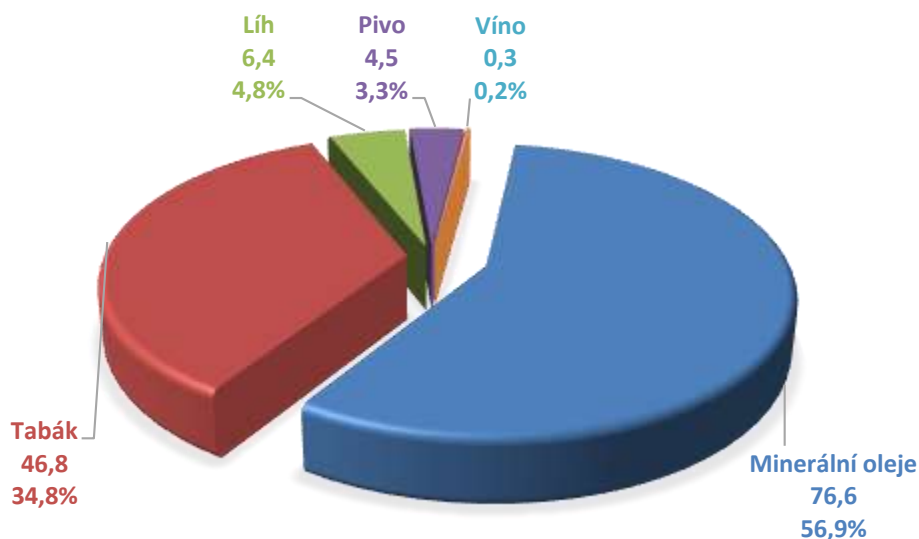
Na základě dostupných dat jsou ve všech sousedních zemích nejdůležitější komoditou pohonné hmoty následované tabákem (cigaretami). Z pohledu výnosnosti do státního rozpočtu tvoří tyto dvě skupiny nezřídka až 90 % ze všech inkasovaných spotřebních daní. Proto je v další kapitole kladen důraz zejména na minerální oleje a tabák.

### 4.3 DOPADY SOUČASNÉ DAŇOVÉ POLITIKY U SPOTŘEBNÍCH DANÍ

V této části práce je na základě statistických metod analyzována závislost výnosu spotřebních daní na sazbě daní v ČR, přičemž největší důraz je kladen na nastavení sazeb daně z minerálních olejů. Vhodné využití vybraných metod závisí na dostupných datech a způsobu zdanění a výpočtu jednotlivých skupin spotřebních daní. S tím souvisí relevantní předpoklady a faktory, které nelze jednoduše modelovat, tudíž v některých případech je použita korelační a citlivostní analýza, a v jiných ekonometrické modelování.

Z důvodu omezeného rozsahu práce je hloubka následujících analýz jednotlivých skupin spotřebních daní závislá na podílu na celkových inkasovaných daních ze spotřebních daně. Z následujícího grafu 19 je na první pohled patrné dominantní procento u minerálních olejů. S větším odstupem pak zaujímá druhé místo tabák. Ostatní skupiny nedosahují jednotlivě ani 5 %, resp. celkově 10% hranice.

Graf 18 Podíl výnosu z jednotlivých spotřebních daní na celkových výnosech ze spotřebních daně za rok 2013 v mld. Kč a %



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013), upraveno autorem

#### 4.3.1 EKONOMETRICKÉ MODELOVÁNÍ - MINERÁLNÍ OLEJE

Pro komplexní pochopení a přehled vývoje jak sazeb spotřebních daní, tak výnosů, je analyzován vývoj podílů konečné spotřeby motorové nafty a benzínu na celkové konečné spotřebě ropných produktů.

Tabulka 14 znázorňuje procentuální vývoj konečné spotřeby motorové nafty a benzínu na celkové konečné spotřebě ropných produktů za období 2003–2013. Za celé sledované období výrazně narostl podíl spotřebovávané motorové nafty na úkor motorového benzínu. Nutno zmínit, že tento trend není ojedinělý pouze pro Českou republiku, ale lze ho zpozorovat i na úrovni celé Evropské unie.

Tab. 14 Podíl spotřeby motorové nafty a benzínu na konečné spotřebě ropných produktů

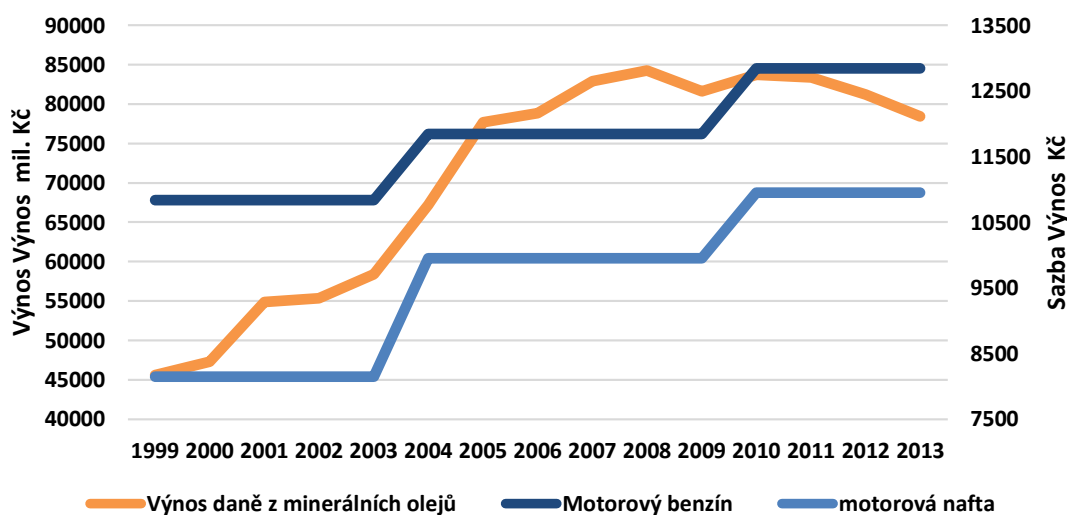
ČR	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Nafta (v %)</b>	<b>44,6</b>	<b>44,8</b>	<b>49,7</b>	<b>49,5</b>	<b>50,6</b>	<b>50,5</b>	<b>51,8</b>	<b>50,2</b>	<b>52,4</b>	<b>54,8</b>	<b>57,5</b>
<b>Nafta v tis. tun</b>	7200	7793	7450	7789	7944	7980	7909	7730	7653	7437	7211
<b>Benzín (v %)</b>	<b>30,0</b>	<b>29,1</b>	<b>27,7</b>	<b>25,8</b>	<b>26,3</b>	<b>25,3</b>	<b>25,8</b>	<b>24,0</b>	<b>23,3</b>	<b>22,8</b>	<b>21,8</b>
<b>Benzín v tis. tun</b>	2157	2268	2060	2006	2092	2015	2040	1856	1781	1697	1570

Zdroj: Asociace petrolejářského průmyslu a obchodu, výroční zprávy 2002–2013, vlastní výpočet

Důvodem je dlouhodobě vyšší preference motorových vozidel se vznětovými motory a s tím související téměř 90% podíl spotřebovávané nafty v sektoru Doprava. Zbývající sektory Průmysl, Domácnosti a služby zauímají zhruba 10% podíl (Eurostat, 2014). V porovnání s průměrem Evropské unie je to o 20 procentních bodů více, což značí výraznější relativní podíl komodity využívané v silniční dopravě.

Motorový benzín za zhruba 10 let ztratil cca deset procentních bodů. Téměř 100 % se využívá pro účely silniční dopravy, neboť alternativní použití této komodity je de facto nulová. Oproti motorové naftě má benzín i rozdílnou elasticitu poptávky, a to z důvodu výskytu u menších osobních automobilů či motocyklů, které nejsou prakticky využívány pro mezinárodní nákladní silniční dopravu. Pro správce daně je tak účinnější zaměřit se na správné nastavení sazeb spotřební daně u motorové nafty. Graf 19 poté znázorňuje vývoj sazeb daně z motorové nafty a benzínu a celkového výnosu z těchto daní, přičemž pro výpočet korelačního koeficientu byla časová řada omezena od roku 1999, kdy došlo ke změně určení základu daně z jedné tuny na 1 000 litrů.

Graf 19 Vývoj sazby daně a výnosu z minerálních olejů za období 2003–2013



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013)

Na základě statistického programu Gretl 1. 9. 92 byl vypočítán korelační koeficient (Pearsonův korelační koeficient) zvláště pro motorovou naftu a pro benzín.

U motorového benzínu je pozorován silný vztah představující hodnotu 0,8542. U motorové nafty byl zaznamenán ještě silnější pozitivní vztah s koeficientem korelace 0,8814. Dle testu Grangerovy kauzality je vysvětlena i příčinná souvislost, která je statisticky významná pro motorovou naftu i benzín.

Tab. 15 Korelace mezi sazbou z motorové nafty (benzínu) a výnosem z těchto daní.

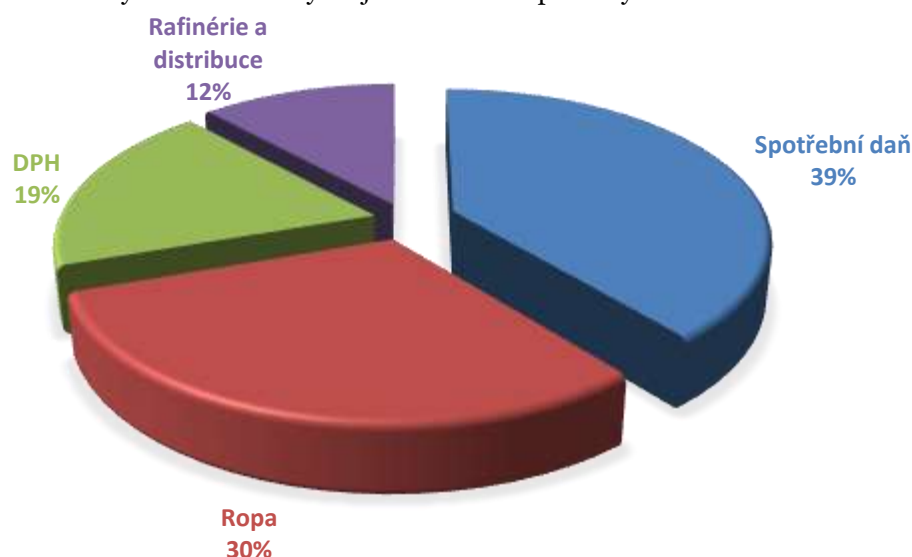
Vztah sazba daně a výnos z daní	Korelační koeficienty
<b>Motorová benzín</b>	0,8542
<b>Motorový nafta</b>	0,8814

Zdroj: Vlastní výpočet

Vzhledem k dříve uvedeným skutečnostem, kdy je pro správce daně důležitější zaměřit se na nastavení sazeb spotřební daně z motorové nafty, jsou i následující analýzy primárně zaměřeny na tento ropný derivát stěžejní pro nákladní silniční dopravu. Poptávka po motorové naftě je totiž mnohem elastičtější než poptávka po benzínu. Problematiku komplikují hlavně subjekty s vozidly používající motorovou naftu k obchodním účelům, jež mají také větší možnosti přesouvat spotřebu do zahraničí, a tím optimalizovat svoje celkové náklady.

