

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

**Komparace vinařství, pivovarnictví a lihovarnictví
z hlediska daňového zatížení**

Autor: Bc. Robert Nguyen

Vedoucí diplomové práce: Ing. Tomáš Maier, Ph.D.

© 2011 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Robert Nguyen

obor Podnikání a administrativa

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci.

Název práce: **Komparace vinařství, pivovarnictví a lihovarnictví z hlediska daňového zatížení**

Osnova diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Charakteristika daňové úpravy vinařství, pivovarnictví a lihovarnictví
4. Konfrontace jednotlivých odvětví na základě vztahu k daňové soustavě ČR
5. Závěr
6. Seznam použitých zdrojů
7. Přílohy

Rozsah hlavní textové části: 60 - 80 stran

Doporučené zdroje:

ANGEROVÁ, J. - SŮRA, J. ABC - víno, lihoviny. 2. upravené vydání. Praha: ALE, 1991. 151 s. 80-900793-0-X.

DAVID, P. Teorie daňové incidence s praktickou aplikací. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. 111 s. ISBN 978-80-7204-522-8.

FICLOVÁ, E. Spotřebné dane v Európe. 1. vydání. Brno: Tribun EU, 2009. 187 s. ISBN 978-80-7399-684-0.

CHLÁDEK, Ladislav. Pivovarnictví. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2007. 218 s. ISBN 978-80-247-1616-9.

Právní předpisy pro vinohradnictví a vinařství. Sbírkový Orac - předpisy. Praha: Orac, 2003. 120 s. ISBN 80-86199-68-1.

Právní předpisy v lihovarnictví. Sbírkový Orac - předpisy. Praha: Orac, 2003. 56 s. ISBN 80-86199-76-2.

SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.


SVÁTKOVÁ, Slavomíra et al. Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. 322 s. ISBN 978-80-7379-001-1.

TUREK, K. Daň z přidané hodnoty; Spotřební daně. 1. vydání. Praha: Prospektrum, 1994. 378 s. ISBN 80-7175-019-0.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Tomáš Maier, Ph.D.**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2011

L.S.


.....
Vedoucí katedry




.....
Děkan

V Praze dne: 15. 1. 2010

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Komparace vinařství, pivovarnictví a lihovarnictví z hlediska daňového zatížení" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu 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 6. dubna 2011

Bc. Robert Nguyen

PODĚKOVÁNÍ

Rád bych touto cestou poděkoval panu Ing. Tomáši Maierovi, Ph.D. za odborné konzultace při realizaci této diplomové práce, za cenné rady, informace a tvůrčí nápady, které mi pomohly při jejím vypracování.

**KOMPARACE VINAŘSTVÍ, PIVOVARNICTVÍ A
LIHOVARNICTVÍ Z HLEDISKA DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ**

**COMPARISON OF VINECULTURE, BEER BREWING AND
DISTILLERY IN TERMS OF TAX BURDEN**

Souhrn

Tato diplomová práce byla vypracována s cílem charakterizovat produkční oblasti pivovarského, lihovarského a vinařského odvětví trhu v souvislosti s dopady daňové politiky uplatňované v rámci daňového území České republiky.

Zmiňované produkční oblasti jsou podrobeny zkoumání, jež se vztahuje výhradně na procesy aplikace a komparace daňových technik u konkrétních subjektů, které vyplývají z povinnosti těchto subjektů odvádět spotřební daň z aktivit, jejichž výsledkem jsou produkty podléhající spotřební dani.

Jednotlivé dílčí části diplomové práce obsahují tematické okruhy, které jsou vázány k ústřednímu tématu diplomové práce a jsou v těchto oddílech podrobněji rozvedeny. Vzájemné sloučení těchto částí posléze poskytuje souhrnný pohled na problematiku selektivních spotřebních daní v obecné rovině, ale i na úrovni přenesené na konkrétní daňové subjekty, což tvoří hlavní náplň empirické části této diplomové práce.

Teoretická východiska práce uvádějí elementární pojmy a poznatky související s daňovou propedeutikou a následně jsou tato východiska směřována hlouběji k charakteristice spotřebních daní v České republice.

Klíčová slova:

- daň
- selektivní spotřební daň – akcíz
- pivo
- líc
- víno
- daňová kalkulace
- administrace spotřební daně
- daňové náklady
- daňové výnosy

Summary

The goal of this dissertation is to characterize the production areas of brewery, distillery and vineculture industry concerning the impact of the tax policy which is applied in the tax area of the Czech Republic.

The forementioned production areas are submitted to a research which exclusively concerns the processes of application and comparison of taxing techniques of particular subjects. These techniques result from the subjects' obligation to levy the consumption tax from activities that lead to products which are liable to the consumption tax.

Particular parts of the dissertation handle topics which are bound to the main theme of the dissertation and are elaborated in detail in their respective chapters. Further integration of these topics provides an overall perspective on the problem of selective consumption taxes on a general level, but also on a level of particular tax subjects. This is the main content of the empirical part of the dissertation.

The theoretical solutions presented in the dissertation feature basic terms and pieces of knowledge concerning the tax propaedeutics. Consequently, these solutions are exploited in order to characterize the consumption taxes in the Czech Republic.

Key words:

- tax
- selective consumption tax – excise tax
- beer
- spirit
- wine
- price calculation
- administration of consumption tax
- tax expense
- tax revenue

Obsah

SOUHRN	7
SUMMARY	8
1 ÚVOD	12
2 CÍL PRÁCE A METODIKA	14
2.1 Cíl práce.....	14
2.2 Metodika.....	15
3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA	17
3.1 Definice daní.....	17
3.2 Historie a vývoj daní	19
3.2.1 Zrod a vývoj daňového systému.....	20
3.2.2 Daně v otrokářské společnosti	20
3.2.3 Daně ve feudální společnosti	21
3.2.4 Daně v období nástupu liberalismu.....	23
3.2.5 Daňové reformy na přelomu 19. a 20. století.....	23
3.2.6 Vývoj daní ve 20. století	24
3.3 Funkce daní.....	26
3.4 Daňové principy.....	28
3.4.1 Geneze daňových principů a teorií.....	28
3.4.2 Současné požadavky na daně – daňové principy	36
3.5 Klasifikace daní.....	38
3.5.1 Základní členění daní	39
3.5.2 Členění daní z hlediska jejich dopadu.....	41
3.6 Nepřímé daně.....	43
3.6.1 Základní skupiny nepřímých daní	44
3.7 Spotřební daně v České republice	48
3.7.1 Vznik a vývoj spotřebních daní.....	48
3.7.2 Předmět spotřebních daní.....	50
3.7.3 Předmět spotřebních daní podrobněji.....	51
3.7.4 Tři kritéria pohledu na předmět spotřební daně	55
3.7.5 Zákonná úprava spotřebních daní	58
3.7.6 Správa spotřebních daní	62

4 PRAKTICKÁ ČÁST	67
4.1 <i>Selektivní spotřební daně v ČR prakticky</i>	67
4.2 <i>Sazby spotřební daně</i>	67
4.2.1 Sazby spotřební daně z piva.....	68
4.2.2 Sazby spotřební daně z lihu.....	69
4.2.3 Sazby spotřební daně z vína a meziproductů	70
4.3 <i>Výnosy spotřebních daní</i>	71
4.4 <i>Výpočet spotřební daně</i>	77
4.4.1 Spotřební daň z piva.....	77
4.4.2 Spotřební daň z lihu	90
4.4.3 Spotřební daň z vína a meziproductů.....	94
5 VYHODNOCENÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI	100
6 ZÁVĚR	103
7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	105
8 PŘÍLOHY	

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Vlastnosti příjmů veřejných rozpočtů.....	19
Tabulka č. 2: Struktura vnitřního členění zákona o spotřebních daních v ČR.....	59
Tabulka č. 3: Sazby spotřební daně z piva platné od 1. 1. 2010	68
Tabulka č. 4: Sazby daně platné od roku 1998 do 2009	68
Tabulka č. 5: Sazby spotřební daně z piva platné od roku 1995.....	69
Tabulka č. 6: Sazby spotřební daně z piva platné od roku 1993.....	69
Tabulka č. 7: Sazby spotřební daně z lihu.....	70
Tabulka č. 8: Sazba daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstelského pálení	70
Tabulka č. 9: Sazby spotřební daně z vína a meziproductů	71
Tabulka č. 10: Struktura výnosů ze spotřební daně v roce 2010.....	76
Tabulka č. 11: BM: Objem výstavu piva v tis. hl	79
Tabulka č. 12: BM: Zaplacená spotřební daň z piva v období 1998 – 2009.....	81
Tabulka č. 13: BM: Měsíční výstav a spotřební daň v r. 2004 (obvyklá produkce).....	82
Tabulka č. 14: BH: Výstav pivovaru v letech 1998 až 2009.....	86
Tabulka č. 15: BH: Zaplacená spotřební daň z piva v období 1998 – 2009	87
Tabulka č. 16: BH: Zaplacená spotřební daň z piva v r. 2000 – 2009 (sazba 2010).....	88

Tabulka č. 17: LS: Produkce lihovaru ve vybraných letech období 1998 – 2009 (hl).....	91
Tabulka č. 18: LS: Produkce lihu, sazba daně a zaplacená spotřební daň	92
Tabulka č. 19: WF: Produkce vína vybraných let období r. 1998 - 2009	96
Tabulka č. 20: WF: Kalkulace spotřební daně	97

Seznam grafů

Graf č. 1: Vývoj podílu daní na HDP u vybraných zemí	26
Graf č. 2: Měření stejné oběti.....	31
Graf č. 3: Optimální míra zdanění podle Lafferovy křivky	33
Graf č. 4: Vztah mezi daňovým zatížením poplatníků a úrovní priznaných a skutečných důchodů	34
Graf č. 5: Závislost daňových výnosů na míře zdanění	35
Graf č. 6: Struktura celkových příjmů státního rozpočtu ČR za rok 2009 (%).....	49
Graf č. 7: Vývoj počtu plátců spotřební daně v ČR v letech 1993 - 2008	72
Graf č. 8: Počet plátců spotřebních daní v ČR podle jednotlivých skupin výrobků	73
Graf č. 9: Vývoj podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech.....	74
Graf č. 10: Vývoj podílu spotřebních daní na celkových daňových výnosech	75
Graf č. 11: Struktura výnosů ze spotřební daně v roce 2010	76
Graf č. 12: BM: Podíl spotřebních daní na celkových výdajích	84
Graf č. 13: BH: Diference výše zaplacené daně při použití vyšší sazby r. 2010	89
Graf č. 14: BH: Podíl spotřebních daní na celkových výdajích v roce 2009	89
Graf č. 15: LS: Vliv změny sazby spotřební daně na výši zaplacené daně.....	93
Graf č. 16: LS: Podíl spotřebních daní na celkových výdajích v roce 2009	94
Graf č. 17: WF: Podíl produktů na celkem zaplacené dani.....	98
Graf č. 18: WF: Podíl spotřebních daní na celkových výdajích v roce 2009.....	99

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Rozdělení všeobecných daní ze spotřeby	45
Obrázek č. 2: Výpočet spotřební daně a její vazba na DPH.....	47
Obrázek č. 3: Použití konstrukčního nástroje v jednotlivých etapách výpočtu daně	57
Obrázek č. 4: Soustava státních orgánů Celní správy ČR.....	63

Seznam příloh

Příloha č. 1: Struktura výnosů státního rozpočtu ČR ze spotřebních daní
Příloha č. 2: Přiznání ke spotřební dani
Příloha č. 3: Čtvrtletní výkaz o výrobě, příjmu a vydání surového lihu kvasného

1 Úvod

Daně představují značně rozsáhlou oblast, která sdružuje větší počet rozmanitých vědeckých disciplín, jež se ve vzájemných vazbách doplňují a poskytují stanoviska k daňové problematice z různých úhlů pohledu. Účelem této diplomové práce je pojetí daní z hlediska, které je směřováno zejména k oblasti spotřebních daní v rámci daňové soustavy České republiky.

Daně a jejich uplatňování jsou součástí všech státních zřízení, přičemž nezáleží na jejich formě - zda jde o demokratický nebo autokratický stát, monarchii či republiku. V každodenním životě se setkáváme s daněmi a nemusí jít pouze o situaci, kdy kupujeme láhev Coca-Coly a z její ceny zaplatíme státu dvě koruny a padesát haléřů na dani. Soudobý běžný životní styl zahrnuje řadu činností a potřeb, které člověk vykonává a uspokojuje - jsou pro něho určitým standardem. Téměř neustálou činností je práce, která je zdrojem příjmů, jež jsou v dalším cyklu použity k uspokojování potřeb. Veškeré tyto činnosti a následné uspokojování potřeb člověka souvisí s nepřetržitým odváděním části peněžních prostředků ve formě daně do veřejných rozpočtů státu.

Pokud jde o podrobněji pojatou studii konkrétní skupiny daní, ze základního členění je možné dedukovat dvojí primární rozdělení daní na daně přímé a nepřímé. Pozornost je v této práci věnována právě daním nepřímým, potažmo spotřebním, které tvoří samostatnou a obsáhlou kapitolu v daňové problematice, a to nejen ze strany teoretického pojetí, ale i z aspektu jejich praktické aplikace v reálném prostředí trhu.

Spotřební daně a selektivní zdanění vybraných skupin zboží je tématem v dnešní době velmi aktuálním a lze se s ním dosti často setkávat v nejrůznějších souvislostech. Selektivní spotřební daně a politika s nimi spojená způsobuje rozporuplné a protichůdné reakce, které vycházející ze stran nejvíce dotčených účinky těchto daní. Hlavními oponenty v rozepřích souvisejících se spotřebními daněmi, jsou představitelé politické moci, kteří vytváří principy daňové politiky v zemi. Proti nim vystupují se svými zájmy zástupci jednotlivých skupin výrobců, kteří jsou postiženi selektivními spotřebními daněmi. Samozřejmě svůj podíl v těchto polemikách má i takzvaný hlas lidu, který je spotřebními daněmi dotčen nejvíce, přesto, paradoxně, jeho moc nijak dané debaty většinou neovlivní.