Přesouvání konečné spotřeby u profesionálních dopravců závisí v první řadě na průměrné ceně motorové nafty v tuzemsku a v sousedních (relevantních) státech. Motorová nafta patří mezi specifické produkty, u nichž nefunguje vlivem rozdílných sazeb spotřební daně arbitrážní vyrovnání cen. Graf 20 znázorňuje rozložení ceny motorové nafty, kterou platí subjekt běžně u čerpací stanice.

Graf 20 Rozložení ceny motorové nafty na jednotlivé komponenty



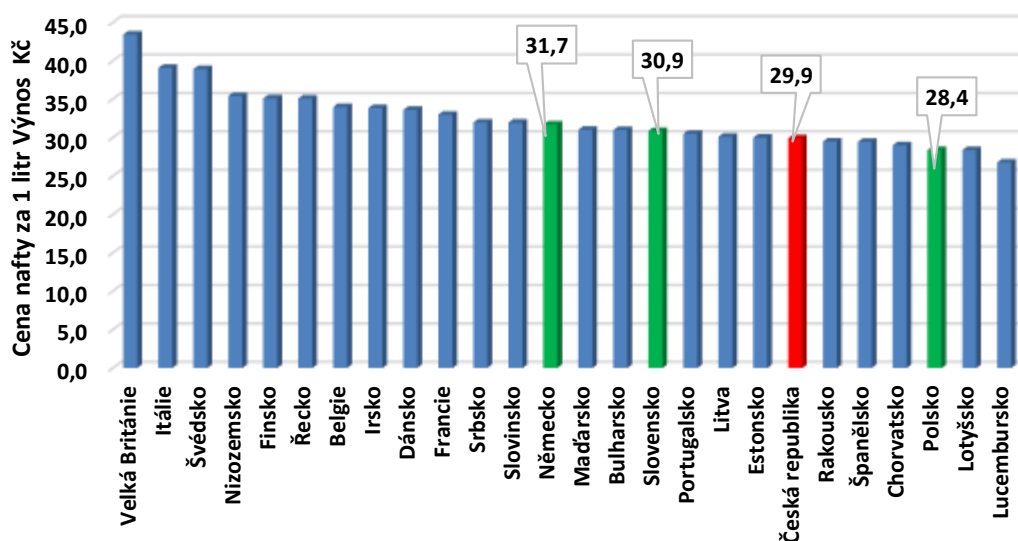
Zdroj: Vlastní výpočet z prodejní cena 30 Kč/litr



Nejdůležitější složkou je právě spotřební daň, která tvoří zhruba 39 % z celkové ceny nafty. Další významnou položkou je cena ropy (počítá se s cenou ropy Brent), která tvoří 30 % a její utváření je exogenně dáno na komoditních burzách. Daň z přidané hodnoty poté tvoří přibližně 19 % z celkové ceny. Zde je nutné zmínit, že graf ukazuje rozložení konečné výsledné ceny, kterou zákazník platí u čerpacích stanic se započtenou DPH. Zbytek tvoří náklady na dopravu ropy, její zpracování a následnou dopravu do čerpacích stanic. Marže pro prodejce jsou tak velmi nízké a vlivem konkurenčního prostředí i stabilní. Ve většině států EU tyto marže oscilují kolem průměrné hodnoty pohybující se v rozmezí 7-12 %. Rozdíly marží u sousedních států jsou zanedbatelné a lze je považovat za rovnocenné, jak uvádí data z ČNB (2012) a Forbes (2015).

Pro úplnost jsou na následujícím grafu 21 znázorněny průměrné ceny motorové nafty k 15. 2. 2015. Zajímavostí je, že Česká republika patří k zemím Evropské unie, kde je průměrná cena relativně nízká vůči zahraničí. Ze sousedních států vykazuje nižší cenu pouze Polsko. Tato situace však nastala až s oslabením české koruny vůči EURU, tudíž zahraniční ceny ač se nemusely zvýšit, v přepočtu na české koruny podražily. Situace před intervencí ČNB byla však zcela odlišná. ČR vykazovala vyšší cenu oproti všem sousedním a relevantním zemím. Za relevantní země lze považovat nejen sousední státy, ale i ty země, které jsou přímořskými, s lepší dostupností importu ropných produktů. Tyto země mají nejen tzv. menší nákladovou přírážku, ale nabízejí i nižší ceny pro dopravce vlastníci tzv. palivové karty. Z toho důvodu mají země jako Belgie a Slovinsko obrovskou konkurenční výhodu a přestože je konečná cena pro spotřebitele vyšší než v některých zemích, v podnikatelském sektoru je důležitější cena pro dopravce. Ve Španělsku je cena motorové nafty dlouhodobě na velmi nízké úrovni, to vše navíc ještě umocňují zvýhodněné ceny pro držitele karet, čímž se relevantně zvyšuje konkurenceschopnost na evropském trhu.

Graf 21 Ceny motorové nafty v EU v Kč (stav k 15. 2. 2015)



Zdroj: uamk.cz

Na základě dříve zjištěných skutečností a hypotéz o závislosti výnosů spotřebních daní na sazbě daní v ČR je zkonstruován ekonometrický model, přičemž teoretickým východiskem je teorie Lafferovy křivky. Vstupní data jsou v první řadě upravena, aby reflektovala reálný stav. Problémem pro konstrukci modelu při využití konceptu Lafferovy křivky je nemožnost jednoduše zakomponovat nepozorované faktory jako je celkový růst dopravy či neočekávaná hospodářská politika v sousedních zemích či další neveřejné informace. Proto jsou vstupní data očištěna o růst HDP, aby model částečně reflektoval výše zmíněné skutečnosti.

Jako vysvětlující proměnné jsou definovány sazba DPH a upravené sazby u motorové nafty a benzínu. Pro naftu a benzín bylo vypočítáno průměrné procentní zatížení navíc očištěné deflátorem. Funkční forma modelu vychází z konceptu Lafferovy křivky, tedy z kvadratického modelu (parabola). Pro co nejobšáhlejší analýzu je zkonstruováno více modelů, včetně těch kde výnosy ze spotřební daně z minerálních olejů podstoupí logaritmizaci.

Následující první čtyři modely popisují závislost sazby daní na logaritmovaných výnosech. Koeficienty determinace ( $R^2$ ) se pohybují průměrně kolem hodnoty 0,7 (70 %), což vyjadřuje, jakou část celkové variability objasňuje regresní model. Pro další analýzy jsou důležité vygenerované výsledky. Za předpokladu *ceteris paribus* v případě zvýšení sazby DPH lze očekávat pokles výnosů ze spotřební daně, naopak v případě zvýšení sazeb daně z benzínu lze očekávat zvýšení výnosů daně. Konečně při zvýšení sazeb daně u motorové nafty lze očekávat snížení výnosů z této daně. Po překročení Lafferova bodu dojde dle předpokladu k celkovému poklesu objemu inkasovaných daní (deklarují to znaménka u příslušných parametrů).

Tab. 16 Ekonometrické modely pro minerální oleje (model 1–4)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	Vyn_ln_hdp	Vyn_ln_hdp	Vyn_ln_hdp	Vyn_ln_hdp
DPH	-0,0654*** (0,000)	-0,0575*** (0,000)	-0,0410*** (0,006)	-0,0558*** (0,001)
benzin_defl	0,000947** (0,011)	0,000778** (0,024)	0,0000408 (0,134)	0,000744** (0,031)
nafta_defl	-0,00150 (0,115)	-0,000155*** (0,006)	-0,000469 (0,663)	-
benzin <sup>2</sup> _defl	-5,11e-08** (0,013)	-4,15e-08** (0,031)	-	-3,96e-08** (0,040)
nafta <sup>2</sup> _defl	0,000000109 (0,152)	-	3,17e-08 (0,721)	-1,23e-08*** (0,007)
Const	14,47*** (0,000)	10,92*** (0,000)	14,52*** (0,001)	10,56*** (0,000)
N	16	16	16	16
R <sup>2</sup>	0,771	0,716	0,563	0,702
F	6,724	6,920	3,543	6,490

Zdroj: Vlastní zpracování (Stata 12.1), p-hodnoty v parametrech \*p<0,10, \*\*p<0,05, \*\*\*p<0,01

Podobného výsledku je dosaženo v dalších modelech (4 až 8), kde byly výnosy ze spotřební daně z minerálních olejů pouze očištěny o růst HDP. Podstatné jsou opět výsledky (znaménka parametru), které jsou v souladu s Lafferovou křivkou a výzkumnou otázkou.