Vzhledem k současnosti a letům ne příliš vzdáleným, je možné uvést události, které ve své době významně ovlivnily daňovou politiku spotřebních daní České republiky a nejen jí samotné. Pokud bude pominuta celková porevoluční reforma daňového systému v České republice, s níž souvisí vznik spotřebních daní, k podstatné události došlo v roce 2004. V tomto roce nabyt účinnosti zcela nový zákon o spotřebních daních, jehož přijetí souviselo s harmonizačními procesy v oblasti daňového systému ve spojitosti se vstupem České republiky do Evropské unie. Změny obsažené v novelizaci zákona o spotřebních daních upravovaly zejména terminologické nedostatky a faktické nedokonalosti hlavně u zdanění minerálních olejů a tabákových výrobků, kterým však není v této práci věnována pozornost. Podstatná událost nastala v roce 2006, kdy byl daňový systém ČR již ovlivňován unijními směrnici. V této době Česká republika v čele s tehdejšími ministrem financí Vlastimilem Tlustým dostala reputaci země se silnou pivovarnickou kulturou a vetovala návrh EU o zvýšení spotřební daně u piva o 31 %. Tento návrh mimo jiné zahrnoval automatický mechanismus zvyšování sazeb spotřebních daní o výši inflace každé dva až tři roky. ČR argumentovala znevýhodněním piva oproti vínu (révovému), u něhož je nulová sazba spotřební daně, na trzích EU. Je však zřejmé, že k obdobným snahám ze strany EU, respektive jejích silných členů, kteří jsou významnými producenty vína, bude docházet i v budoucnu. S unijním členstvím souvisejí i další omezení, u kterých je možné spekulovat o zájmech ekonomik vlivných členů EU jako např. stanovení limitů pro pěstování vinné révy u nově přistupujících států a podobně. Poslední podstatná situace v oblasti spotřebních daní nastala v minulém roce. Důsledky celosvětové ekonomické recese způsobily zavedení úsporných opatření ve formě takzvaného Janotova balíčku, která doléhala na daňový systém ČR jako celek. Co se týká spotřebních daní, s účinností od 1. 1. 2010 byly citelně zvýšeny sazby u všech vybraných skupin produktů, na které se selektivní spotřební daň vztahuje.

Výnosy, které plynou z produkce piva, lihu a vína ve formě spotřební daně, představují pro státní rozpočet České republiky velmi významný příjem, a proto je zřejmé, že okruh spotřebních daní spojený s veškerými procesy administrace dané věci obsahuje velmi složitou a rozsáhlou problematiku, které by bylo nutno věnovat více než jen rozsahově omezenou vědeckou studii, kterou je diplomová práce.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Poskytnout věrný obraz o problematice, která je úzce spjata se zvoleným tématem, je obecným cílem této diplomové práce. Komparace vinařství, pivovarnictví a lihovarnictví z hlediska daňového zatížení umožňuje provedení různorodých variant zkoumání zmíněných oblastí, přičemž hlavním opěrným bodem je spojitost vazeb mezi jednotlivými oblastmi a předměty zkoumání a jejich daňovou úpravou, respektive daňovým zatížením.

Cílem této práce je zprostředkovat nabyté poznatky o daňové problematice, zejména pak oblasti týkající se selektivních spotřebních daní, a poté pomocí praktické aplikace poukázat na působení daňové politiky v jednotlivých oblastech trhu s alkoholickými nápoji u konkrétních výrobních subjektů.

První polovina práce obsahuje východiska týkající se daňové teorie, která je nutným základem, o který se následně opírají další navazující poznatky, jak v části teoretické, tak v části práce obsahující přenesení k praktickému uplatnění. Cílem této první části je obsáhnout charakteristiku daňové problematiky v takové míře, která bude dostačující pro utvoření alespoň znalostního minima k proniknutí a porozumění dané věci. Bohužel limitujícím faktorem k poskytnutí komplexnější propedeutiky daní byl maximální rozsah práce, a tudíž byly postiženy jen hlavní a s hlavním tématem související pojmy a poznatky daňové teorie. Cílem teoretické části je definovat daně jako takové, přiblížit jejich genezi od starověku až po současný stav, vymezit funkční vlastnosti a požadavky, které jsou na daně kladeny.

Praktická aplikace spotřebních daní ve vztahu ke zkoumaným produkčním odvětvím trhu poskytuje názornou demonstraci účinnosti selektivních spotřebních daní a zátěže z nich vyplývající. Snahou tohoto dílčího celku je zprostředkovat postavení konkrétních subjektů jako plátců spotřební daně a přiblížit tak jejich roli ve fiskální politice českého státu.

2.2 Metodika

Metodický postup utváření diplomové práce byl odvozován od specifických potřeb, které souvisely s tvorbou jednotlivých oddílů zkoumání, jejichž charakter vyžadoval mnohdy odlišné přístupy k získávání a zpracování informací.

Teoretická východiska práce zahrnovala úvodní část, ve které byly daně nejprve definovány podle teoretických vymezení a souvisejících pojmů, jež jsou běžně užívány a uváděny v dostupné odborné literatuře zaměřující se na daňovou problematiku. V další části dochází k mapování daňové historie a geneze daní od středověkých společností až po současnost. Teoretická část zahrnuje vysvětlení funkce daní a vymezení daňových principů. Pozornost je také věnována základnímu členění daní a následně dalšímu rozvržení nepřímých daní, ze kterého pramení označení spotřebních daní a další specifikace vybraných selektivních spotřebních daní a jejich pozice ve vztahu k daňovému území České republiky.

Praktická část diplomové práce byla orientována na podrobné zhodnocení vlivu zdanění vybraných odvětví spotřebních daní. V rámci této komparace byly jako objekty zkoumání zvoleny čtyři společnosti, z nichž dvě jsou zástupci pivovarského odvětví. Další dvě společnosti tvoří zástupce lihovarnického a vinařského výrobního průmyslu. Důvodem, proč byly v části určené k demonstraci praktického výpočtu spotřební daně z piva zvoleni dva producenti ze stejného odvětví, je úmysl názorně poukázat a zprostředkovat rozdílnost výsledného daňového zatížení, která je dána nejednotným přístupem k daným subjektům z hlediska velikosti jejich produkce.

V případě praktického zkoumání komparace zvolených subjektů je nutné zmínit, že kromě jednoho subjektu (minipivovar Berounský medvěd) se jedná o fiktivní podniky, které však byly profilovány na základě statistických zjišťování z věrohodných podkladových a zdrojových dat, přičemž produkční a sortimentní charakteristiky těchto subjektů korespondují s existujícími podniky majícími významné postavení a podíl na daném odvětví českého trhu a lze je s nimi bezprostředně ztotožňovat.

Postup kalkulace jednotlivých spotřebních daní vycházel ze studia prosté legislativní úpravy a znění pro konkrétní předměty daně obsažené v publikaci s legislativní úpravou spotřebních daní, tedy Zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a souvisejících

vyhlášek. Dále byly tyto provedené výpočty průběžně konzultovány s pracovníkem pivovaru, jehož náplní pracovní činnosti bylo vedení účetnické administrace, do níž spadala i správa evidence a výpočtů spotřebních daní. Zdrojová data, která sloužila k uskutečnění daňových výpočtů a následnému porovnání daňové zátěže s celkovými výdaji zkoumaných subjektů, byla získána v případě minipivovaru od zmíněného pracovníka se souhlasným stanoviskem vedení tohoto minipivovaru. Další podkladová data pocházejí z veřejně dostupných a ze zákona povinně uveřejňovaných účetních výkazů mapujících hospodaření jednotlivých subjektů, které byly zvoleny ke komparaci. Přestože se jedná o subjekty s povinností zveřejňování těchto údajů, nedošlo z jejich strany k udělení souhlasu s označením jejich podniku jako původce výsledných ukazatelů, tudíž zkoumané subjekty nebyly přímo jmenovitě identifikovány.

3 Teoretická východiska

Daně jsou neoddělitelnou součástí každého státního zřízení, v němž se uplatňují základní principy a funkce veřejného sektoru. Jsou zdrojem příjmu veřejných rozpočtů, které slouží k financování veřejného sektoru. Daně tedy představují jeden z opěrných sloupů každé demokratické i nedemokratické země, v níž je realizována státní moc.

3.1 Definice daní

Při studiu odborné literatury se můžeme setkat s různými definicemi pojmu „daň“. Tyto definice si jsou z určitých hledisek velmi podobné, avšak jejich význam či podstata je směřována vždy k určitému specifickému cíli užití.

Z hlediska široké aplikace je nejvhodnější uvést definici, kterou používá Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD¹): *Daň je povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu.* Další definicí, se kterou se můžeme často setkat, je vymezení daně jako povinné, zákonem předem stanovené částky, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.

[1]

Z výše uvedených definic jsou částečně patrné charakteristické znaky a **vlastnosti daní**:

- **povinnost** – právní úprava vymezuje daň jako závazkový vztah, jímž vzniká právo na plnění od dlužníka (pohledávka státu) na straně jedné a současně vzniká povinnost na straně druhé, a to povinnost závazek splnit. Druhou stranu představuje daňový subjekt, který je ve vztahu vůči státu dlužníkem,
- **nenávratnost** – platba daní je transferem, tzn. dochází pouze k jednosměrnému pohybu peněžních prostředků od subjektu, jež se nachází v soukromém sektoru směrem k veřejnému sektoru – státu. „*Splnění daňové povinnosti nezakládá poplatníkovi nárok na žádné konkrétní plnění ze strany státu*“ [Široký, 2008],

[1]

¹ OECD – organizace v současnosti sdružující 34 ekonomicky vyspělých a demokratických států. Hlavním posláním OECD je rozvoj ekonomik členských států, prosazování tržních principů, hledání řešení pro společné problémy členských států, poskytuje statistiky, ekonomická a společenská data, analýzy a předvídání ekonomického vývoje. ČR je členem OECD od roku 1995. [17] [18]

- **neúčelovost** – výnosy z daní vytvoří „peněžní balík“, který se podle stanovených pravidel rozděluje. Nelze určit, k čemu posloužil výnos určité daně. Toto platí bezvýtku pro daně, které jsou příjmem centrálních rozpočtů. U daní určených do místních rozpočtů je částečná neúčelovost. Není zde určeno, na jaký účel se využijí, ale spektrum jejich využití je oproti centrálnímu rozpočtu zúžené,

[2]

- **neekvivalentnost** – neekvivalentnost svým způsobem souvisí s dříve uvedenou vlastností nenávratnosti. V tomto případě však neekvivalentnost deklaruje neexistenci vztahu mezi výší daně, jimiž jsou daňové subjekty zatíženy a protihodnotou poskytnutou veřejným sektorem tomu danému subjektu ve formě např. služeb či jiných veřejných statků. „Zásady pro využívání veřejného sektoru nezohledňují, kolik poplatník do systému přispěl“ [Březina, 2005].

[2]

Daně jsou specifickým zdrojem peněžních prostředků do veřejných rozpočtů. Mezi základní zdroje příjmu taktéž náleží poplatky a půjčky. Tyto zdroje jsou velmi často spojovány kvůli totožné funkci, kterou zastávají, avšak liší se od daní v porovnání s jejich základními znaky.

„Poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Je účelový, dobrovolný a nepravidelný. Je návratný ve smyslu obdržení protihodnoty ve formě veřejné služby.“ [Široký, 2008]

„Půjčka je úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Je to tedy návratná, nepovinná a nepravidelná platba účelového nebo neúčelového charakteru – podle toho, zda ji vláda přijala s úmyslem financovat určitý projekt, nebo zda je jejím cílem vyrovnat deficit rozpočtu.“ [Kubátová, 2009]

Následující tabulka přehledně znázorňuje vlastnosti jednotlivých příjmů veřejných rozpočtů.

Tabulka č. 1: **Vlastnosti příjmů veřejných rozpočtů**

Daň	Poplatek	Půjčka
povinná, nenávratná, zákonem určená, neúčelová, neekvivalentní	dobrovolný, účelový, ekvivalentní	dobrovolná, návratná, účelová nebo neúčelová, ekvivalentní
daně: důchodové, spotřební, z přidané hodnoty, majetkové atd.	poplatek za vystavení pasu	státní obligace a půjčky
příspěvky na sociální zabezpečení	správní poplatky atd.	municipální obligace a půjčky
příspěvky na zdravotní pojištění	jízdné na státní železnici	-
cla	-	-
místní daně v ČR	-	-

zdroj: Kubátová, Daňová teorie, 2009

3.2 Historie a vývoj daní

Následující odstavce budou věnovány vzniku a postupnému vývoji daní. Stejně tak, jak se mění a rozvíjí ekonomické, kulturní či sociální tendence lidské populace, mění se a reagují na tyto změny i daně a daňové systémy.

Historie daní a daňových systémů je velmi pestrá a obsáhlá. Podobu daní v prvopočátcích své existence nelze s tou dnešní příliš srovnávat. V minulosti daně sloužili zejména k naplnění pokladen panovníků, pokud tyto daně měly podobu finanční. Většinou byly však vybírány jako naturálie. Jejich funkce jako nezbytného příjmu veřejného rozpočtu pro fungování státu, jak ji známe dnes, nebyla v té době uskutečňována.

Daňové systémy existovaly již ve starověku a středověku. Postupným zdokonalováním začaly plnit i další užitečné funkce. Například Římané, díky usilovnému vybírání daní na dobytých obsazených územích a nepřetržitě evidenci bojeschopných mužů, rozvinuli dokonalý systém pravidelného sčítání lidu. Spojitost s daněmi má i nejznámější biblický příběh – o narození Ježíše. Místem narození Ježíše se stal chlév, který se nacházel na cestě

do rodného města Josefova. Cílem této cesty byla Josefova povinnost dostavit se ke sčítání lidu.

[3]

3.2.1 Zrod a vývoj daňového systému

Vznik daňového systému souvisí s utvářením organizovaných států potažmo s jejich peněžním hospodářstvím. Jak bylo již výše uvedeno, daně nejprve sloužily jako příjem státní autority, jíž nejčastěji představoval panovník daného státu.

[1]

Geneze daní a daňového systému se lišila v závislosti na tehdejší společnosti a poměrech, ve kterých byla utvářena, tudíž vycházela z jejích potřeb. To znamená, že jednotlivé daňové systémy a daně jako takové vycházely z rozdílných daňových teorií, které těmto potřebám odpovídaly.

Vývoj daňových systémů a daní můžeme rozčlenit do jednotlivých historických etap.

3.2.2 Daně v otrokářské společnosti

V otrokářské společnosti zaujímaly daně druhořadou pozici a jako příjem panovníkovi pokladny byly pouze příležitostným zdrojem, který byl většinou naturální povahy. Hlavní zdroj pro tehdejší ekonomiku představoval ukořistěný majetek z četných válek a další nedaňové příjmy. Mezi tyto příjmy se například řadily příjmy z pronájmů veřejných staveb, z používání mostů, cest a kanalizací, dále výnosy z tributů, což byly jednorázové dávky z pozemků a také příjmy z cla. Mezi největší výdajové položky se v otrokářských společnostech řadily výdaje na vojsko a veřejné stavby. Tehdejší stát nebyl příliš náročný na finanční výdaje ve státní správě, jelikož funkce na těchto pozicích byla splacena samotnou ctí.

[1]

Starý Egypt

- › daně měly naturální podobu stanovenou z odvodů části výtěžků z půdy nebo živnostenských výrobků,
- › daně se odvozovaly z absolutního vlastnického práva panovníka.

Staré Řecko

- › daně měly dobrovolný charakter,
- › placení formou občanské uvědomělosti,
- › propachtování daní z prodejů či cla, výběřčí daně byl zavázán odevzdat států (panovníkovi) určitý obnos z vybrané částky,
- › tribut (později přeměněn na pozemkovou daň) byl vybírán pravidelně každý rok a tato daň dosahovala až 20 % výnosu z pozemku,
- › ostatní poplatky: z držení dobytka, domovní, z narození syna.

Antický Řím

- › stát měl vlastnické právo na veškerý majetek podrobených zemí,
- › zaveden tribut pro obyvatele dobytých území.

[1]

3.2.3 Daně ve feudální společnosti

Daně ve feudální společnosti byly stejně jako v předchozím období otrokářství pouze podpůrným a druhořadým zdrojem příjmu do rozpočtů státu. Pouze v případě potřeby byly organizovány veřejné sbírky nebo byly vybírány tributy. K těmto ojedinělým případům docházelo, když byl stát nucen zvýšit své výdaje na vojenská tažení a obranu svého území. Daně se ve feudální společnosti postupně začaly profilovat. Naturální povaha se přeměnila na peněžní, vznikaly nové druhy daní a jejich postavení v rámci zdrojů státu přestalo být pouze nahodilé. Daňový systém se řídil ideálem „trojího lidu“², čímž byly stanoveny výjimky, kdy od placení daní byla osvobozena šlechta a církve.

[1]

² Trojí lid – středověké evropské učení o třech stavech jako ideálu křesťanské společnosti. Vychází z dělení Kristova těla na tři stavy: kněžský, panský a poddaný. Přesvědčení jednotlivých skupin (hlavně poddaných) o neměnném místě v božím plánu světa vedlo k nastolení sociálního smíru. [7]

V předchozím odstavci byly daně vyobrazeny určitými odvody obyvatelstva. Tyto odvody by bylo lépe považovat pouze za předchůdce daní, protože nebyly uplatňovány takové principy, jaké platí u daní v současnosti. Ve feudální společnosti však začaly vznikat nové druhy „daní“, které již určité rysy s dnešní podobou daní vykazují.

Mezi první „daně“ lze zařadit následující čtyři druhy odvodů:

Domény – odvody z výnosů z panovníkova majetku, tj. z hospodaření na jeho zemědělských a lesních pozemcích, v naprosté většině případů měly naturální povahu.

Regály – poplatky za propůjčení práv, které patří výlučně panovníkovi. Jednalo se zejména o právo těžby, lovu nebo vaření piva, později k nim přistoupilo právo razit mince. Uplatňován byl rovněž regál soudní a do státní pokladny proudily i příjmy z poplatků za soudní úkony.

Kontribuce – předchůdkyně přímých daní. Vybíraly se z hlavy, z majetku i z výnosu. Většinou se jednalo rovněž o odvody mimořádné. Zvláštností byl způsob vybírání kontribucí, který byl založen na repartiční metodě. Plánovaný výnos byl rozdělen na jednotlivá města, panství, skupiny poplatníků nebo přímo na jednotlivé obyvatele.

Akcízy – představovaly první formu nepřímých daní, byly modernější formou regálů. Akcízy měly v podstatě dvě podoby. Akcíz jako daň z oběhu zboží vystupoval ve funkci spotřební daně a postihoval jednotlivé druhy komodit v oběhu, jeho výše se řídila množstvím nebo stanovenou užitnou hodnotou (tj. spotřební daně z nápojů, dobytka, sukna, soli, vlny, mýdla, vína, piva, svíček apod.). Podstatou akcízu ve formě obchodové daně bylo zaplacení poplatku z právního převodu zboží podle jeho ceny, při vícenásobném prodeji mohlo být jedno zboží podrobena dani opakovaně.

[1]

Desátky – středověká daň, která představovala desátý díl výnosu výroby (úrody). Desátky se odevzdávaly zejména kněžím katolické církve a měly sloužit pro udržování církevních budov, výživu kněží a chudých. První podoby desátků byly naturálního charakteru, ale později peněžního. Desátky byly v Čechách zrušeny až císařským patentem v roce 1948.

[4]

V tomto období se dále můžeme setkat se slovním spojením „akcízová kontroverze“. Tento termín vznikl na základě názorového rozkolu mezi dvěma stranami. Jednou byli stoupenci daňových systémů založených na existenci více daní, kteří považovali akcízy za neúnosné zdanění zboží základní potřeby. Na straně druhé vystupovali zastánci akcízů, kteří prosazovali existenci pouze jediné, této daně.

3.2.4 Daně v období nástupu liberalismu

S nástupem liberalismu, potažmo kapitalismu, se značně mění přístup k daním. Daně se staly pravidelnými platbami. Začal se uplatňovat princip všeobecnosti, tudíž byly povinné pro všechny subjekty a již neexistovala žádná osvobození od placení pro církve či šlechtu (viz. předchozí odstavec). Daně se v této době staly hlavním zdrojem příjmu pro státy, které byly nuceny stále zvyšovat výdaje na správu svých rozlehlých území. Liberalismus se paradoxně vyznačuje snahou státu minimalizovat své zásahy do ekonomiky a souvztažně s tím by mělo daňové zatížení spadající na ekonomické subjekty být co nejnižší. Jak ale bylo již zmíněno, výlohy států na koloniální výboje a rozvoj dalších oblastí jako školství nebo zdravotnictví neustále vzrůstaly a bylo nutností zajistit dostatečný zdroj jejich krytí.

Rozvoj kapitalistického trhu způsobil transformaci daňových systémů. Dosavadní odvody ve formě kontribucí a akcízů se přetvořily v ucelené daňové soustavy přímých a nepřímých daní. Mezi hlavní typy přímých daní se řadily daně výnosové a důchodové. Výše a rozsah zdanění se u výnosové daně již neodvozovaly například od velikosti pole poplatníka, nýbrž od jeho skutečných příjmů a výnosů z jeho činnosti.

V roce 1799 v anglosaské oblasti vznikla první důchodová daň, která odpovídá dnešní dani z příjmů fyzických osob. Tato daň byla stanovena v závislosti na druhu povolání poplatníka, počtu dětí a jeho rodinném stavu. První systém sociálního zabezpečení vznikl v Německu v roce 1898 a konec 19. století se stal počátkem zdaňování právnických osob.

[1]

3.2.5 Daňové reformy na přelomu 19. a 20. století

V období na konci 19. století byly položeny základy dnešních moderních daňových systémů. Tehdejší vyspělé země prováděly rozsáhlé daňové reformy a zavedly novodobé

systemy daní, ze kterých vychází ty současné. Vznik těchto daňových reforem stále souvisel s rostoucí úlohou státu jako poskytovatele bezpečnosti, zdravotní péče, vzdělanosti a dalších funkcí sociální politiky. Výsledkem těchto daňových reforem bylo nastolení změn, například:

- běžným dokumentem, na jehož základě se vybírá daň, se stala daňové přiznání,
- cla byla již většinou uvalena pouze na dovoz,
- běžně byla již uplatňována progresivní sazba daně,
- vzrostl podíl přímých daní,
- spotřební daně již nebyly vybírány u nezbytného zboží, většinou jen u lihu, cigaret, petroleje, cukru, čaje a kakaa,
- vznik problému daňových úniků.

[1]

3.2.6 Vývoj daní ve 20. století

Stejně tendence v oblasti daňových systémů, kterými byl charakterizován konec 19. století a přelom 19. a 20. století, vykazoval i vývoj těchto systémů na počátku 20. století a stejně tak je tomu v současnosti.

Významným činitelem, který v první polovině 20. století výrazně ovlivňoval daně, byly války. Válečné situace přináší mimo lidských ztrát i ztráty materiální. Státy, pokud se ocitnou ve válečném ohrožení, jsou nuceny značně zvýšit své výdaje. Před válkou je třeba zabezpečit zbrojení země, po válce znovu zemi obnovit.

Například v Československu, které bylo před druhou světovou válkou ohroženo fašistickým Německem, byly zavedeny příplatky k daním, které sloužili jako přidružený zdroj pro financování všech prostředků nutných v případě obrany. Mimo těchto příplatků ke stávajícím daním vznikly i daně nové – daň ze žárovek, daň z droždí a další. Souhrnně se tyto příplatky a nové daně označovaly jako „branný příspěvek“ a „válečné daně a příplatky“.

[3]

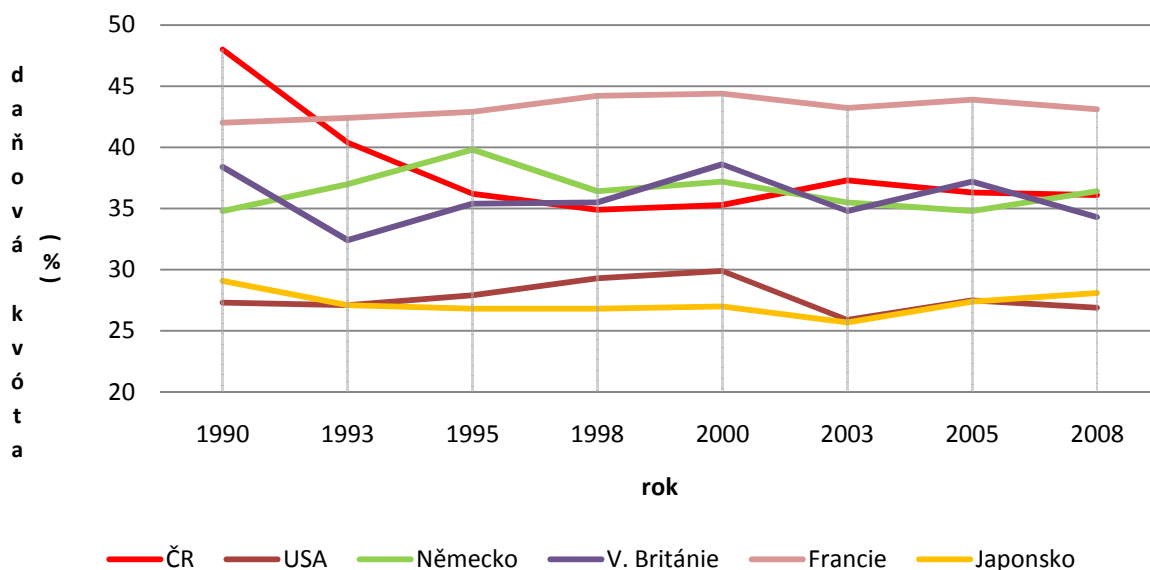
V období po světových válkách a hospodářské krizi následná „regenerace“ dotčených států způsobila velmi vysoký nárůst daňové kvóty. Ta byla v mnoha vyspělých státech větší než 50 % hrubého domácího produktu. Zatížení daňovou kvótou v době, kdy války probíhaly, dosahovalo kolem 30 % HDP. V 60. letech 20. století se objevily snahy o mezinárodní harmonizaci a usměrnění daní, jelikož se daně, potažmo veřejné finance, začaly notně projevovat v hospodářské politice států. Prvním opatřením pro mezinárodní harmonizaci daní byla směrnice Rady Evropského hospodářského společenství z roku 1967, která určila zavedení daně z přidané hodnoty ve všech státech společenství. Do konce 90. let se daňové systémy transformovaly tak, že se zvýšil podíl nepřímých daní na celkových daňových výnosech. Důvodem bylo využití daní jako stimulu, který působil na nabídku produktů. Daně ovlivňovaly nabídku, respektive poptávku, jako daňové břemeno.

V současnosti nadále stoupá poměr nepřímých daní z hlediska celkových daňových výnosů. Nepřímé daně (zejména ty selektivní) v současnosti plní funkci jakési daně restriktivní, jejíž pomocí lze ovlivňovat chování jejich poplatníků. Vlastnosti nepřímých daní budou podrobněji rozvinuty v dalších kapitolách. Dalšími současnými tendencemi v oblasti daní je zdokonalování jejich správy. 1. ledna 2007 vstoupila v platnost Směrnice Rady 2006/112/EC o jednotném systému DPH v zemích Evropské unie, která by měla zamezit nebo minimálně omezit nekalé praktiky, při nichž dochází k daňovým únikům a praní „špinavých peněz“.

[1]

V následujícím grafu jsou zobrazeny vybrané země s příslušnými procentními podíly daní na hrubém domácím produktu. Tyto země jsou členskými zeměmi organizace OECD, v jejímž rámci jsou tyto makroekonomické ukazatele sledovány a porovnávány.