Tab. 17 Ekonometrické modely pro minerální oleje (model 5–8)

	Model 5	Model 6	Model 7	Model 8
	Vyn_hdp	Vyn_hdp	Vyn_hdp	Vyn_hdp
DPH	-14526,3*** (0,000)	-12801,5*** (0,001)	-9054,3*** (0,007)	-12428,6*** (0,001)
benzin_defl	212,1** (0,011)	175,3** (0,025)	8,967 (0,144)	167,7** (0,031)
nafta_defl	-328,0 (0,127)	-34,27** (0,006)	-97,31 (0,689)	-
benzin <sup>2</sup> _defl	-0,0115** (0,014)	0,00936** (0,031)	-	-0,00893** (0,039)
nafta <sup>2</sup> _defl	0,0239 (0,166)	-	0,00649 (0,746)	-0,00273*** (0,008)
Const	679564,7 (0,255)	-96482,9 (0,680)	689801,0 (0,369)	-177681,7 (0,484)
N	16	16	16	16
R <sup>2</sup>	0,771	0,716	0,563	0,702
F	6,724	6,920	3,543	6,490

Zdroj: Vlastní zpracování (Stata 12.1), p-hodnoty v parametrech \*p<0,10, \*\*p<0,05, \*\*\*p<0,01

Zajímavé zjištění je pozorováno při zaměření se na vývoj sazeb jednotlivých daní v modelu. Např. základní sazba DPH od roku 1993 klesala z 23 % na 22 % k 1. 1. 1995. V roce 2004 došlo opět k poklesu na 19 %. Od roku 2010 naopak dochází k růstu o jeden procentní bod na 20 %. Paradoxně i k tomuto datu vláda zvýšila sazby daně z motorové nafty a benzínu o 1 Kč/litr<sup>42</sup>. Od ledna 2013 pak došlo k poslednímu zvýšení DPH na 21 %. Lze tedy usoudit, že je vývoj sazeb a výnosů z minerálních olejů v souladu se zkonstruovanými modely (výnosy<sup>43</sup> do roku 2010 doopravdy každoročně rostly). Je důležité zdůraznit, že problematika pohonných hmot není tak jednoznačná. V roce 2004 došlo rovněž k výrazné změně sazeb z motorové nafty a benzínu, konkrétně ke zvýšení o 1,8 Kč/litr<sup>44</sup> resp., o 1 Kč/litr<sup>45</sup>. Přesto byly zaznamenány rostoucí celkové výnosy z minerálních olejů. Proto je nutné dále analyzovat vývoj sazeb v sousedních zemích. Jak vyplývá z předchozího, 60 % objemu poptávky po motorové naftě tvoří právě dopravci využívající naftu k obchodním účelům, a ti mají větší možnosti přesunu spotřeby na zahraniční trhy. Pro další analýzu se jedná o signifikantní faktor, tudíž je na místě podrobně seznámit se s touto problematikou.

<sup>42</sup>Z 10840 Kč/1000 l na 11840Kč/1000 l u benzínu. U nafty z 8150 Kč/1000 l na 9950 Kč/1000 l

<sup>43</sup> Vyjma roku 2009, kde došlo k poklesu kvůli globální ekonomické krize.

<sup>44</sup>Z 9950 Kč/1 000 l na 10950Kč/1000 l.

<sup>45</sup>Z 11840 Kč/1000l na 12840 Kč/1000 l.

Následující tabulka 18 shrnuje vývoj sazeb spotřební daně z motorové nafty v ČR a sousedních státech od roku 2004 do současnosti v přepočtu na EURA. Podíváme-li se na situaci do roku 2008, každoročnímu nárůstu inkasa předcházeli jednak pokles DPH v roce 2004, tak zvyšování sazeb obou paliv ve stejném roce. Situace tedy koresponduje s modelem. U motorové nafty je nutné srovnávat s vývojem sazeb v sousedních státech. Česká republika byla do té doby mnohem konkurenceschopnější než nyní, neboť vykazovala nižší sazby nejen s Německem, ale i se Slovenskem. Polsko vlivem horší dopravní infrastruktury a polohy jak už bylo dříve zmíněno, neumožnilo dopravcům výrazněji optimalizovat distribuční kanály. Rakousko používá pro motorovou naftu s obsahem síry nad 10 mg/kg vyšší sazbu. V té době tedy v průměru srovnatelné sazby jako v ČR. Navíc nemožnost uplatňovat refundaci DPH mezi členskými zeměmi EU (viz teoretická část o DPH) zmírňuje spotřební chování profesionálních dopravců, kteří méně přesouvají základy daně do zahraničí. Všechny tyto faktory dopomohly k celkovému pozitivnímu efektu nárůstu objemu inkasa ze spotřební daně z minerálních olejů.

Tab. 18 Srovnání sazeb spotřební daně z motorové nafty za období 2004–2014\* (EUR/1000 l)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>ČR</b>	312,0	314,7	336,2	351,7	364,7	405,9	<b>430,8</b>	<b>448,4</b>	<b>440,2</b>	<b>436,6</b>	<b>426,9</b>
<b>Německo</b>	470,4	470,4	470,4	470,4	470,4	470,4	470,4	470,4	470,4	470,4	470,4
<b>Slovensko</b>	351,3	361,8	373,2	387,9	427,4	481,3	<b>368,0</b>	<b>368,0</b>	<b>368,0</b>	<b>368,0</b>	<b>368,0</b>
<b>Polsko</b>	249,6	291,1	324,1	321,2	264,4	338,9	<b>302,0</b>	<b>327,1</b>	<b>330,0</b>	<b>354,6</b>	<b>344,7</b>
<b>Rakousko</b>	302,0	302,0	297,0	347,0	347,0	347,0	<b>347,0</b>	<b>397,0</b>	<b>397,0</b>	<b>397,0</b>	<b>397,0</b>

Zdroj: European Commission – Energy (2004-2014)

\*Německo používá ještě jednu vyšší sazbu 485,7 EUR v závislosti na obsahu síry. Rakousko a Slovensko používají rovněž další sazbu v závislosti na obsahu síry. Průměrně jsou tyto sazby vyšší o 20 EUR.

Opačný pohled se naskýtá, při sledování vývoje sazeb od roku 2009. Výrazná expanze sazeb v přepočtu na EURA pozorovaná v roce 2009 je dána především oslabováním české koruny v daném roce. CZK vůči EURU oslabila až o 14 % (z 29,47 v únoru na 25,15 v září), čímž se ještě výrazněji snížila konkurenceschopnost ČR vůči Polsku a Rakousku. V roce 2009 byl také zaznamenán pokles výběru daně o 3,2 mld. Kč, který je však jednoznačně přisuzován propadem ekonomické aktivity v důsledku celosvětové ekonomické krizi. Podobný trend je patrný i v ostatních státech Evropské unie.

Nejzajímavější vývoj je od roku 2010. Česká daňová politika zvýšila sazby spotřební daně z minerálních olejů o 1000 Kč/1000 l paliva. Očekávaný predikovaný výnos nebyl však naplněn. Hlavním důvodem je zejména neočekávatelný vývoj v okolních státech. Jak je vidět z tabulky 18, na základě tlaků slovenských lobbistických skupin (autodopravců), byla snížena spotřební daň z nafty na Slovensku o 23,5 %. Část poptávky se z České republiky přesunula na Slovensko, jak dokládají data z Ministerstva financí (2011). Údaje z Ministerstva průmyslu a obchodu (2011) a z Asociace financování infrastruktury pro mobilitu (AFIM, 2012a) poté dokládají, že nejen ceny nafty určené pro autodopravce, ale i maloobchodní

ceny v ČR byly nekonkurenceschopné s cenami v zahraničních státech, jako je Slovensko, Polsko a Rakousko. Dokonce ani ceny v Německu se nijak výrazně nelišily, průměrná cena motorové nafty byla na podobné cenové hladině jako v ČR. Kdyby nedošlo ke zvýšení sazeb spotřební daně, meziroční inkaso mohlo dokonce poklesnout oproti předchozímu roku. Neočekávaná hospodářská politika v sousedních zemích, zejména na Slovensku je tak relevantním vysvětlujícím faktorem spotřeby pohonných hmot v ČR. Pro další roky jsou však vyšší sazby daně z minerálních olejů dlouhodobě nevýhodné, neboť oslabování české koruny v letech 2010 a 2011 ještě více srázejí její konkurenceschopnost. V okolních a relevantních státech jsou totiž uvalovány nižší sazby, to vše navíc umocňuje nový systém vratek DPH (viz dříve). V součinnosti s možností některých zemí uvalit nižší daňové zatížení (viz podkapitola 4.2 Analýza a komparace) a výhody přímořských států v podobě nižších nákladových přírážek (viz dříve), je pozice České republiky výrazně oslabena.

Problematika spotřebního zdanění není ovšem stále tak jednoznačná, pokles výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů mohlo být způsobeno nižší intenzitou dopravy. Takovou situaci však nelze očekávat, neboť dle údajů AutoSAP (Sdružení automobilového průmyslu, 2014) dochází ke každoročnímu navyšování počtu motorových vozidel. Poptávka po těchto produktech je navíc dle teorie neelastická (v případě motorové nafty a profesionálních autodopravců neelastická v rámci více zemí). Problémem jsou neveřejné informace u nákladní silniční dopravy, neboť volný pohyb v schengenském prostoru neumožňuje zpracovat přesnou statistiku (těch subjektům které se vyhýbají mýtnému systému).

Je však neoddiskutovatelnou skutečností, že ČR je významným tranzitním prostorem a tzv. poptávka po její silniční síti bývá označována za neelastickou. Výhodná geografická poloha uprostřed Evropy je využívána dopravci nejen pro tranzity vertikální (sever-jih a naopak), ale také horizontální (východ-západ a naopak). Jak ukazují data z Eurostatu (2015), nejvíce tranzitních jízd nákladní silniční dopravy přes území České republiky vykazují Polsko a Slovensko. Stejně tak i ve struktuře importu a exportu přes nákladní silniční dopravu dominují sousední země (cca stabilně kolem 75 %). Tento fakt dokládá i objem vybraného mýtného, který od zavedení 2007 neustále roste<sup>46</sup>, pouze v roce 2013 poprvé v historii výběru mýta meziročně poklesly příjmy. Ale jak ukazují data z elektornic-kmytne.cz (2014) a AFIM (2014), šlo pouze o pokles průměrné vážené sazby, nikoli z důvodu nižších dopravních výkonů.

Z předchozích analýz lze v konečném důsledku vyvodit předpokládanou nekonkurenceschopnost České republiky na trhu s motorovou naftou primárně určenou pro nákladní silniční dopravu. Tento stav je pozorovaný především od roku 2010, kdy i celkové daňové výnosy z minerálních olejů poklesly. Lze se tak domnívat, že část poptávky byla přesunuta do zahraničí a část vlivem vysokého zdanění do tzv. šedé ekonomiky (daňový únik).