Graf č. 1: Vývoj podílu daní na HDP u vybraných zemí



zdroj: OECD Revenue Statistics 2010, vlastní zpracování

3.3 Funkce daní

Z předchozí kapitoly, ve které byla charakterizována daňová geneze, bylo možné do jisté míry odvodit zjevné funkce daní, které byly důvodem jejich vzniku či byly pro onen účel uzpůsobeny. Tato kapitola se bude zabývat konkrétními základními funkcemi daní, jež v dnešní moderní ekonomické teorii zastávají.

Funkce daní vyplývá z existence veřejného sektoru. Prioritním úkolem veřejného sektoru, jakožto neoddělitelné součásti ekonomiky každé země, je zabezpečení takových funkcí vůči soukromému sektoru, které není možné zajistit prostřednictvím mechanismů trhu. V situaci, kdy by neexistoval veřejný sektor, docházelo by k takzvanému tržnímu selhávání, což znamená, že trh není schopen uspokojit požadavky poptávajících stran. V takovýchto případech je nutný zásah vlády, tedy veřejného sektoru, a to ve formě veřejných statků v zájmu blahobytu obyvatel, ekonomických přínosů a jiných předpokladů pro rozvoj ekonomiky. Mezi veřejné statky, které stát zabezpečuje, můžeme zařadit zejména zdravotnictví, školství, kulturu, dopravní síť atd.

Příčiny selhávání trhu vyplývají z:

- a) **existence veřejných statků** – veřejné statky vznikají na základě nezájmu trhu alokovat zdroje do oblastí, které by pro nabízejícího neposkytovaly žádný užitek. Veřejný statek nemá tržní hodnotu, je nedělitelný a není možné jednotlivce vyloučit ze spotřeby nebo mu k tomuto statku upřít přístup. Jedná se například o vzdělávání, dopravní komunikace, veřejné osvětlení apod. Jejich financování je nutné z veřejných prostředků.
- b) **nedokonalá konkurence** – například při existenci monopolů dochází na trhu k neefektivnímu využívání dostupných zdrojů. Efektivnost nastává pouze za předpokladu dokonalé konkurence na trhu. Dokonalé konkurence však není možné dosáhnout, protože samotní účastníci trhu chtějí docílit co nejlepšího postavení na trhu, což vykazuje znaky monopolního chování těchto účastníků. Monopoly se vyznačují nižší a nákladnější produktivitou, a proto je snahou státu regulovat monopolizaci. Možnými nástroji regulace jsou daně.
- c) **existence externalit** – externality jsou vedlejším produktem trhu a jejich efekty mohou být pozitivní nebo negativní. Pozitivní externality vytváří užitek nejen pro jeden subjekt, ale i sekundárně pro ostatní subjekty, které jím byly nepřímo ovlivněny. Příkladem pozitivní externality je očkování. Pro očkované lidi je užitek, že ne onemocní a pro neočkované to znamená, že se snižuje počet lidí, kteří je mohou potencionálně nakazit. Naopak negativní externalitou může být znečišťování přírody, které je vedlejším efektem produkce tržních subjektů. Stát sankcionuje původce negativních externalit, anebo podporuje produkty s pozitivními efekty.

[3]

Příčin selhávání trhu je samozřejmě více. Výše uvedené však bezprostředně souvisí s alokační funkcí daní (státu), která bude nyní blíže charakterizována.

Funkce alokační – alokační funkce daní zajišťuje optimální rozložení vládních výdajů mezi veřejnou a soukromou spotřebu. Alokační funkce zabezpečuje co nejefektivnější využívání zdrojů a uplatňuje se v situacích, kdy trh není dostatečně efektivní a je nutná intervence ze strany státu.

[3]

Funkce (re)distribuční – zaručuje určitou úroveň blahobytu ve společnosti prostřednictvím redistribuce daní a transferových plateb směrem od majetnějších jedinců k chudším. Tím je zamezen vznik enormních rozdílů mezi obyvatelstvem, které by bylo jinak rozděleno převážně na chudé a bohaté.

[3]

Funkce stabilizační – makroekonomická funkce daní jako ekonomického stabilizátoru je předmětem mnoha sporů, které se odvíjejí od protichůdných ekonomických teorií. Jednou z těchto teorií je Keynesovská teorie, která považuje stát za ekonomický stabilizátor, jež vstupuje na trh v případě jeho selhávání. Podle této teorie je úroveň produkce závislá na úrovni efektivní poptávky. Pokud dojde k poklesu poptávky, je nutné, aby stát snížil daňovou zátěž, zvýšil vládní výdaje a tím stabilizoval rovnoměrný vývoj ekonomiky. Protipólem keynesovské teorie je neoklasická teorie. Ta odmítá fiskální politiku a roli státu jako regulačního činitele v ekonomice. Naopak označují státní zásahy a jakékoliv pokusy o stabilizaci za příčinu vzniku ještě větší nestability.

Fiskální daňový systém, bez ohledu na to, o jaký jde důsledek, je schopen determinovat agregátní ukazatele národního hospodářství.

[3]

3.4 Daňové principy

Daňové principy představují elementy, které při stavbě daňových systémů musí být respektovány a zohledněny. Daně by měly splňovat požadavky vyplývající z těchto základních zásad.

3.4.1 Geneze daňových principů a teorií

Dříve, než přistoupíme k samotnému výčtu jednotlivých požadavků na daně a jejich charakteristice, je nutné ohlédnout se do minulosti a alespoň stručně přiblížit genezi těchto principů. Daňové teorie, a tedy i daňové principy, vznikaly na základě spletitého vývoje, který sahá do hluboké historie. Historie daňových principů bude naznačena pomocí významných osobností starověkých filozofů, ekonomů, myslitelů a dalších představitelů ekonomické a daňové teorie, kteří stanovili východiska teoriím současným.

3.4.1.1 Představitelé jednotlivých etap geneze daňových teorií

Aristoteles (300 př. n. l.) – jeden z nejvýznamnějších představitelů řecké filosofie, svými spisy položil základy mnoha věd. Ve svém přístupu k daním se věnoval zejména otázce daňové spravedlnosti, což vyplývá ze spisů, ve kterých se věnuje odvodům daňového charakteru. Spravedlnost dle jeho úvah nepředstavuje zásada rovnosti, ale poměrnost. Aristoteles se přiklání ke zdaňování, které je úměrné berní síle občanů.

[1]

Tomáš Akvinský (13. stol.) – představitel scholastické filosofie³ a významný středověký ekonom. Vychází z aristotelovských prvků, přičemž je přetváří k sobě vlastní představě a mínění. Stejně jako Aristoteles i scholastická filosofie a Akvinský se zabývali hlavně spravedlností daní, především oprávněním panovníka je vybírat. Výběr daní panovníkem byla podle Akvinského „dovolená loupež“, avšak za hřích považoval poddanými daně neplatit nebo nadměrně zatěžovat daní poddané ze strany panovníka či tyto daně jím používat pro neopodstatněné vlastní potřeby. Akvinský preferoval co nejmenší daňovou zátěž pro pracovní příjmy, protože považoval samotnou práci za břemeno.

[1]

Thomas Hobbes (17. stol.) – daňové teorie přirovnával ke směnné teorii, kdy stát zaručuje bezpečnost svým občanů za poplatek, který představují daně. Vycházel z nutnosti existence státní autority k potlačení přirozených práv každého člověka, které by vedly k válce všech proti všem. Dále Hobbes uplatňoval princip rovnosti ne ve vztahu k majetku a příjmům lidí, ale k jejich spotřebě - měla by být více zdaněna spotřeba než majetek a příjmy.

[1]

Adam Smith (18. stol.) – nejznámější představitel klasické politické ekonomie. Ve svém největším díle „An Inquiry into Nature and Causes of the Wealth of Nations“ („Pojednání o původu a podstatě bohatství národů“) uvádí 4 tzv. daňové kánony, které představují soustavu daňových principů:

³ Scholastická filosofie představuje směr středověkého vzdělávání. Jedná se o filosofické učení, pomocí kterého byla šířena a vykládána církevní dogmata (období 11. až 15. století n.l.)

- poddaní by měli přispívat na výdaje státu tak, aby to co nejlépe vyhovovalo jejich možnostem tj. úměrně důchodu,
- daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena předem a nikoliv libovolně,
- každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejlépe hodí, např. výběr daně z nájemného by se měl provádět v době placení nájemného – pronajímatel je schopen tuto daň uhradit,
- každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik daň skutečně do statní pokladny přináší.

[1]

Dále Adam Smith identifikoval **4 zdroje neefektivnosti** výběru daní:

- 1) výběr daní vyžaduje práci mnoha úředníků,
- 2) daň brání podnikání a odrazuje od určitých činností,
- 3) exekuce, vyplývající z neplacení daní, může způsobit ekonomickou záhubu jednotlivce,
- 4) vybírání daně, pokud je spojeno s nepříjemnostmi, šikanou a křivdou, je pro poplatníka totéž, co další náklad.

[5]

Smith ve svých koncepcích daňových systémů upřednostňoval větší poměr daní přímých i nepřímých, dále zkoumal vztah jednotlivých daní k uvedeným daňovým principům, a také, kdo je skutečným nositelem daňového břemena.

David Ricardo (19. stol.) – ve svém díle „Zásady politické ekonomie a zdanění“ se orientoval zejména na působení daňového zatížení ve vztahu k ekonomickému růstu. Ricardo považoval daně za zlo, které vychází z potřeb státních výdajů, jež nemají žádný produktový potenciál – nemohou rozmnožit ani důchod, ani blahobyt obyvatel státu.

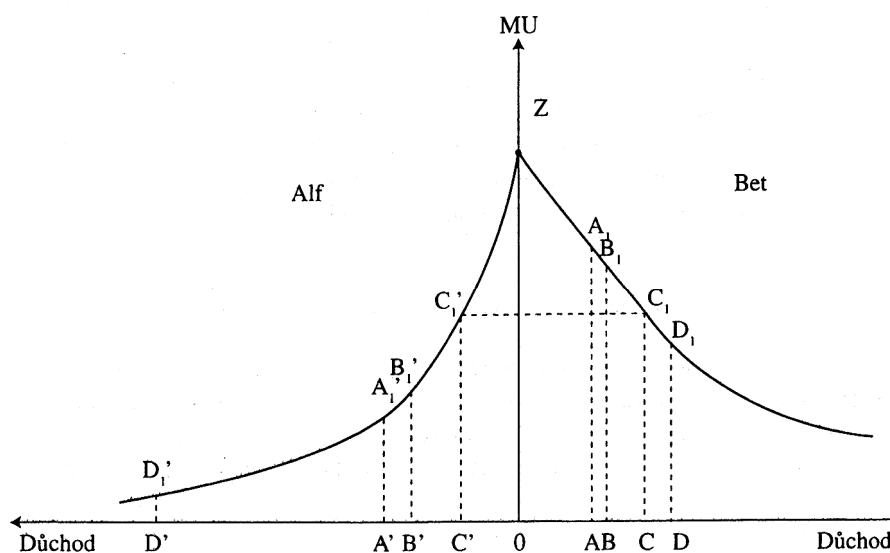
Tvrdil, že povinností státu je zavádění takových daní, které nebudou mít výrazný dopad na kapitál, a tudíž nebudou nijak zmenšovat budoucí výrobu země. Za daňový základ považuje pouze čistý důchod, tedy výsledek výroby po odečtení výdajů, mezi něž patří i mzdy.

[1]

Arthur Cecil Pigou (přelom 19. a 20. stol.) – anglický ekonom, který se zabýval rovnováhou mezi daňovou újmou poplatníků (tzv. „obětí“) a uspokojením (užitkem) těchto poplatníků ze služeb, které poskytuje stát. Pigou se zaměřoval zejména na daňové dopady ve smyslu principu nejmenší úhrnné oběti a rovných mezních užitek jednotlivců (poplatníků) v závislosti na jejich rozdílných důchodech. Srovnává různé koncepce daňových soustav: absolutní, relativní a mezní stejné oběti, přičemž za nejvhodnější považuje stejnou marginální oběť. Toto trojí vymezení je znázorněno v následujícím grafu.

[1]

Graf č. 2: Měření stejné oběti



zdroj: Široký, Daňové teorie s praktickou aplikací, 2008

V grafu jsou znázorněny křivky užitečnosti dvou poplatníků (Alfa a Beta) s rozdílnou velikostí svých důchodů. Poplatník Alf disponuje vyšší úrovní důchodu než poplatník Bet ($OD' > OD$). Alf subjektivně pociťuje menší újmu užitečnosti při ztrátě marginální peněžní

jednotky svého důchodu, než při stejné ztrátě pocítuje poplatník Bet. Celkový užitek důchodu před zdaněním je vymezen plochami $0DD_1Z$, resp. $0D'D_1'Z$. Stejná daňová oběť obou poplatníků s nesterjními důchody může být dosažena třemi přístupy zdanění:

- **Absolutní stejná oběť** – daň ve výši AD , resp. $A'D'$. Poplatníkům je subjektivně pocítovaný užitek snížen o stejnou částku. U Alfa se jedná o plochu $A'D'D_1'A_1'$, u Beta ADD_1A_1 . Obsahy ploch jsou totožné.
- **Stejná proporcionalní oběť** – daň ve výši $B'D'$ u Alfa, BD u Beta. Oběma se zdaní stejný podíl užitku z původního užitku před zdaněním, tzn. jedná se o plochy $D'D_1'B_1'B'/0D'D_1'Z = DD_1B_1B/0DD_1Z$.
- **Stejná marginální oběť** – Oba poplatníci subjektivně pocítí stejný úbytek z celkové užitečnosti v případě, že jim bude snížen důchod ve výši CD , resp. $C'D'$, protože body C a C' vymezují stejnou část mezního užitku na ose y .

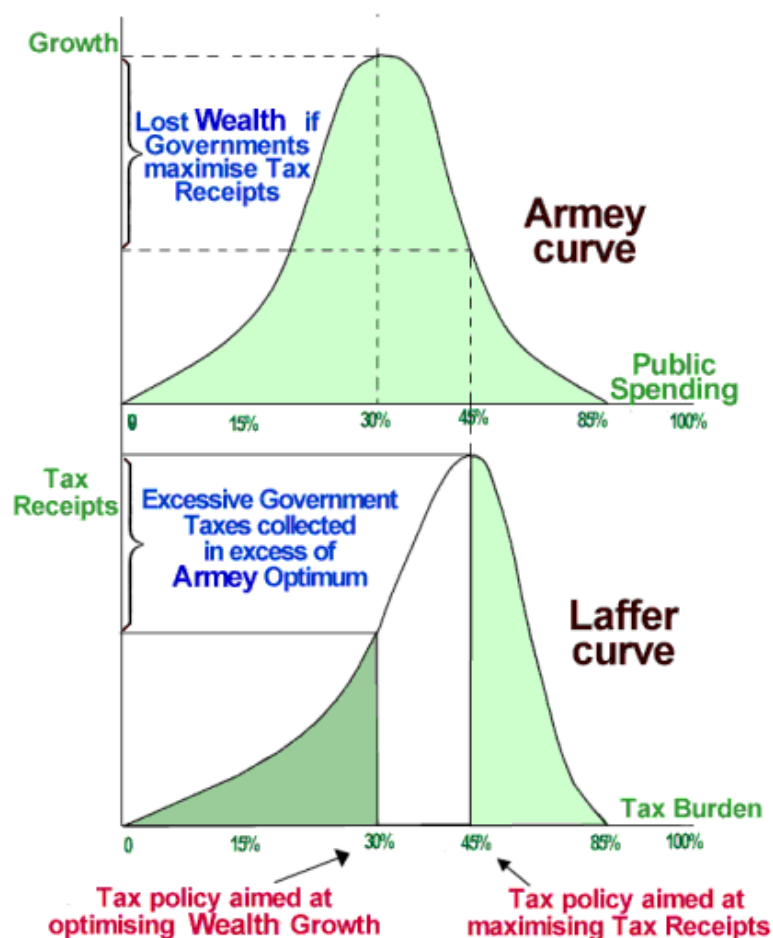
[1]

John Maynard Keynes (počátek 20. stol.) – Keynes přisuzoval úlohy fiskální politiky, a tedy i daní k nástrojům hospodářské politiky, které jsou využívány k zajištění její stability. Co se týká mikroekonomické sféry, daně, resp. daňové úlevy a odpisy, považuje za prostředky podporující rozvoj investičních činností.

[1]

Arthur Laffer (2. pol. 20. stol.) – současný americký ekonom, který je znám zejména díky konstrukci tzv. Lafferovy křivky (angl. Laffer Curve, LaC), která ilustruje vztah závislosti míry zdanění na celkovém objemu vybraných daní. Z hlediska daňové problematiky se Laffer zaměřuje zejména na vyvolávací efekty velikostí daňových sazeb. Největší důležitost přikládá marginální sazbě daně, která dle něj představuje klín mezi skutečným sklonem k další aktivitě poplatníka a sklonem k další činnosti po zdanění. Vysoká marginální daň způsobuje snížení produkčních aktivit. Podstata Lafferova přístupu k dané problematice vyplývá z následujících grafických schémat.

Graf č. 3: Optimální míra zdanění podle Lafferovy křivky



zdroj: www.truthfulpolitics.com [19]

Výše uvedený graf znázorňuje vztah Lafferovy křivky (Laffer curve) a Armeyho křivky (Armey curve). Ze závislostí mezi těmito křivkami jasně vyplývá, kde se nachází optimální míra zdanění tzv. Lafferův bod. Na ose Tax Burden (daňové zatížení) představuje bod 45 % dosažení nejvyššího možného objemu vybraných daní (Tax Receipts). Pro dosažení nejvyšší míry produkce (Growth) je naopak optima dosaženo poklesem daňového zatížení na bod 30 %. Zvýšení daňové zátěže se na Armeyho křivce projevuje poklesem blahobytu obyvatel (Lost Wealth), čímž dochází k poklesu produkce.

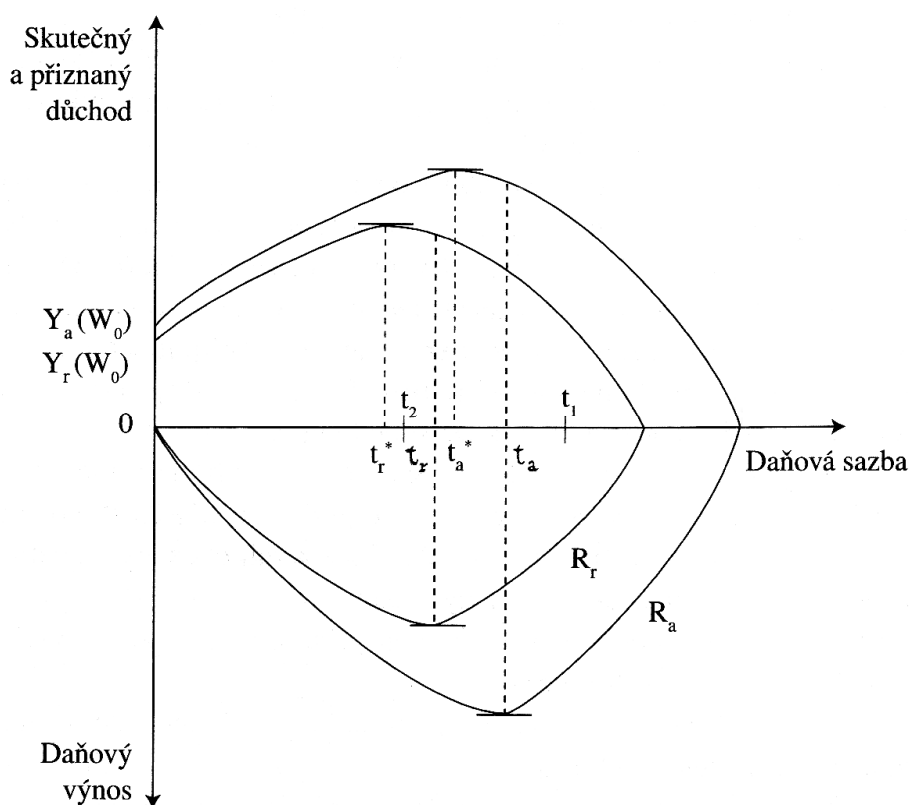
Z dalšího grafu patrně vyplývají vztahy mezi daňovým zatížením poplatníků a úrovní přiznaných a skutečných důchodů, potažmo státem obdržených daňových výnosů. Daný vztah deklaruje podstatu Lafferova přístupu: křivka $Y_a(w_0)$ znázorňuje skutečnou výši

důchodů poplatníků, která se liší od důchodu, jež subjekty přiznají. Bod t_a^* označuje míru daňové sazby, při níž dochází k maximalizaci skutečného příjmu v celé ekonomice. Ovšem nastane-li zvýšení sazby daně, dochází k zatajování skutečných příjmů poplatníka a největší hodnoty daňových příjmů je dosaženo v bodě t_r^* . Daňový výnos je určen daňovou sazbou a deklarováným příjmem, což vytváří křivku R_a . Křivka R_r vyjadřuje hypotetický vztah daňových výnosů ze skutečně dosažených příjmů poplatníků. Body t_r a t_a nenavazují při totožných daňových sazbách na body t_r^* a t_a^* z Lafferova principu, že velký počet nízkých příjmů přinese vyšší daňový výnos než malý počet vysokých příjmů.

Laffer doporučuje, aby státy snížily daňové zatížení (např. z bodu t_1 do t_2), a tím dosáhnou zvýšení skutečných příjmů, přiznaných příjmů a daňových výnosů.

[1]

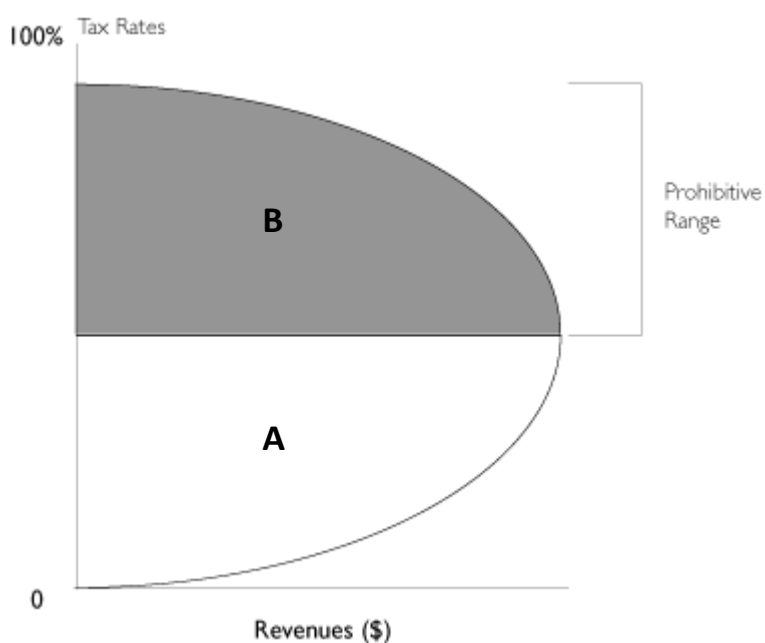
Graf č. 4: Vztah mezi daňovým zatížením poplatníků a úrovní přiznaných a skutečných důchodů



zdroj: Široký, Daňové teorie s praktickou aplikací, 2008

Obecnou interpretaci Lafferovy křivky je možné ilustrovat na následujícím grafu, ze kterého zjevně plyne závislost celkového objemu státem vybraných daní (daňových výnosů) na míře zdanění, resp. daňové sazbě. Plocha je rozdělena na dvě části A a B (prohibitivní zóna), které představují určité zóny, v nichž se stát pohybuje – reguluje daňové zatížení, přičemž střední (Lafferův) bod představuje optimální kombinaci výše nastavené daňové sazby a objemu státem vybraných daní. Příliš nízké zdanění ekonomických subjektů, ale i jejich příliš vysoké zdanění způsobuje nižší než maximální daňový příjem státu.

Graf č. 5: **Závislost daňových výnosů na míře zdanění**



zdroj: www.heritage.org [20]

Skutečný hospodářsky optimální bod se (na rozdíl od Lafferova bodu) nachází v části s nižší daňovou sazbou, jelikož aktuálními cíli hospodářské politiky států není maximalizovat daňové příjmy, ale zvyšovat agregátní poptávku.

Richard Musgrave a Peggy Musgrave (konec 20. stol.) – současní známí američtí ekonomové stanovili následující daňové principy:

- výnos daní by měl být dostatečný,

- rozdělení daňového břemene by mělo být rovnoměrné a každý občan by měl z něho platit spravedlivý podíl,
- daně by měly být citlivě alokovány nejen podle místa jejich výběru, ale i podle místa jejich skutečného dopadu,
- daně by se měly vybírat tak, aby minimalizovaly zásahy do ekonomických rozhodnutí na jinak efektivních trzích,
- daňový systém by měl usnadnit využívání stabilizační a prorůstové fiskální politiky,
- daňový systém by měl umožňovat levnou a jednotnou správu a měl by být pro daňového plátce srozumitelný,
- administrativní a další náklady daňové soustavy by měly být co nejnižší.

[1]

3.4.2 Současné požadavky na daně – daňové principy

V literatuře je možné setkat se s rozdílným uváděním a klasifikací jednotlivých daňových principů, a to v závislosti na osobních preferencích autorů k příslušným daňovým principům. Principy, k nimž se jednotliví autoři přiklánějí, mají mnohdy i odlišnou obsahovou náplň. Lze však říci, že většina autorů, ne-li všichni, uvádějí dva hlavní principy, kterými jsou princip spravedlnosti a princip efektivnosti.

Je možné všimnout si v předešlé kapitole, že se významní představitelé jednotlivých etap geneze daňových teorií orientovali na odlišnou problematiku v závislosti na dané vývojové etapě. Například představitelé raného vývoje (Aristoteles, Akvinský, Hobbes) směřovali svá zkoumání zejména k otázce spravedlnosti a rovnosti daní. Pozdější významní představitelé se, mimo této otázky, zaměřovali i na ekonomické aspekty daní a princip efektivnosti. V této kapitole budou uvedeny daňové principy, které uvádí a popisuje ve své odborné literatuře Kubátová [2009]:

Princip daňové spravedlnosti – na princip daňové spravedlnosti lze pohlížet ze dvou možných úhlů pohledu. Spravedlnost se může vztahovat k problematice platební schopnosti. V tomto případě je ekonomický pohled na danou věc dosti vzdálený, jelikož

hlavní otázkou je, co lze hodnotit jako spravedlivé a co ne. Například, zda společnost považuje za spravedlivé, aby bohatí platili vyšší daně. Ekonomie pouze doplňuje tuto problematiku o dopady určitých daňových opatření, které se projeví například v příjmech a bohatství různých lidí. Dále může ekonomie přispět dalšími poznatky, jako jsou: stanovení limitů daňových opatření, doporučení progresivních daní jako nejlepší nástroj zdanění bohatých, upozornění na nebezpečí neochoty bohatých rozvíjet svoji ekonomickou činnost a jejich daňového vystěhovalectví apod. Druhým úhlem pohledu je chápání spravedlnosti jako požadavku poplatníků, aby za odvedené daně dostali od státu odpovídající protihodnotu. Z hlediska principu spravedlnosti je možné daně posuzovat na základě jednoho ze dvou principů:

- principu platební schopnosti nebo
- principu prospěchu.

[3]

Princip daňové efektivity – neefektivnost u daní je nejčastěji způsobena v důsledku působení jednoho z těchto dvou zdrojů neefektivnosti:

- distorzita daní,
- administrativní náklady.