---

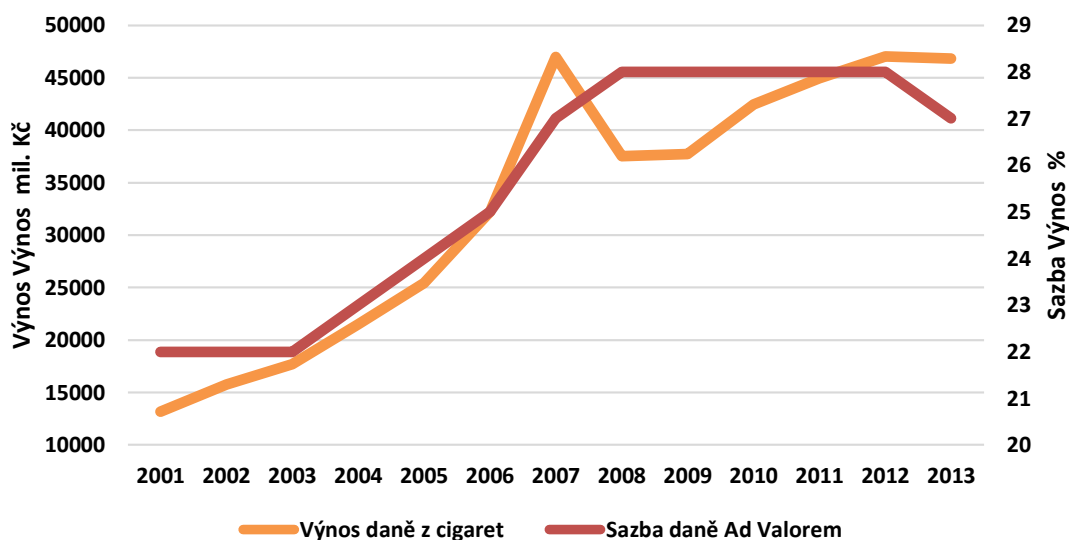
<sup>46</sup>Opět musíme abstrahovat krizový rok 2009, kde je jednoznačná příčina globální ekonomická krize.

### 4.3.2 EKONOMETRICKÉ MODELOVÁNÍ - TABÁK, LÍH A PIVO

Podíl výnosu ze spotřební daně z tabákových výrobků od roku 2009 neustále roste na úkor výnosu ze spotřební daně z minerálních olejů. Je to jednak kvůli téměř každoročnímu zvyšování minimálních sazeb z jedné cigarety a s tím související větší výběr této daně (předpoklad neelastické poptávky), tak i vlivem dlouhodobého poklesu spotřeby benzínu a vyšší preferencí motorové nafty s nižší sazbou daně. Z předchozích analýz navíc vyplývá, že motorová nafta je předmětem konkurenčních bojů mezi sousedními a relevantními státy, kde nemá Česká republika v posledních pěti letech výhodnou pozici.

Následující grafy 22 a 23 porovnávají výši sazby ad valorem (procentní sazba) a minimální sazby na jeden kus cigarety s výnosem ze spotřební daně z tabákových výrobků. Už na první pohled je zřejmá silná korelace mezi vývojem sazeb a výnosem. Specifikem pro tuto komoditu je efekt předzásobení, který se nejmasivněji projevil v roce 2007 v reakci na avizované skokové zvýšení minimální sazby za jednu cigaretu o 17 % a změny sazby ad valorem z 27 % na 28 % v roce 2008. V České republice je totiž povinnost značení balení cigaret tzv. kolky (tabáková nálepka). Výnosy z kolků se de facto rovnají výnosům z této daně, proto je v zájmu výrobců a dovozců<sup>47</sup> cigaret předzásobit se tabákovými nálepkami před jejich zdražením. Následkem byla v roce 2007 pozitivní změna výnosů o 46 % (cca z 32 mld. Kč na 47 mld. Kč). Výrobci a dovozci cigaret se zároveň vystavují vyšším nákladům a jistým rizikům s tím spojené, nicméně u tak vysoké skokové změny sazeb je nezpochybnitelné, že je jejich jednání naprosto racionální.

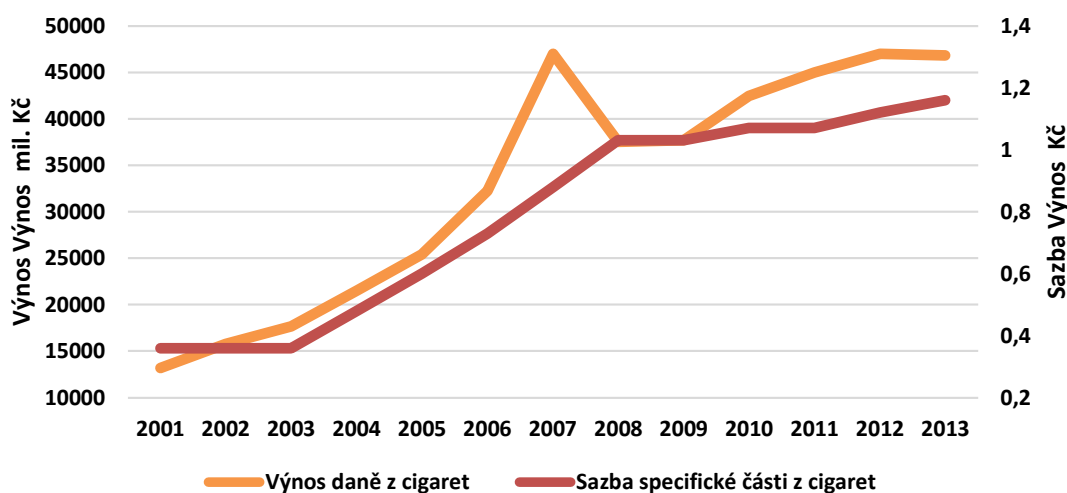
Graf 22 Vývoj sazby daně ad valorem a výnosu z cigaret za období 2001–2013



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013)

<sup>47</sup>Mezi tři největší tabákové společnosti v ČR patří Philip Morris, British American Tobacco a Imperial Tobacco.

Graf 23 Vývoj sazby daně ze specifické části cigaret a výnosu z cigaret za období 2001–2013



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013)

Na druhou stranu, prudký příliv peněz do veřejných rozpočtů nemusí být vždy prioritou pro stát (ve skutečnosti se může jednat o pokles příjmů, protože byly cigarety nakoupeny za nižší cenu). Předzásobením totiž způsobují výkyvy v příjmech, se kterými stát původně nepočítal. Objem nakoupených tabákových nálepek závisí na analytících jednotlivých firem, které dělají průzkumy trhu s cílem získat konkurenční výhodu. Poslední legislativa z konce roku 2014 zavedla omezení, kdy výrobky se starou nálepkou mohou být prodávány pouze první tři měsíce po zvýšení daně. Tento krok vítá i člen představenstva Philip Morris ČR Martin Hlaváček, který uvedl „*Domníváme se, že účinná regulace předzásobením bude přínosem jak pro výši a předvídatelnost příjmů státního rozpočtu, tak pro stabilitu celého trhu s tabákovými výrobky*“.

Jak bylo výše zmíněno, s předzásobením souvisí i čerpání ze zásob, tzn. omezení výroby a dovozu, což zapříčinilo v roce 2008 opětovný prudký pokles objemu inkasovaných daní. Neustálé zvyšování sazeb spotřební daně z tabákových výrobků s sebou přináší i substituční efekt, kdy spotřebitelé nezdědka přechází na cigarety s nižší prodejní cenou nebo na kouření levnějšího tabáku. Tento trend lze pozorovat od roku 2008, kdy dochází ke kontinuálnímu poklesu spotřebovávaných cigaret na obyvatele. Vzhledem k relativně stabilnímu počtu obyvatelstvu i k absolutnímu poklesu celkové spotřeby (viz Tabulka 19).

K dalšímu zvyšování sazeb dochází až v roce 2010. Od roku 2012 až do současnosti se pak každoročně navyšují sazby z důvodu plnění nařízení Evropské unie o minimální specifické zdanění cigaret na úrovni 90 EURO na 1000 kusů. Ve srovnání s rokem 2008 nejsou změny tak markantní a i nová legislativa omezení předzásobením se podepsala na větší stabilitě ve výběru spotřební daně z tabákových výrobků.



Tab. 19 Celková spotřeba cigaret a spotřeba na 1 obyvatele (2001–2013)

Rok	Spotřeba na obyvatele v ks	Střední stav obyvatelstva	Celková spotřeba v ks
2001	1 664	10 224 192	19 332 850 646
2002	1 893	10 200 774	17 013 055 488
2003	2 192	10 201 651	19 310 065 182
2004	2 243	10 206 923	22 362 018 992
2005	2 275	10 234 092	23 220 749 825
2006	2 338	10 266 646	23 927 307 096
2007	2 345	10 322 689	24 075 284 870
2008	2 107	10 429 692	21 749 905 723
2009	2 071	10 491 492	21 599 892 132
2010	2 028	10 517 247	21 276 745 776
2011	1 988	10 496 672	20 908 287 036
2012	1 947	10 509 286	20 437 020 384
2013	1 904	10 510 719	20 009 680 544

Zdroj: Vlastní výpočet dle dat ČSÚ (2014)

Aby bylo možné otestovat předpokládanou neelastickou poptávku a učinit hodnocení závislosti výnosů spotřební daně z tabákových výrobků na její sazbě, je třeba vytvořit ekonometrický model založený na teorii Lafferovy křivky.

Následující tabulka ukazuje model, kde jsou vysvětlující proměnné specifická sazba, sazba ad valorem a umělá dummy z důvodu zavedení nové sazby ad valorem v roce 2000 (data jsou od roku 1995, kdy se uplatňovala pouze specifická část daně). V modelu nebylo bohužel možné aplikovat efekt předzásobení, protože neprobíhá kontinuálně ve stejných měsících. V takovém případě by se jednalo o sezónnost, která by se dala pomocí matematicko-statistických metod očistit. Částečné reflektování této skutečnosti zajistí očištění parametru výnosy o růst HDP.

Tab. 20 Model cigarety-výnos (1995–2013)

	Model
	Vyn_In_hdp
Ad valorem	2,989*** (0,002)
Sazba	-0,4787** (0,019)
Dummy	40,10*** (0,001)
Sazba <sup>2</sup>	2,511** (0,018)
Ad valorem <sup>2</sup>	-0,0548*** (0,002)
Const	-26,78** (0,012)
<b>N</b>	<b>19</b>
<b>R<sup>2</sup></b>	<b>0,969</b>
<b>F</b>	<b>81,91</b>

Zdroj: Vlastní zpracování (Stata 12.1), p-hodnoty v parametrech \*p<0,10, \*\*p<0,05, \*\*\*p<0,01

Z modelu vyplývá, že navyšování sazeb má pozitivní vliv na výběr daní. Je důležité podotknout, že efekt předzásobení není v tomto modelu reflektován. Nová legislativa však předzásobení omezila, tudíž lze očekávat, že při současném nastavení sazeb lze poměrně dobře predikovat dopady budoucích kroků daňové politiky.



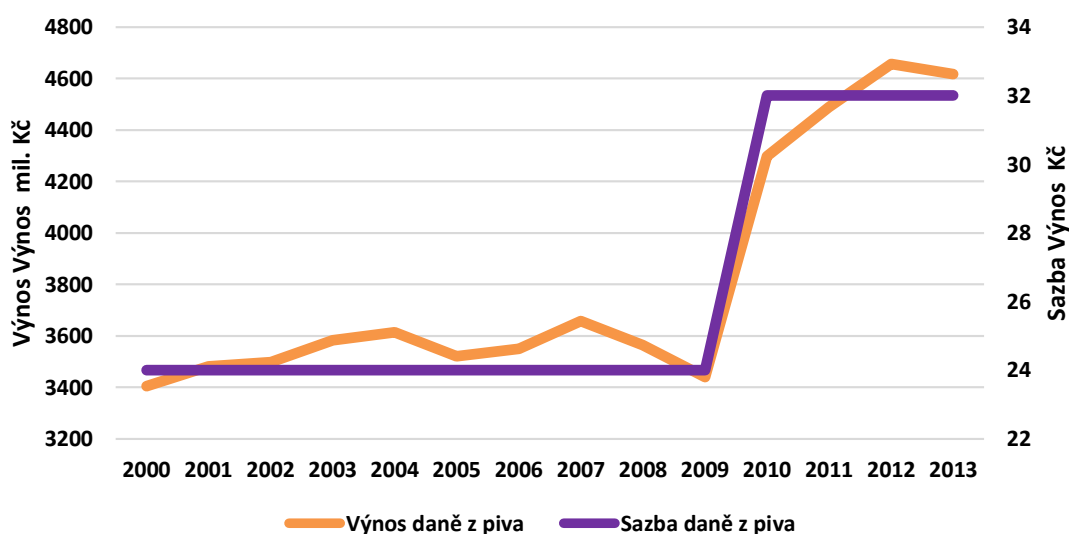
Koeficient determinace ( $R^2$ ) navíc vyjadřuje, že 97 % celkové variability objasňuje regresní model. To potvrzují i data o výnosech od roku 2009, kdy celkové výnosy reagují i přes efekt předzásobení na postupné mírné navýšování sazeb. Změny sazeb od roku 2009 tak způsobují menší procentuální pokles spotřeby cigaret a v konečném důsledku vyšší výnos ze spotřební daně z tabákových výrobků. Poptávku po této komoditě lze tak považovat za neelastickou.

Konečně výnosy ze spotřební daně z piva v České republice lze považovat vlivem neelastické poptávky za vcelku stabilní. Míra změn sazeb u tohoto tradičního českého nápoje není tak vysoká jako u předchozích zkoumaných komodit. Důvod je především historického charakteru. Národní nápoj je velmi citlivý na jakékoliv zdanění, proto jsou sazby dlouhodobě udržovány na velmi nízkých hodnotách a k jejím úpravám dochází velmi zřídka.

Následující graf 24 zobrazuje vztah mezi vývojem sazby daně z 1 hl stupně Plato a výnosem z této daně. Na první pohled je zřejmá silná pozitivní korelace, neboť konzumenti piva se nemohou nebo nechtějí jen tak lehce vzdát svého oblíbeného moku. Pití piva je pro ně něco jako společenský zážitek, kde např. v hospodách řeší své problémy, a navazují kontakty s ostatními lidmi.

Testem Grangerovy kauzality byla prokázána jednoznačná příčinná souvislost mezi výší sazby daně z piva a výnosem z piva. Pearsonův korelační koeficient vykazuje hodnotu 0,9768, což znamená, že variabilita sazby daně vysvětluje variabilitu inkasa zhruba z 98 % (viz Tabulka 21). Jistou úlohu ve výkyvech ve výběru této daně zaujímají regionální nezávislé minipivovary, které jsou zdaňovány sníženou sazbou daně. Nicméně na základě dostupných dat lze vysledovat trend, že zvýší-li se sazba daně z piva, zvýší se také inkaso z této daně. Interpretovat to lze také tak, že procentuální zvýšení sazby (ceny) je doprovázeno snížením poptávaného množství o menší procentuální část.

Graf 24 Vývoj sazby daně a výnosu z piva za období 2000–2013



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013)

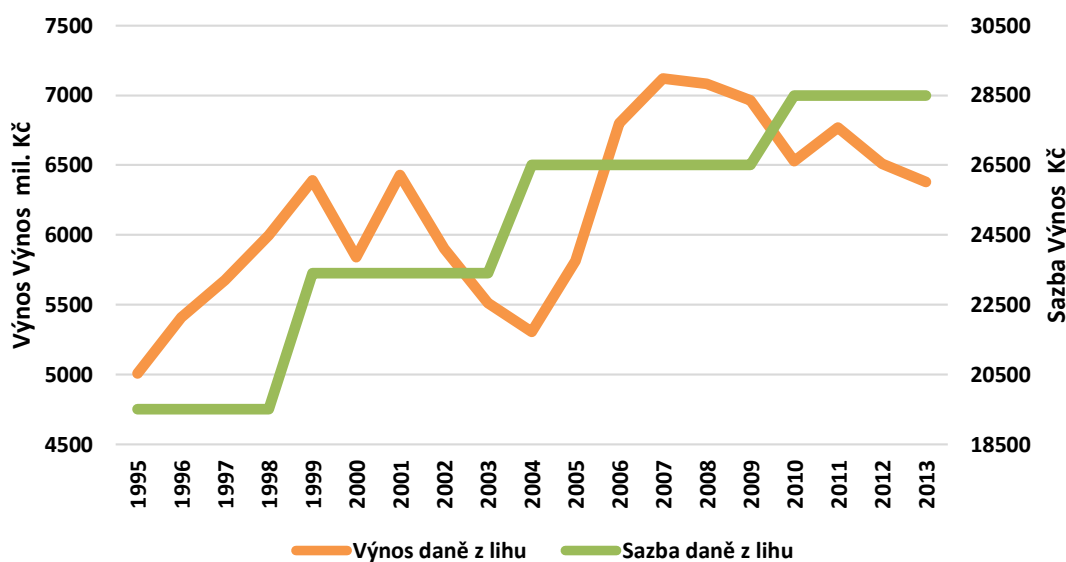
Tab. 21 Srovnání sazeb spotřební daně z motorové nafty za období 2004–2014\*

Vztah sazba daně a výnos z daní	Koeficient korelace
Pivo	0,9768
Lih	0,6396

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013)

Poslední zkoumanou komoditou je lih. Vzhledem k podílu na celkových výnosech ze spotřební daně (necelých 5 %) lze alkoholické výrobky zanedbat. Přesto byl proveden pokus o konstrukci modelu, kde výsledky nebyly statisticky významné. Korelační analýza poté vykazovala zhruba hodnotu 64% (viz Tabulka 21), což je neporovnatelně nižší hodnota než u předchozích zkoumaných komodit (viz Graf 25). Bohužel test Grangerovy kauzality nepotvrdil příčinnou souvislost, tudíž výše inkasa z lihu determinují signifikantně i jiné faktory. Mezi tyto faktory lze zařadit neregulované předzásobení, změna spotřebitelského chování v podobě nahrazování levnějšími alkoholickými nápoji a svou negativní roli sehrávají také těžko kvantifikovatelné daňové úniky. Známa je především tzv. metanolová aféra z posledního čtvrtletí roku 2012.

Graf 25 Vývoj sazby daně a výnosu z lihu za období 2000–2013



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, Celní Správa (2013)

## DÍLČÍ ZÁVĚR

Výsledky z této sekce práce lze rozdělit na dvě části. Z důvodu významnosti spotřební daně z motorové nafty byly vytvořeny ekonometrické modely založené na konceptu Lafferovy křivky. Je neoddiskutovatelnou skutečností, že současné nastavení sazeb z motorové nafty v České republice není optimální, neboť nereflektuje stav v relevantních zemích. Ze všech zkonstruovaných modelů vychází, že snížení sazby daně z motorové nafty nebude mít pouze vliv na větší výběr této

daně, ale dojde také k nárůstu inkasa DPH. Tzn., že nastavení současných sazeb i v souvislosti s rostoucím výběrem mýtného a zvyšující se intenzitou silniční dopravy pravděpodobně překročilo Lafferův bod, tudíž další zvyšování daňové sazby z motorové nafty bude mít negativní efekt. Nebude tak plnit základní cíl maximalizaci výnosů do veřejných rozpočtů.

Tuto problematiku je nutné hodnotit s přihlédnutím k vývoji měnového kurzu, vývoji podílu jednotlivých paliv na konečné spotřebě ropných produktů a v neposlední řadě na vývoji daňové politiky především v sousedních zemích. Trh s motorovou naftou je v mezinárodním měřítku vysoce konkurenčním trhem, to dokazuje stav v roce 2010, kdy slovenská vláda neočekávaně snížila spotřební daň z nafty o 23,5 %. Ve stejnou dobu naopak česká vláda zvýšila stejnou sazbu o 10 %, situace v Maďarsku zůstala téměř neměnná. Slovensko získalo konkurenční výhodu a část spotřeby se přesunula právě od těchto dvou zemí na Slovensko.