Distorze představuje zkreslení v cenách a užitku z různých druhů činností, které, ať už přímo či nepřímo, souvisí s předmětem daně. Má negativní ekonomický účinek na chování daňových subjektů. Kupříkladu vysoká daň ze spotřeby způsobí pokles poptávky po zdaněném zboží, resp. může dojít k substitučnímu efektu, kdy se poptávka přesouvá na jiný levnější produkt.

Administrativní náklady nesouvisí pouze se správou daní ze strany státu, ale nesou je i poplatníci či plátcí daní, jejichž povinností je vést daňové účetnictví, sestavovat daňová přiznání, platit daňové poradce a podobně. Neefektivní daně způsobují větší ochuzení státu i poplatníků než daně efektivní. Efektivně ukládané daně by neměly způsobit vznik takových úhrnů nákladů administrativního charakteru, nežli je nutné.

[3]

Princip daňových stimulů – mezi principem daňových stimulů a efektivností daní existuje vzájemná vazba. Jak již bylo uvedeno, v daňovém systému by se neměla vyskytovat daňová distorze. Podstatou daňových stimulů je požadavek na to, aby daně nezpůsobovaly negativní ekonomické dopady na chování daňových subjektů. K omezování růstu ekonomiky v důsledku působení daní by nemělo docházet, pokud to není záměrem. Daně by neměly omezovat pracovní úsilí lidí, jejich ochotu spořit či přijímat rizika z podnikatelských aktivit.

[3]

Princip makroekonomické pružnosti – daňová politika se stává součástí makroekonomické politiky, jestliže jsou daně použity jako stabilizátory. Daně mohou působit na efektivní poptávku soukromého sektoru tak, že odčerpávají určitou část jejího objemu. Daně takto pružně reagují na růst domácího produktu, a proto jsou daně takzvaně pružné.

[3]

Princip právní perfektnosti a politické průhlednosti – oba daňové principy vychází z podstaty informovanosti. K nedokonalostem v daňovém systému dochází, když stát získává nad poplatníkem převahu v informovanosti, tím se vyvrací principy spravedlnosti a efektivnosti. Je vhodné dávat přednost takovým daním, u nichž je zřejmé, kdo je ve skutečnosti platí. V praxi dochází při daňových přesunech ke ztrátě informace, kdo tyto daně skutečně zaplatil. V této souvislosti je vhodné aplikovat daně přímé nežli nepřímé, které se zdánlivě dotýkají obrátů obchodníků, ale ve skutečnosti postihují i spotřebitele. „Požadavky právní perfektnosti a politické průhlednosti jsou tím naléhavější, čím více je preferována svoboda jednotlivce.“ [Kubátová, 2009]

[3]

3.5 Klasifikace daní

V daňové soustavě se nacházejí daně s různou druhovou určitostí. Tyto daně je možné kategorizovat podle určitých hledisek a kritérií. V praxi se nejčastěji setkáváme s typologií daní, podle které jsou tyto členěny na daně přímé a nepřímé. Tato klasifikace vychází ze

způsobu, jakým je daň uložena poplatníkovi a setkáváme se s ní proto, že je velmi hojně používána ve spojení s politickými a ekonomickými sférami.

Následující typologie daní se dělí na více okruhů, přičemž každý okruh obsahuje vlastní kategorizaci daní. Tyto okruhy se liší podle perspektivy, kterou je na daně nahlíženo. Jedná se například o hlediska jejich podstaty, funkce, dopadů apod.

3.5.1 Základní členění daní

V základním členění daní nalezneme již zmíněnou kategorizaci, se kterou se pravděpodobně setkáváme nejčastěji, tedy třídění daní na přímé a nepřímé. Dále se tento okruh věnuje rozřídění daní podle daňového subjektu nebo předmětu daně.

3.5.1.1 Klasifikace daní podle vazby na důchod poplatníka

Daně podle tohoto principu dělíme na:

- **přímé** – jedná se o daně, které jsou poplatníkovi bezprostředně vyměřeny a poplatníkem placeny na úkor jeho důchodu či majetku. Není možnost tyto daně postoupit na jiný ekonomický subjekt,
- **nepřímé** – jsou taktéž nazývány daněmi spotřebními. Jedná se o daně, které se nijak neodvíjí od důchodu či majetku poplatníka, jelikož jejich výše je stanovena totožně pro všechny. Mezi nepřímé daně se řadí daň ze spotřeby zboží a služeb, daň z přidané hodnoty, ale i cla. Nepřímé daně se dále dělí na všeobecné (konstruovány ad valorem a uvalovány na skupiny výrobků a služeb) a akcízy (uvalovány na vybrané komodity jako jednotkové).

[1]

Podle těchto dvou kritérií se také rozlišuje subjekt daně. U přímých daní se subjekt nazývá poplatník daně a u daní nepřímých je označován jako plátce daně.

3.5.1.2 Klasifikace daní podle subjektu

Klasifikace dle subjektu určuje konkrétní osoby, které mají povinnost platit daň. Souhrnně lze tyto jedince, skupiny osob či organizace označit za ekonomický subjekt. Ekonomické subjekty můžeme dělit na:

- **jednotlivce** – jedná se o samostatnou fyzickou osobu, kterou lze identifikovat jménem, trvalým bydlištěm nebo rodným číslem,
- **domácnosti** – daňovým subjektem je domácnost jako celek, která je zastupována hlavou rodiny a je tedy nositelem daňových povinností,
- **oba manžele** – ekonomickým subjektem jsou manželé, v případě, že uplatňují společné zdanění manželů,
- **všechny členy domácnosti** – představuje obdobnou, ale komplikovanější možnost uplatňování více osob (výdělečně činných) patřících do jedné společné domácnosti jako samostatného daňového subjektu,
- **firmy, korporace** – jde o organizace, tzn. právnické osoby, které byly vytvořeny za určitým účelem. Tento daňový subjekt je charakterizován svým názvem, právní formou, identifikačním číslem a je zapsán do obchodního rejstříku.

[1]

3.5.1.3 Klasifikace daní podle objektu

Představuje třídění daní na základě objektu, ke kterému se daň vztahuje, a pro jaký účel je daň odváděna. Daně dle objektu můžeme rozdělit na:

- **důchodové** – daně, jejichž předmětem jsou příjmy poplatníka, např. mzda, zisk, výnosový úrok, renta apod. Tyto důchody mohou mít formu peněžní, ale i naturální,
- **výnosové** – vyměření výnosové daně je většinou založeno na odhadu vnějších reálných znaků výdělečné činnosti, např. podle počtu zaměstnanců, druhu podnikání, velikosti budov atd.,
- **majetkové** – předmětem je movitý a nemovitý majetek, jehož je subjekt daně držitelem či nabyvatelem,
- **z hlavy** (subjektové) – zvláštní druh paušální daně, který je poplatník nucen platit z titulu samotné své existence. Uplatňuje se například v případě, kdy poplatník dosáhne určitého věku nebo při poskytnutí volebního práva,

- **obratové** – daně, které jsou uvaleny na hrubý nebo čistý obrát výrobců, jež se podílejí na zpracování výrobku. Může se taktéž týkat obrátu, který byl dosažen u posledního zpracovatele,
- **spotřební** – spotřební daně vyplývají ze spotřeby vybraných skupin výrobků, nebo mohou být spojeny s veškerou spotřebou daňového subjektu.

[1]

3.5.1.4 Klasifikace daní podle respektování příjmových poměrů poplatníka

Tato klasifikace člení daně podle jejich vztahu k platební schopnosti jejich poplatníka.

Daně se v tomto případě dělí na:

- **osobní** – osobní daně zohledňují platební schopnost poplatníka, mají k němu určitý vztah, jsou adresné. Jsou vyměřeny v souvislosti s příjmy poplatníka, a tak reagují na jeho schopnost tyto daně platit,
- **in rem** – daně in rem nijak nezohledňují platební schopnost poplatníka. Jedná se o daně ze spotřeby, DPH, výnosové daně, majetkové daně, důchodové daně a daně, které jsou odváděny organizacemi.

[1]

3.5.2 Členění daní z hlediska jejich dopadu

Tento okruh daňové klasifikace zahrnuje třídění, které se používá převážně v souvislosti s hlubšími analýzami daní a jejich dopadů v oblastech ekonomiky a tržních mechanismů. V daném okruhu budou uvedeny klasifikace, které se týkají dopadů daní na tržní mechanismus, dále třídění podle vztahu daňových sazeb vzhledem k jejich základu, podle kterého jsou vyměřovány, a také členění daní dle stupně progresu.

3.5.2.1 Klasifikace daní podle dopadu na tržní mechanismus

Podle dopadu na tržní mechanismus lze určit daně, jejichž působení vyvolává ekonomické efekty - **důchodový efekt** a **substituční efekt**. Působení těchto dvou efektů, které mohou být právě daněmi vyvolány, způsobuje výrazné ovlivňování chování daňových subjektů.

Jelikož není možné, aby existovala daň, která by nijak neodčerpávala určitou část nominálního důchodu poplatníka a tím neměnila jeho tržní aktivity, působení důchodového efektu je možné vyzorovat u každé daně.

S efektem substitučním se nemusíme setkat u všech daní. Tento efekt ve vztahu k daním způsobuje snahu poplatníka o co možná maximální minimalizaci své daňové zátěže, což vede ke změně jeho ekonomických aktivit. Tento efekt se může projevit např. nahrazováním spotřeby akcízovaného zboží jeho blízkými substituty, záměnou zdaněné práce volným časem, popř. přesouváním aktivit do šedé ekonomiky.

[1]

Daně můžeme dělit, podle toho, zda vyvolávají pouze důchodový efekt nebo jejich působením vzniká současně i efekt substituční, na daně:

- **distorzni** – jde o daně, které vyvolávají zároveň oba zmíněné ekonomické efekty, a tím značně determinují chování daňového poplatníka,
- **nedistorzni** (neutrální) – vyvolávají jen efekt důchodový. Příkladem neutrální daně je paušální daň.

[1]

3.5.2.2 Klasifikace daní podle vztahu sazby k základu

Daně je možné členit podle způsobu jejich výpočtu vzhledem k daňové základně, respektive z hlediska velikosti vypočtené daně v porovnání s velikostí daňového základu na:

- **jednotkové** (specifické) – mezi jednotkové daně lze zařadit zejména daně spotřební. Již z názvu je patrné, že specifické daně jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitné vlastnosti, která je v daňovém základu obsažena (počet litrů čistého alkoholu obsaženého v alkoholických nápojích). Dále mezi jednotkové daně patří daně z nemovitostí, které jsou určovány z jednotek výměry plochy,
- **ad valorem** (k hodnotě) – výše daní ad valorem je určena podle celkové ceny zdaňovaného základu. Pravděpodobně nejznámější daní ad valorem je daň z přidané hodnoty, ale můžeme sem zařadit i daň obrátovou, výnosovou, či důchodovou,

- **bez vztahu ke zdaňovanému základu** – specifické daně, které jsou poplatníci nuceni platit jen z podstaty existence. Jde o paušální daně a daně z hlavy (viz. výše).

[3]

3.5.2.3 Klasifikace daní podle stupně progrese

Členění daní podle jejich progrese, neboli dopadu, úzce souvisí s principem spravedlnosti. Zatížení daňového subjektu se mění s v závislosti na velikosti jeho důchodu, a proto rozlišujeme daně:

- **progresivní** – míra zdanění se zvyšuje tím více, čím důchod je důchod poplatníka vyšší,
- **proporcionální** – v případě růstu důchodu poplatníka se jeho zdanění nemění a poplatník vydává ze svého důchodu stejnou procentní část jako daň,
- **regresivní** – opak daně progresivní. Daňová zátěž klesá s růstem důchodu.

[3]

Existuje mnoho dalších kategorizací daní, které slouží vždy k určitým účelům a používají se v různorodých oblastech. Podle dalších třídění lze daně například rozlišit na tzv. účelové daně (zisk ze spotřební daně z alkoholu bude využit pro financování preventivních programů apod.) a neúčelové daně, se kterými se lze v praxi setkat nejčastěji. U těchto daní slouží jejich výnos pouze jako příjem státního rozpočtu a není adresovaný pro konkrétní účel.

3.6 Nepřímé daně

Předchozí kapitola byla věnována klasifikaci daní podle určitých kritérií a účelů. Podle základního členění, které bylo uvedeno jako první a je nejběžněji používanou metodou pro rozdělení daní v laické neodborné sféře, se daně dělí na přímé a nepřímé. V této kapitole bude dále rozvinuta a hlouběji specifikována kategorie nepřímých daní, která představuje okruh, v němž jsou zařazeny právě selektivní spotřební daně.

Cílem této části práce je určit a specifikovat jednotlivé druhy nepřímých daní, zejména selektivních nepřímých daní, a vystihnout jejich vlastnosti a politiku.

Nepřímé daně bývají označovány také jako daně ze spotřeby nebo z prodeje a liší se od např. daní důchodových tím, že při jejich vyměření nedochází k ovlivňování vzhledem k důchodovým poměrům jejich poplatníka. Hlavním principem nepřímých daní je nepřímé zdanění prodejů nebo obrátů výrobců a obchodníků. Jejich mechanismus je konstruován tak, že výrobci a obchodníci započítávají tyto daně do cen pro spotřebitele. V praxi tento mechanismus však v některých případech funguje komplikovaněji a na základě elasticity poptávky a nabídky dopadají tyto daně v určitých poměrech na všechny články, tzn. výrobce, obchodníky i spotřebitele. Příkladem jednoznačného dopadu daně na spotřebitele je daň z tabáku.

[3]

Daně z prodeje se v minulosti při jejich vzniku uvalovaly hlavně z důvodu omezení spotřeby statků a služeb ze strany státu. Později však tyto nepřímé daně postihovaly prakticky všechno zboží a služby na trhu. Regulace státu v současnosti spočívá v uvalení vyšší daně na určité skupiny výrobků, které podléhají tzv. akcízům.

3.6.1 Základní skupiny nepřímých daní

U nepřímých daní lze stanovit dvě základní skupiny:

- **všeobecné nepřímé daně** – patří sem daně z prodejů (obratů) a DPH. Daně z obrátů jsou nevhodné pro jejich „nabalovací efekt“, kdy dochází k danění výrobku na všech stupních jeho zpracování. Tuto duplicitu zdaňování odstraňuje daň z přidané hodnoty. U ní dochází k oddělení daně na vstupu od daně na výstupu,
- **selektivní nepřímé daně** (akcízy) – jak je již známo, tyto daně slouží primárně k regulaci spotřeby vybraných výrobků z různých důvodů (zdravotní, ekologické apod.). Společným rysem selektivních nepřímých daní je jejich specifická – jsou jednotkové, tzn. základ daně je určen množstvím vyjádřeným ve fyzických jednotkách. Tento znak je odlišuje od všeobecných daní, které jsou vyměřeny ad valorem, tedy procentně z ceny výrobku či služby. Akcízy se ukládají pouze jednorázově buď na stupni výroby, nebo při dovozu výrobků, které jím podléhají.

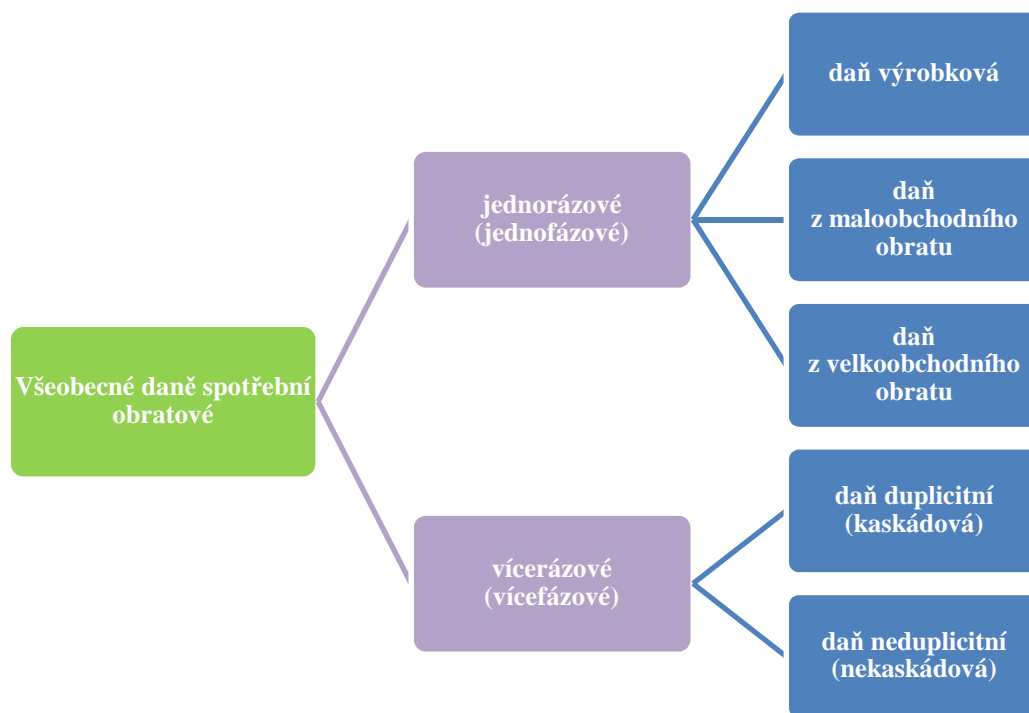
[3]

3.6.1.1 Všeobecné spotřební daně

Všeobecné spotřební daně byly již stručně představeny. Jedná se o obrátové daně, které by měly postihovat obraty jednotlivých ekonomických subjektů a všechny výdaje spotřebitelů. S daněmi z obratu souvisí dosti rozsáhlá problematika, která řeší otázku, kdy by se tyto daně měly vybírat. Zda by se daň měla vybírat najednou, nebo postupně a v jaké fázi životního cyklu výrobku. Zda při každém přidání hodnoty jeho zpracováváním, nebo až při jeho finálním prodeji.

Podle této problematiky a jejích následných možných řešení lze všeobecné spotřební daně rozlišit podle určitých typů (viz. schéma).

Obrázek č. 1: **Rozdělení všeobecných daní ze spotřeby**



zdroj: Široký, Daňové teorie s praktickou aplikací, 2008, vlastní zpracování

Ze schématu je patrné primární rozdělení všeobecných daní na daně jednorázové (jednofázové) a vícerázové (vícefázové). Tyto daně se pak dále větví do dalších typů daní, které se liší svými specifickými vlastnostmi.

Podrobné charakteristice jednotlivých typů všeobecných daní nebude věnován rozsáhlejší rozbor z hlediska zaměření práce. Je však nutné alespoň prostě vysvětlit jejich funkci.

Jednorázové daně jsou uvaleny na předmět daně pouze v jedné fázi jeho životní etapy a jeho daňovým základem je hrubý obrat. Například pokud je daň na výrobek uvalena ve fázi distribuce od výrobce do velkoobchodu, jde o výrobkovou daň, což znázorňuje sekundární segmentace v uvedeném schématu.

Druhou skupinou všeobecných spotřebních daní jsou daně vícerázové. Ty jsou uvalovány na předmět daně ve všech fázích jeho výroby a prodeje. Podle toho, zda pro plátce existuje možnost odečtení od celkové daňové povinnosti tu část daně, kterou zaplatili při nákupu předmětu daně, je možné rozčlenit tyto vícerázové daně na daně duplicitní (daň z obratu) a daň neduplicitní (daň z přidané hodnoty).

[1]

3.6.1.2 Selektivní spotřební daně

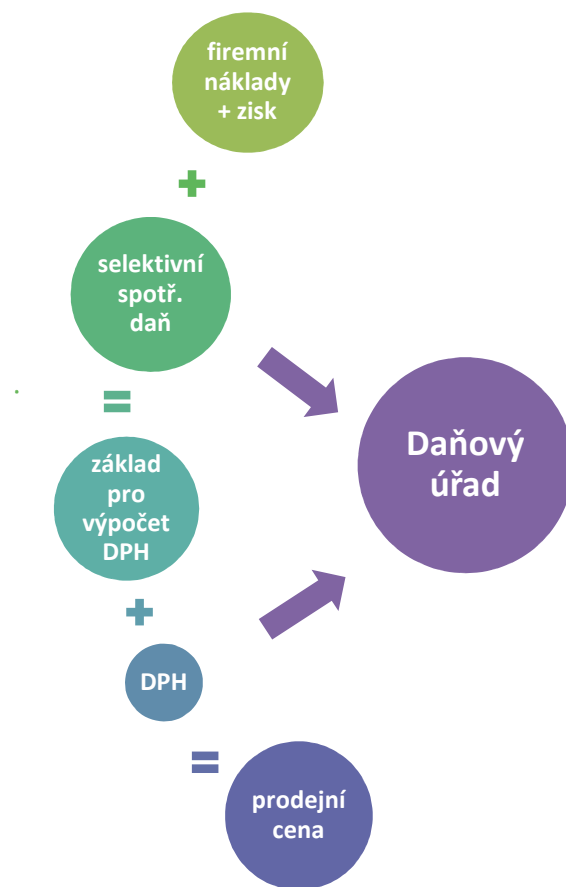
O vlastnostech selektivních spotřebních daní (akcízích) byly již zmíněny určité kusé informace v předešlém textu. Bylo zmíněno, že se uvalují na určité vybrané skupiny výrobků, a to nejen za účelem regulace jejich spotřeby, ale i z dalších hledisek. Mezi další důvody patří:

- **fiskální cíle** – předměty selektivních daní jsou výrobky, které vykazují dlouhodobě neměnnou spotřebu a relativně nepružnou cenovou elasticitu poptávky i nabídky. Z toho vyplývají jednoznačné argumenty, proč na tyto produkty uvalit vyšší zdanění a získat tak stabilní a poměrně jednoduše odhadnutelný daňový výnos pro veřejné rozpočty,
- **politika** – uvalování vyšších daňových sazeb by u jiných komodit, jako jsou topná média či základní potraviny, nebylo možné nijak ospravedlnit, což u v současnosti vybraných komodit lze. Z určitých hledisek by se však dalo polemizovat o alibistických důvodech pro zavádění a zvyšování spotřebních daní ze strany státu, který tyto kroky ospravedlňuje škodlivostí vybraných výrobků a podobně.

[1]

Z následujícího schématu je vidět, jaký mechanismus zdanění a výběru daní se při uplatnění selektivních spotřebních daní uplatňuje.

Obrázek č. 2: Výpočet spotřební daně a její vazba na DPH



zdroj: Široký, Daňové teorie s praktickou aplikací, 2008, vlastní zpracování

Je možné vypořádat vliv spotřební daně na celkovou cenu výrobku a stejně tak i situaci, při níž dochází ke dvojnásobnému zdanění výrobku. K součtu nákladů a zisku výrobce se připočítává selektivní spotřební daň a je tak vytvořen základ pro výpočet daně z přidané hodnoty. Stát tak získává daň z přidané hodnoty, kterou vybírá prostřednictvím finančního úřadu a dále výnos ze spotřební daně, který je spravován celní správou.

Nepřímé daně jsou objektem hodnocení principu daňové spravedlnosti, protože jejich princip rovné výměry daně při zdaňování výrobků a služeb způsobuje rozdílné dopady na jejich poplatníky. Subjekty, které jsou povinny daň platit, se navzájem odlišují z hlediska ekonomického postavení a část, kterou jsou nuceny vynaložit na dani, pro ně představuje více či méně významné výdaje.

3.7 Spotřební daně v České republice

Následující kapitola diplomové práce se bude zabývat postavením spotřebních daní v daňovém systému České republiky. Cílem této kapitoly je poskytnout obecný náhled do problematiky selektivních spotřebních daní, co se týká jejich vzniku, vývoje, zákonného vymezení a změn v tuzemském daňovém prostředí.

3.7.1 Vznik a vývoj spotřebních daní

Vznik spotřebních daní přímo souvisel s nutností vytvořit moderní daňový systém, který musel nahradit původní socialistický daňový systém, jenž byl pozůstatkem éry komunistické vlády Československé socialistické republiky.

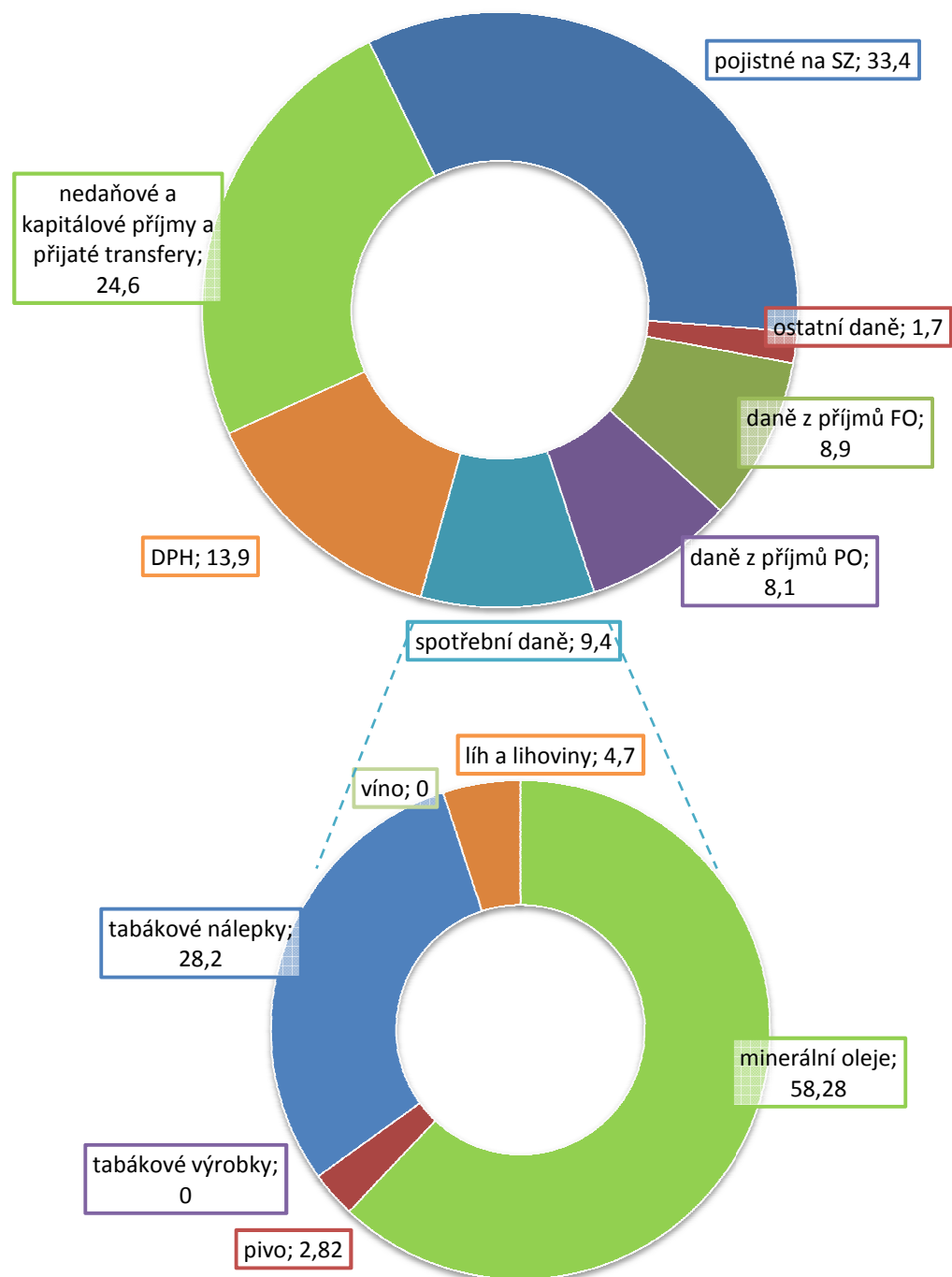
K vytvoření nového daňového systému došlo v roce 1993 při takzvané „velké“ daňové reformě, jejímž cílem bylo sestavení daňového systému, který bude fungovat a bude odpovídat potřebám v nově vznikajícím tržním prostředí samostatné České republiky. Zároveň bylo nutné sestavit takový daňový systém, který bude odpovídat požadavkům na moderní daňové systémy a bude srovnatelný s daňovými systémy vyspělých států.