Oproti tomu zbývající tři relevantní produkty – motorový benzín, tabák a pivo vykazovaly dle předpokladu neelastickou poptávkou. Motorový benzín se v téměř 100 % využívá pro účely osobní silniční dopravy, což znamená menší možnosti přesunu a optimalizace spotřeby přesunem na zahraniční trhy. Nutno ale dodat, že i tato problematika se stává obtížnější z důvodu dlouhodobé preference automobilů se vznětovými motory, což zapříčiňuje snižování spotřeby benzínu. Do budoucna lze předpokládat ohrožení tradičních paliv stále větší podporou biopaliv a alternativních paliv jako je LPG nebo CNG.

U tabákových výrobků hraje signifikantní roli efekt předzásobení, který byl legislativou na konci roku 2014 omezen, kdy výrobci a dovozci cigaret mohou prodávat své výrobky se starou nálepkou pouze první tři měsíce po zvýšení daně. To zapříčinilo nejen větší stabilitu celého trhu s tabákovými výrobky, ale také snáze předvídatelné příjmy do státního rozpočtu. Ekonometrický model, korelační analýza a Grangerova kauzalita poté potvrdila významnou závislost mezi zkoumanými proměnnými. Do budoucna lze očekávat další postupné zvyšování minimálních sazeb z jedné cigarety z důvodu plnění směrníčních zásad Evropské unie. V případě neplnění směrnic by České republice hrozily sankce.

Závislost mezi proměnnými sazba daně z piva a výnosy z této daně lze považovat za relativně stabilní. K změnám sazeb dochází jen velmi zřídka, což souvisí s historickým charakterem tohoto tradičního moku. V posledních letech je pozorován pouze rostoucí oblíbenost místních regionálních minipivovarů, které jsou zdaňovány nižší sazbou daně. Tyto výkyvy nejsou však považovány za významné a neohrožují pozitivní korelaci s příčinou souvislosti sazba daně z piva -> výnosy spotřební daně z piva.

Výnosy ze spotřební daně z poslední zkoumané komodity determinují nejen sazby daně, ale významně i jiné faktory jako je neregulované předzásobení, změna spotřebitelského chování konzumentů nebo daňové úniky. Každý z těchto faktorů může mít zásadní vliv na vývoj inkasa daní. Např. v roce 2012 měla silný negativní dopad tzv. metanolová aféra, kde chamtivost některých lidí způsobila nejen ekonomické ztráty, ale hlavně vzácné lidské životy.

## 5 VÝSLEDKY A DISKUSE

Nejobsáhlejší část práce je věnována zdaňováním minerálních olejů, konkrétně motorové nafty, kterou lze považovat za dominantní komoditu, jež významně spoluurčuje podíl na výnosech ze spotřebních daní. Za pomoci komparační a korelační analýzy byla zjištěna silná závislost mezi zkoumanými proměnnými. Test Grangerovy kauzality s 95% pravděpodobnosti určil příčinný vztah směrem sazba daně k výnosům z daně, opačná kauzalita nebyla detekována. Ekonometrické modely založené na teorii Lafferovy křivky vykazovaly negativní efekt dalšího zvyšování sazeb daně z motorové nafty. Motorový benzín naopak reaguje pozitivně, nicméně celkový dopad nemusí být jednoznačně efektivní. Důvodem je nejen zvyšování provozních nákladů vlastníků osobních automobilů a s tím související snížení jejich disponibilních důchodů, ale rovněž nejednoznačné omezení intenzity dopravy jako jeden z cílů vládní politiky omezování negativních externalit.

Problémem optimálního zdanění pohonných hmot se zabývala řada autorů včetně významných vládních institucí. V současné době neexistuje žádná komplexní analýza zabývající se dopadem aktuálního vývoje cen motorové nafty a benzínu, která by reflektovala i nedávnou měnovou intervenci České národní banky. Přesto např. dílčí analýzu Ševčíka a Roda (2010) považují dopravci a ekonomové za dostatečný důkaz špatně nastavených sazeb.

Autoři studie doporučovali snížit spotřební daň u nafty o korunu osmdesát až dvě koruny, čímž by se vyplatilo domácím a tranzitujícím dopravcům čepovat v tuzemsku. Nutno zmínit, že studie byla provedena v roce 2010, kdy byl kurz EUR/CZK nižší o 3 koruny oproti současnému stavu. Silná koruna představovala snížení konkurenceschopnosti. Na základě zjištěných výsledků by momentálně postačilo pro překročení bodu zvratu snížení o korunu padesát (nepříliš odlišnou hodnotu způsobila změna DPH o jeden procentní bod na 21 % k lednu 2013). Dalším pozitivním efektem by byl také vlivem větší spotřeby motorové nafty, větší výběr DPH a vyšší disponibilní příjmy tankujících subjektů. Podle Asociace petrolejářského průmyslu a obchodu (AFIM, 2012a) a veřejně publikovaných odhadů GFŘ přichází stát na daňových únicích v souvislosti s obchodem s pohonnými hmotami až o 8 miliard Kč, částečný podíl na tom mají dozajista i vysoké sazby. Dle studie mezinárodní sítě poradenských a účetních firem UHY (2012) měla ČR v roce 2012 jedenácté nejvyšší zdanění spotřeby ve světě.

Ministerstvo financí (2011) uvedlo důvody zvýšení sazeb spotřební daně z minerálních olejů v roce 2010. Argumentovalo, že sazba je stanovena pevnou částkou na rozdíl od DPH, tudíž nezohledňuje vývoj inflace, a právě zvýšení dopomůže zachovat podíl spotřební daně na konečné ceně. Druhý argument je zvýšení příjmů státního rozpočtu. Obě uvedená stanoviska jsou však diskutabilní. MF CR (2011) uvedlo i nevýhody případného snížení sazby z motorové nafty. Pokazuje na nesourodost poklesu cen nafty na pokles sazby spotřební daně, hlavně absorbování maržemi distributorů pohonných hmot. Z důvodu konkurence však nezbyvá moc velký prostor, což potvrzovala analýza v praktické části a data z ČNB (2012) a Forbes (2015). Jediné ohrožení vychází z nejisté reakce sousedních států.

Studie ministerstva průmyslu a obchodu (2012) zdůrazňuje nutnost vycházet při porovnávání cen pohonných hmot z cen očištěných o daňové zatížení. Komparací lze pak konstatovat odpovídající nastavení sazeb motorového benzínu se sousedními státy. Pro úpravu sazby spotřební daně z motorové nafty je ovšem větší prostor, neboť silně převyšuje úroveň v okolních zemích.

Vysoké ceny pohonných hmot dle studie AFIM (2012) negativně působí téměř na všechna odvětví národního hospodářství. Možnosti snížení sazeb z motorové nafty ukázalo Slovensko v roce 2010, kdy pokles sazby o 23,5 % vyvolalo nárůst inkasa spotřební daně z motorové nafty. Částečně k tomu dopomohl silný ekonomický růst, avšak profit z nízkých cen mělo Slovensko i v následujících letech.

Naopak téměř každoroční zdražování cigaret je ospravedlnitelný jak z ekonomického, tak i právního hlediska. Česká republika stále nesplňuje minimální sazby stanovené Evropskou unií, proto bude nárůst zdanění pokračovat i v následujících letech. Je prokazatelné, že vyšší zdanění omezuje spotřebu cigaret, což je velmi vítané z hlediska podpory zdravotního životního stylu a redukce nákladů na zdravotní péči aktivních i pasivních kuřáků. Snížení počtů kuřáků ovšem nemá negativní dopad na státní rozpočet, jak bylo zjištěno z analýzy. Současné nastavení daňové politiky z tabáku a tabákových výrobků lze vlivem nedávného omezení předzásobení považovat za optimální a poměrně dobře predikovatelný v souvislosti s daňovou incidencí jak dokládá studie Davida, Střelce a Kolmana (2010).

U zdaňování piva nelze očekávat časté změny. Jakékoliv vyšší daňové zatížení národního moku se setkává s nevolí velkých pivovarů i konzumentů. Pivo je velmi oblíbený nápoj, a proto nelze očekávat převažující efekt poklesu spotřeby. Ze všech zkoumaných komodit má nejvíce neelastickou poptávku. Naproti tomu výnosy ze spotřební daně z alkoholu jsou vysoce citlivé na zvyšování sazeb. V posledních letech je pozorována změna spotřebitelského chování nahrazováním levnějšími alkoholickými nápoji. Katastrofální důsledky má hlavně padělaný alkohol. Nejen, že se zvyšují daňové úniky, ale hrozí zde riziko nekvalitního zpracování dopadající negativně na zdraví konzumentů. Částečným řešením je důslednější kontrola a zavedení systému kolků jako u cigaret.

## 6 ZÁVĚR

Diplomová práce se zabývala problematikou výnosů ze spotřební daně v závislosti na nastavených sazbách daně v České republice. Sazby ze spotřební daně jsou nástrojem jak regulovat spotřebu vybraných produktů a finanční prostředky získané z nich představují pro stát významný zdroj příjmů.

Hlavním cílem práce bylo zhodnotit, do jaké míry jednotlivé sazby spotřební daně ovlivňují výnos do státního rozpočtu ze zkoumaných produktů. Předmětem výzkumu bylo pět skupin komodit, přičemž největší váhu zastupovala z pohledu podílu na výnosech dominantní motorová nafta. Poptávka po motorové naftě je na rozdíl od benzínu specifická v její odlišné elasticitě v rámci více států. Silniční přeprava osob a nákladů má neoddiskutovatelný přesah za hranice států a s tím souvisí možnosti přesunu spotřeby do sousedních či jiných státech, kde je nižší cena pohonných hmot.

Daňová optimalizace dopravců má dva negativní dopady na inkaso spotřební daně z motorové nafty. Stát vybere neporovnatelně méně peněz, a zároveň musí platit za opravu silnic a ochranu životního prostředí. V práci zkonstruované modely a analytické tabulky jasně dokazují, že současné nastavení sazeb z motorové nafty v ČR není konkurenceschopné na evropském trhu. Týká se to jak konečných maloobchodních cen, tak i speciálních cen určené pro autodopravce. Na základě zjištěných výsledků práce a teoretického pozadí bylo doporučeno k překročení bodu zvratu (Lafferův bod) snížit spotřební daň z motorové nafty o korunu padesát. Česká republika jako významná tranzitní země by získala nové (ztracené) tankující subjekty a obyčejným spotřebitelům s dieselovými automobily by zůstal vyšší disponibilní důchod.

Kvantifikace dopadu u ostatních skupin produktů vykazují odlišné výsledky. Model u cigaret vykazuje neelastickou poptávku. Pravidelné navyšování sazeb daně z cigarety má dva pozitivní efekty. Omezení škodlivé spotřeby a současný stabilní příliv peněz do státního rozpočtu. Oba efekty byly prokázány na empirických datech. Je nutné také zmínit třetí legislativní dopad, a to nevyhnutelné plnění směrnických zásad Evropské unie. Česká republika totiž doposud stále nedosahuje minimálních hodnot stanovené EU, za což by ji mohly hrozit sankce.

Minerální oleje a tabákové výrobky tvoří zhruba 92% podíl na vybraných spotřebních daních. O zbývajících 8 % se dělí především výnos ze spotřební daně z piva a z lihu. Z pohledu příspěvku do státního rozpočtu netvoří podstatnou položku. Výsledky práce navíc v případě piva jasně dokazují silnou pozitivní korelaci s příčinnou souvislostí v závislosti na nastavených sazbách daně z piva. U alkoholu je pozorováno více signifikantních proměnných, u kterých nešlo jednoduše vytvořit model. Mezi významné proměnné patří i těžko kvantifikovatelné daňové úniky.

## 7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- BUCHANAN, J. M., LEE, D. R.: *Politics, Time, and the Laffer Curve*, *The Journal of Political Economy*, Vol. 90, No. 4., 1982. pp. 816–819
- DAVID, P. *Daně z daní uvalených na cigarety v zemích Evropské unie*. In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2009, s. 15-16. ISBN 978-80-245-1513-7.
- DAVID, P. - STŘELEČEK, L. - KOLMAN, P. *Posouzení vlivu změn sazeb daní na ceny cigaret v České republice*. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis. 2010. sv. LVIII, č. 6, s. 93-101. ISSN 1211-8516.
- DAVID, P., STŘELEČEK, L., KOLMAN, P.: *Assessment of impact of tax rates changes on cigarette prices in the Czech Republic*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 93–102
- EDWARDS, CG, RUGY, V. *International Tax Competition A 21<sup>st</sup> Century Restraint on Government*. Cato Institute, Policy Analysis, 2002. No. 431
- GRECU, A.: *Flat Tax - The British Case*, Adam Smith Institute London, 2004, ISBN 1-902737-46-6. [online]. 2004. Dostupné z: <<http://adamsmith.org/sites/default/files/images/uploads/publications/flattax.pdf>>
- HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 3.vyd. /. Praha: C.H. Beck, 2002, xx, 714 s. ISBN 80-7179-681-6.
- KOUVARITAKIS, Nikos, Nikos STROBLOS, Leonidas PAROUSSOS, Tamas REVESZ, Erno ZALAI a Denise VAN REGEMORTER. *Impacts of energy taxation in the enlarged European Union, evaluation with GEM-E3 Europe*. In: [online]. 2005 [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/economic\\_studies/energy\\_tax\\_study.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/economic_studies/energy_tax_study.pdf)>
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Dáňová teorie. Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, a.s., 2005, s. 112 ISBN 80-7557-092-0.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. /. Praha: ASPI, 2003, 263 s. ISBN 80-86395-84-7.
- LACINA, Lubor. *Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2007, 538 s. ISBN 978-80-7179-560-5.
- LAFFER, B. A.: *The Laffer curve: Past, Present, and Future*, The Heritage Foundation, No. 1765, [online]. 2004. [cit. 2015-02-25]. Dostupné z: <[http://www.heritage.org/Research/Taxes/upload/64214\\_1.pdf](http://www.heritage.org/Research/Taxes/upload/64214_1.pdf)>
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008, 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

- SAMUELSON, Paul, Anthony, NORDHAUS, William, D. *Ekonomie* 18. vydání. Přel. M. Gregor, et al. Praha: NS Svoboda, 2010. 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3.
- SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- ŠEVČÍK, M., ROD, A. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice – když více znamená méně*. Národohospodářská fakulta VŠE. Studie [online] 2010. 74s. [cit. 2015-02-25]. Dostupné z: <<http://libinst.cz/data/studie.pdf>>
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8
- WANNISKI, Jude: Taxes, revenues, and the „Laffer curve“. *The Public Interest*, vol. 50, 1978 [online]. 2014. [cit. 2015-02-25]. Dostupné z: <[http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528\\_197805001taxesrevenuesandthelaffercurvejudewanniski.pdf](http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528_197805001taxesrevenuesandthelaffercurvejudewanniski.pdf)>
- KOUVARITAKIS, Nikos, Nikos STROBLOS, Leonidas PAROUSSOS, Tamas REVESZ, Erno ZALAI a Denise VAN REGEMORTER. *Impacts of energy taxation in the enlarged European Union, evaluation with GEM-E3 Europe*. In: [online]. 2005 [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/economic\\_studies/energy\\_tax\\_study.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/economic_studies/energy_tax_study.pdf)>

## 7.1 ELEKTRONICKÉ DOKUMENTY

- AFIM. *Analýza nárůstu cen pohonných hmot*. [online]. 2012a [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <[http://afim.cz/files/dokumenty/30\\_Analyza%20cen%20PHM%20vada-final.pdf](http://afim.cz/files/dokumenty/30_Analyza%20cen%20PHM%20vada-final.pdf)>
- AFIM. *Mýtný systém v ČR a jeho budoucnost*. [online]. 2014 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <[http://afim.cz/files/dokumenty/74\\_M%C3%BDtn%C3%BD%20syst%C3%A9m%20v%20C4%8CR.pdf](http://afim.cz/files/dokumenty/74_M%C3%BDtn%C3%BD%20syst%C3%A9m%20v%20C4%8CR.pdf)>
- AUTOSAP. *Složení vozového parku v ČR*. [online]. 2014 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <<http://www.autosap.cz/zakladni-prehledy-a-udaje/slozeni-vozoveho-parku-v-cr/>>
- ČNB. *Faktory vývoje maloobchodních cen pohonných hmot*. [online]. 2012 [cit. 2015-3-10]. Dostupné z: <[http://www.cnb.cz/cs/menova\\_politika/zpravy\\_o\\_inflaci/2012/2012\\_II/boxy\\_a\\_prilohy/zoi\\_2012\\_II\\_box\\_2.html](http://www.cnb.cz/cs/menova_politika/zpravy_o_inflaci/2012/2012_II/boxy_a_prilohy/zoi_2012_II_box_2.html)>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Pohyb obyvatelstva - rok 2014*. [online]. 2014 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <<https://www.czso.cz/csu/czso/cri/pohyb-obyvatelstva-4-ctvrtleti-2014-jvieceamvff>>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Průmysl, energetika* [online] 2015, aktualizováno dne: 7. 3. 2015 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <<http://www.czso.cz/csu/produkty.nsf/podskupina?openform&:2014-15>>



- ČSÚ Český statistický úřad: *Bilance zdrojové části dodávek základních ropných produktů v ČR - od počátku roku 2008, 2009 a 2010* [online] 2011, aktualizováno dne: 12. 3. 2011 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <[http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec\\_2010](http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec_2010)>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Bilance zdrojové části dodávek základních ropných produktů v ČR - od počátku roku 2009, 2010 a 2011* [online] 2012, aktualizováno dne: 12. 3. 2012 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <[http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/publ/8105-11-m12\\_2011](http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/publ/8105-11-m12_2011)>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Bilance zdrojové části dodávek základních ropných produktů v ČR - od počátku roku 2010, 2011 a 2012* [online] 2013, aktualizováno dne: 11. 3. 2013 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <[http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/publ/8105-12-m12\\_2012](http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/publ/8105-12-m12_2012)>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Bilance zdrojové části dodávek základních ropných produktů v ČR - od počátku roku 2010, 2011 a 2012* [online] 2013, aktualizováno dne: 11. 3. 2013 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <[http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/publ/8105-13-m12\\_2013](http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/publ/8105-13-m12_2013)>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Ropa, ropné produkty a zemní plyn prosinec 2010 – Tabulky, Grafy* [online], aktualizováno dne: 11. 3. 2011 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <[http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec\\_2010](http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec_2010)>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Ropa, ropné produkty a zemní plyn prosinec 2011 – Tabulky, Grafy* [online], aktualizováno dne: 12. 3. 2012 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <[http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec\\_2010](http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec_2010)>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Ropa, ropné produkty a zemní plyn prosinec 2012 – Tabulky, Grafy* [online], aktualizováno dne: 11. 3. 2013 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <[http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec\\_2010](http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec_2010)>
- ČSÚ Český statistický úřad: *Ropa, ropné produkty a zemní plyn prosinec 2013 – Tabulky, Grafy* [online], aktualizováno dne: 11. 3. 2014 [cit. 2015-02-15]. Dostupný z: <[http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec\\_2010](http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/publ/8105-10-prosinec_2010)>
- EUROPEAN COMMISSION: *Excise duty tables. Part I – Alcoholic Beverages January 2015* [online], 2015 [cit. 2015-02-16]. Dostupný z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_i\\_alcohol\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf)>
- EUROPEAN COMMISSION: *Excise duty tables. Part II – Energy products and electricity. January 2015* [online], aktualizováno dne: 13. 2. 2015 [cit. 2015-02-16]. Dostupný z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf)>

- EUROPEAN COMMISSION: *Excise duty tables. Part III – Manufactured Tobacco. January 2015* [online], 2015 [cit. 2015-02-16]. Dostupný z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf)>
- EUROPEAN COMMISSION: *Archived Excise Duty Tables* [online], 2015 [cit. 2015-02-16]. Dostupný z: <<https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp>>
- EUROPEAN COMMISSION. *Energy products* [online]. 2012 [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/index_en.htm)>
- EUROPEAN COMMISSION. *Alcohol* [online]. 2015a [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/index_en.htm)>
- EUROPEAN COMMISSION. *Tobacco products* [online]. 2015b [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/index_en.htm)>
- ELEKTRICKEMZTNE.CZ. *Proč v roce 2013 poklesl objem vybraného mýtného?* [online]. 2014 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <<http://www.elektricke-mytne.cz/proc-v-roce-2013-poklesl-objem-vybraneho-mytneho/>>
- EUROSTAT: *Energy balances* [online] 2014 [cit. 2015-03-15] Dostupný z: <<http://ec.europa.eu/eurostat/web/energy/data/energy-balances>>
- EUROSTAT: *Transport* [online] 2015 [cit. 2015-03-15] Dostupný z: <<http://ec.europa.eu/eurostat/web/transport/data/main-tables>>
- FORBES: MAŠEK, Jaroslav. *Doba levného benzínu končí. Pumpaři si sáhli na rekordní marže. Vyzkoušejte si, kolik jste platili navíc.* [online]. 2015 [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <<http://www.forbes.cz/vyvoj-cena-benzinu-pumpy-marze/>>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2004* [online]. 2004 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2004\\_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2004.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2004_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2004.pdf)>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2005* [online]. 2005 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2005\\_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2005.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2005_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2005.pdf)>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2006* [online]. 2006 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2006\\_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2006.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2006_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2006.pdf)>

- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2001-2012 [online]. 2007 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2009* [online]. 2009 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2009\\_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2009.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2009_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2009.pdf)>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2010* [online]. 2010 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2010\\_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2010.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2010_Informace-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2010.pdf)>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011* [online]. 2011 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2010\\_Zprava-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2011.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2010_Zprava-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2011.pdf)>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2012* [online]. 2012 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2012\\_Zprava-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2012.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2012_Zprava-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2012.pdf)>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2013* [online]. 2013 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2013\\_Zprava-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-a-Celni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2013_Zprava-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-a-Celni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf)>
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Možnosti snížení spotřební daně z minerálních olejů*. [online]. 2011 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <<http://libinst.cz/data/mincic.pdf>>
- MPO. *Možnosti snížení spotřební daně z minerálních olejů*. [online]. 2012 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <[http://afim.cz/files/dokumenty/33\\_120814-MPO-vytah.pdf](http://afim.cz/files/dokumenty/33_120814-MPO-vytah.pdf)>
- OSN. Pokrok dosažený od Summitu Země v Riu de Janeiro. [online] 2005. [cit. 2015-02-25]. Dostupné z: <<http://www.osn.cz/zpravodajstvi/zpravy/zprava.php?id=1067>>
- THE BREWERS OF EUROPE. *Beer statistics 2014* [online]. 2014 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <[http://www.brewersofeurope.org/uploads/mycms-files/documents/publications/2014/statistics\\_2014\\_web\\_2.pdf](http://www.brewersofeurope.org/uploads/mycms-files/documents/publications/2014/statistics_2014_web_2.pdf)>
- UHY. *Evropu tíží vysoké spotřební daně, hůř je na tom jen Brazílie a Indie*. [online]. 2012 [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <[http://ekonomika.idnes.cz/spotrebni-dane-ceska-republika-srovnani-fdm-/ekonomika.aspx?c=A121227\\_140407\\_ekonomika\\_spi](http://ekonomika.idnes.cz/spotrebni-dane-ceska-republika-srovnani-fdm-/ekonomika.aspx?c=A121227_140407_ekonomika_spi)>

## **7.2 PRÁVNÍ PŘEDPISY**

GESETZE-IM-INTERNET.DE: ENERGIESTEUERGESSETZ [online]. 2013 [cit. 2015-02-27]. Dostupné z: <<http://www.gesetze-im-internet.de/energiestg/BJNR153410006.html>>

SMĚRNICE RADY 2008/118/ES ze dne 16. prosince o obecné úpravě spotřebních dané a zrušení směrnice 92/12/EHS

SMĚRNICE RADY 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

SMĚRNICE RADY 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků

Zákon o spotřebních daních - č. 353/2003 Sb.

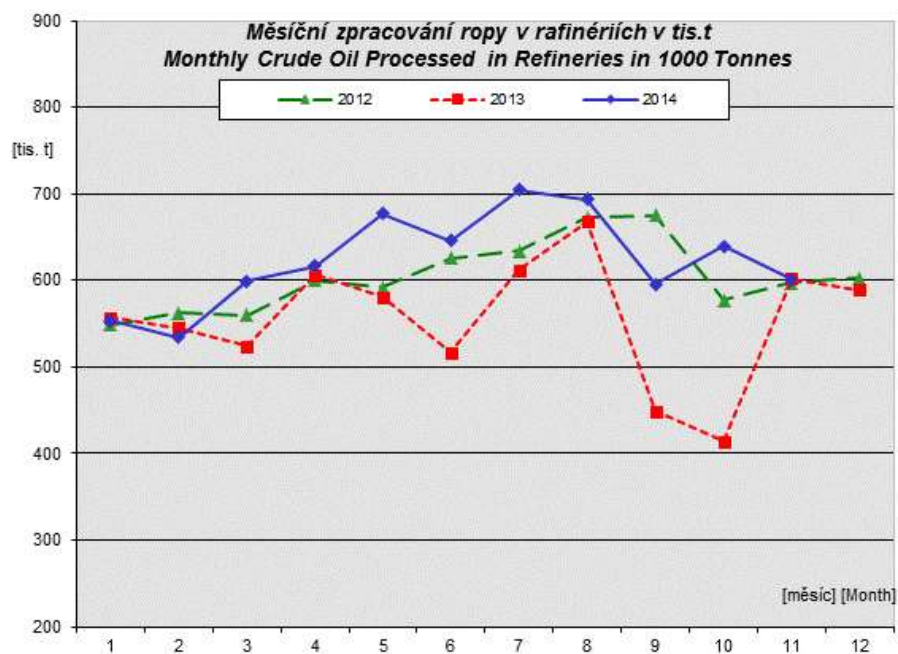
## PŘÍLOHY

Tab. 22 Sazby daně z vína a meziproductů

Text	Sazba daně
<b>Šumivá vína podle § 93 odst. 2</b>	2 340 Kč/hl
<b>Tichá vína podle § 93 odst. 3</b>	0,00 Kč/hl
<b>Meziproducty podle § 93 odst. 4</b>	2 340 Kč/hl

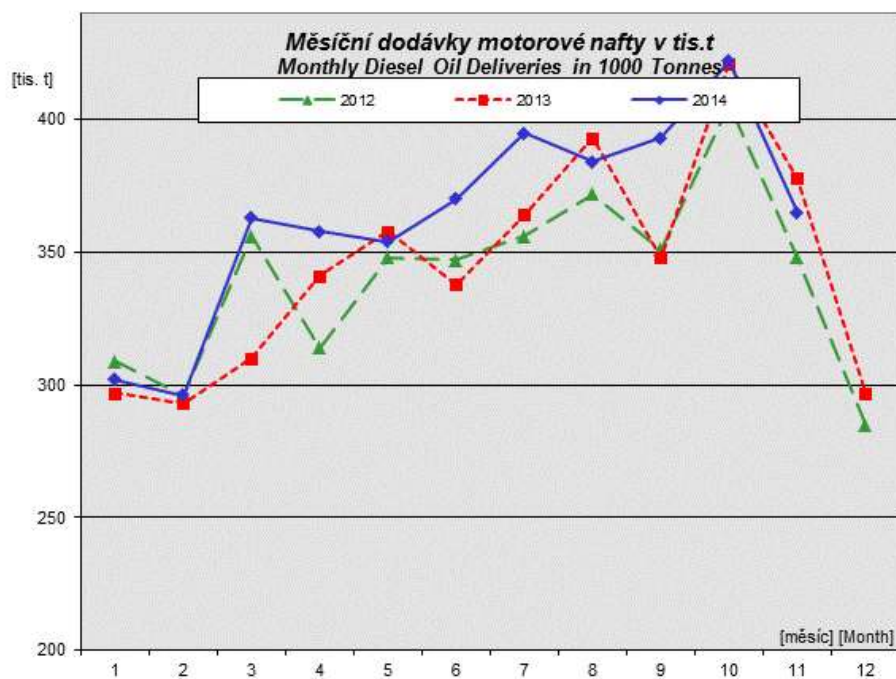
Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., §96, upraveno autorem

Graf 26 Měsíční zpracování ropy v rafinériích za období 2012–2014 v tis. t



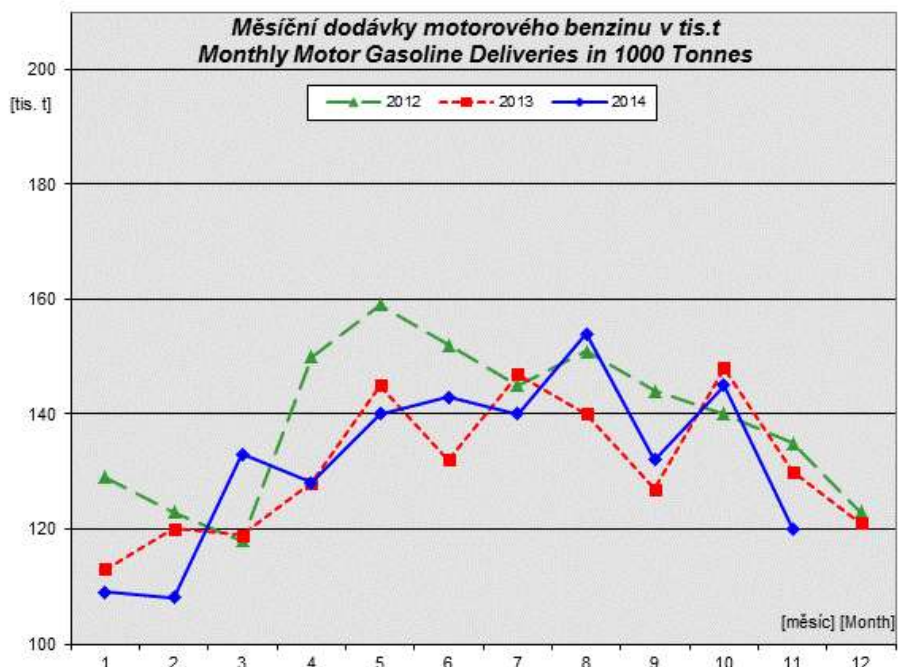
Zdroj: ČSÚ – Ropa – zpracování v rafinériích (2015)

Graf 27 Měsíční dodávky motorové nafty za období 2012–2014 v tis. t



Zdroj: ČSÚ – Motorová nafta – dodávky (2015)

Graf 28 Měsíční dodávky motorového benzínu za období 2012–2014 v tis. t



Zdroj: ČSÚ – Motorový benzín – dodávky (2015)