[6]

Výsledná podoba nově vzniklého daňového systému podléhala vlivu harmonizačních tendencí, kdy byla snaha vytvořit systém, kompatibilní s členskými státy Evropské unie, přestože v té době Česká republika nebyla unijním členem. Spotřební daně představují jeden z prvků, jež společně utvářejí část daňového systému České republiky – systém nepřímých daní neboli systém daní ze spotřeby. Systém nepřímých daní se skládá (mimo spotřebních daní) z daně z přidané hodnoty, dovozního cla a ekologických daní. Ekologické daně se liší od ostatních nepřímých daní podstatou svého vzniku, která souvisí s pozdějším směřováním daňového systému k vzájemnému sjednocování v rámci členství v EU. Nově vzniklá struktura nepřímých daní postupem času zvyšovala svoji významnost z fiskálního hlediska. Nyní tvoří příjmy z nepřímých daní jeden z nejdůležitějších a svým podílem jeden z nejvyšších a hlavně poměrně stálých příjmů vládního sektoru.

[6]

Graf č. 6: Struktura celkových příjmů státního rozpočtu ČR za rok 2009 (%)



zdroj: Celní správa ČR, Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování

Z uvedeného grafu je patrné složení příjmové struktury státního rozpočtu České republiky za rok 2009. Z grafu jasně vyplývají složky, které tvoří hlavní příjmové položky státního rozpočtu. Největší podíl na plnění státního rozpočtu ČR v roce 2009 mělo vybrané pojistné na sociální zabezpečení, které tvořilo celou třetinu příjmů státního rozpočtu. Další významnou složkou jsou nedaňové a kapitálové příjmy a přijaté transfery, které se na příjmové straně podílelo čtvrtinou všech příjmů. Necelou čtvrtinu příjmů pak tvořily nepřímé daně, které zahrnují daň z přidané hodnoty a spotřební daně.

Z následného členění jednotlivých podílů spotřebních daní lze jasně rozpoznat, že největší podíl ze všech spotřebních daní, které byly za rok 2009 vybrány celní správou, tvoří spotřební daň z minerálních olejů s téměř 60% podílem. Téměř 30% spotřebních daní pochází z prodeje tabákových nálepek. Co se týká alkoholu, ten v porovnání s minerálními oleji a tabákovými nálepkami představuje minimální část s necelými 10 %. Spotřební daň z vína vytváří pouze zanedbatelnou část celkových daňových výnosů ze spotřebních daní, jelikož produkce tichých vín je zatížena nulovou daňovou sazbou.

3.7.2 Předmět spotřebních daní

Spotřební daň se vztahuje na takzvané vybrané výrobky, které jsou tvořeny pěti skupinami výrobků. Těmito skupinami jsou:

- minerální oleje (v době zavedení s názvem uhlovodíková paliva a maziva),
- líc,
- pivo,
- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky.

V některých členských státech Evropské unie je možné setkat se s dalšími skupinami produktů, které jsou předmětem zdanění spotřebních daní. Například v Belgii, Bulharsku, Dánsku a Lotyšsku je předmětem spotřební daně káva. Dalším nepřímo daněným produktem je čaj (Bulharsko, Dánsko), minerální voda (Dánsko), čokoláda a zmrzlina (Dánsko), výrobky z kaviáru (Kypr), igelitové tašky (Belgie, Irsko) a mobilní telefony (Malta).

[6]

Specifické zdanění výše uvedených skupin výrobků v jednotlivých zemích zcela jistě plní úlohu určitého funkčního nástroje a má své opodstatnění, avšak vyplývá z iniciativy vlád těchto států. V České republice neexistuje daňové zatížení spotřebními daněmi na tyto skupiny produktů a tento přístup zcela odpovídá požadavkům ze strany Evropské unie.

3.7.3 Předmět spotřebních daní podrobněji

V předchozí části práce byly identifikovány jednotlivé skupiny produktů, na které se vztahuje zdanění spotřebními daněmi a dále příklady odlišností v předmětech spotřebních daní v ostatních státech. Tato kapitola bude zaměřena na konkrétní skupiny výrobků, které jsou předmětem spotřební daně v České republice (s výjimkou minerálních olejů a tabákových výrobků, které nejsou předmětem zájmu této diplomové práce).

3.7.3.1 Spotřební daň z lihu

Selektivní spotřební daň postihuje, jak je již z názvu zřejmé, 100 % etylalkohol, který je ve stanoveném množství obsažen v různorodé škále produktů. V legislativním vymezení se můžeme setkat s mírně odlišnou terminologií, kdy je etylalkohol, tedy etanol, taktéž označován jako líh.

Lích je látkou, která má velmi široké použití a uplatňuje se v mnoha oblastech od průmyslové, farmaceutické až po potravinářskou. Pozornost zde bude však věnována zejména využití a postavení lihu v oblasti potravinářského průmyslu.

Předmět

Předmět spotřební daně z lihu je jasně definován paragrafem 67 zákona o spotřebních daních. Je jím líh obsažený v jakýchkoliv výrobcích, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Výjimkou z těchto výrobků je víno a pivo, které jsou předmětem samostatné spotřební daně. Předmětem spotřební daně z lihu se však stává líh, který je obsažen z těchto „osvobozených“ výrobků v případě, že celkový obsah lihu v těchto výrobcích překročí 22 % objemových etanolu.

[14]

Objemová procenta v těchto určeních představují poměr, kterým se líh podílí na celkovém objemu výrobku.

Plátce

Povinnost plátce daně z lihu mají právnické a fyzické osoby, které nakoupily nebo dovezly líh a výrobky obsahující líh osvobozený od daně dle § 71 (líh vstupující do výrobků potravin, pro výrobu léčiv, denaturovaný, vzorky, apod.). Dále mají tuto povinnost právnické a fyzické osoby, které líh (s výjimkou osvobozeného) skladují nebo uvádějí do volného oběhu.

[14]

Druhy lihu

Stejně tak, jako se setkáváme s multifunkčním použitím lihu, existuje podle jeho uplatnění i mnoho druhů. Pokud se tomuto členění budeme věnovat pouze obecně, je možné za základní kritérium pro dělení lihu považovat jeho původ, podle něhož se líh dělí na líh kvasný a líh syntetický.

Kvasný líh – vyrábí se destilací přírodních surovin (obilí, brambory, kukuřice, řepa, ovoce atd.)

Syntetický líh – jedná se o líh, který se nesmí používat k potravinářským účelům ani v kosmetickém průmyslu. Vyrábí se za procesem chemické syntézy z ropy a uhlí.

[6]

V současné době se s pojmem syntetický líh často setkáváme právě v potravinářském průmyslu, kde je předmětem snahy nelegálních producentů alkoholických nápojů vyrábět falzifikáty originálních nápojů známých výrobců právě s použitím příměsí syntetického lihu.

Ve výše zmíněných podvodných jednáních nejde o syntetický líh v pravém slova smyslu. V této souvislosti je za syntetický líh považován líh denaturovaný.

Denaturovaný líh – denaturace lihu je procesem, kterým dochází ke znehodnocování lihu k pitným účelům. Denaturace lihu je prováděna dvěma způsoby. Může jít o obecnou denaturaci, kdy je do lihu přimísena denaturační směs, jejíž složení není zveřejňováno, aby nedocházelo ke zpětné destilaci a zneužití tohoto znehodnoceného lihu (nepodléhá spotřební dani) k pitným účelům. Druhým způsobem je zvláštní denaturace. Ta se od

obecné liší tím, že jsou za určitých podmínek zveřejňovány použité denaturační směsi. Tato metoda se používá v případech, kdy je líh následně použit například k výrobě kvasného octa, kosmetických přípravků či biosložky do paliv.

[6]

3.7.3.2 Spotřební daň z piva

Předmět

Předmětem spotřební daně z piva je podle zákona pivo, jehož obsah alkoholu tvoří více než 0,5 % objemu. Dále se daň z piva odvádí i v případě, že toto pivo tvoří směsnou složku s nealkoholickými nápoji obsahujícími více než 0,5 % objemových alkoholu.

[14]

Plátce

Ve spojení se spotřební daní z piva se setkáváme s pojmem malý nezávislý pivovar. Malý nezávislý pivovar představuje termín, podle kterého lze kategorizovat pivovary podle určitých kritérií do dvou skupin:

- **malé nezávislé pivovary** – pivovar, s roční výrobou piva do 200 000 hektolitřů, který splňuje další podmínky, jako např. právní a hospodářská či technologická nezávislost na jiném pivovaru (Pivovar Berounský medvěd, Pivovar a Restaurace U Fleků apod.),
- **pivovary, které nejsou malými nezávislými pivovary** – jedná se o pivovary, které nesplňují podmínku pro malý nezávislý pivovar, hlavně produkční omezení. Př. Plzeňský Prazdroj, a.s., Královský pivovar Krušovice, a.s., Pivovary Staropramen, a.s.

Důvodem tohoto rozlišení je uplatňování odlišných daňových sazeb v závislosti na velikosti produkce daného pivovaru. Pro pivovary, které nesplňují kritéria, aby byly zařazeny do skupiny pro malé nezávislé pivovary, platí základní sazba daně. Malé nezávislé pivovary spadají do skupiny se sníženou sazbou daně, která se následně ještě dělí do pěti kategorií podle velikosti ročního výstupu.

Zajímavostí je v legislativním vymezení (ne)plátce této daně případ, kdy se jedná o takzvanou domácí výrobu piva. Samozřejmě plátcem není fyzická osoba, která vyrobí do 200 litrů piva pro osobní spotřebu za rok a nenabízí jej k prodeji. Zajímavostí však je, že povinností této osoby je bezodkladně oznámit celnímu úřadu, tedy správci daně, datum, místo a předpokládané množství výroby za rok, což je pěkným příkladem byrokratické pošetilosti.

3.7.3.3 Spotřební daň z vína a meziproductů

Plátce

Plátcem této selektivní spotřební daně jsou podle zákona fyzické osoby, jež jsou producenty vína na daňovém území České republiky. Výjimkou jsou osoby osvobozené od této povinnosti. Podmínkami osvobození je skutečnost, že osoba vyrábí výhradně tiché víno, přičemž jeho celková produkce za kalendářní rok nesmí překročit 2 000 litrů. A dále tato osvobozená osoba nesmí tuto produkci vyvážet do jiného členského státu za účelem podnikání.

[14]

Předmět

Předmětem daně pro účely zákona o spotřební dani z vína jsou vína a meziproducty, jejichž obsah alkoholu převyšuje 1,2 % objemových alkoholu, ale nepřekračuje 22 % objemových alkoholu. Veškerá vína, ať už se nacházejí pod spodní hranicí nebo tuto hranici překračují, nejsou předmětem spotřební daně z vína. Pokud jde o vína, která nedosahují 1,2 % objemových alkoholu, jsou tyto z předmětu daně osvobozeny. Jde-li však o vína, která obsahují více než 22 % objemových alkoholu, stávají se předmětem spotřební daně z lihu.

[14]

Druhy vín

Ve vztahu ke spotřební dani z vína je možné se setkat s pojmy tiché víno, šumivé víno a meziproducty. Tyto pojmy byly zmíněny již v předchozích částech práce a nyní budou podrobněji vysvětleny.

Tiché víno – do této kategorie jsou zařazena nejrozšířenější a nejoblíbenější vína – révová. Podle zákona se révová vína dělí do čtyř dalších skupin podle obsahu objemových procent alkoholu, který u tichých vín nesmí překročit 18 % objemových. Mezi tichá vína se řadí i vína ovocná, u nichž tvoří suroviny pro výrobu ovoce nebo byliny.

Mezi odrůdy, které jsou považovány za tichá vína, patří např. Müller Thurgau, Rulandské modré, Cabernet Sauvignon, Ryzlink rýnský, Frankovka, Modrý Portugal a další.

[6]

Šumivé víno – podle zákona spadají pod toto označení vína, která jsou plněna do láhví s hřibovitou zátkou se speciálním uchycením na láhvi. Je to nezbytné kvůli dalšímu požadavku, kterým je podmínka, že při teplotě 20 °C dosahuje přetlak v uzavřeném obsahu nejméně 3 bary, což je způsobeno přítomností rozpuštěného oxidu uhličitého.

[14]

Meziprodukt – meziproduktem se rozumí vína, která nejsou šumivým ani tichým vínem a obsah alkoholu v nich obsažený je v intervalu od 1,2 % objemových do 22 % objemových. Do této kategorie se řadí i oblíbený burčák, který je jakýmsi meziproduktem, a který je samostatně legislativně upraven v zákoně o vinohradnictví a vinařství⁴. Mimo jiné se v tomto zákoně stanovuje, že burčák se musí vyrábět pouze z tuzemských hroznů a smí se prodávat pouze v období od 15. srpna do 30. listopadu.

[6]

3.7.4 Tři kritéria pohledu na předmět spotřební daně

Na výrobek, jakožto předmět spotřební daně, je možné pohlížet z více relativně samostatných úhlů pohledu. V této kapitole budou popsána specifika posuzování dle 3 kritérií nahlížení na produkty z hlediska uplatnění spotřební daně.

3.7.4.1 Druhové kritérium

Druhové kritérium vychází z podstaty selektivního určení výrobků, které jsou předmětem daně a tyto skupiny výrobků jsou přímo uvedeny v § 2 zákona o spotřebních daních. Tyto

⁴ Zákon č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství, ve znění pozdějších předpisů

skupiny byly již uvedeny v předchozí části práce. Jedná se o legislativní zkratku zákona pro pět skupin výrobků:

- minerální oleje
- víno a meziprodukty
- líc
- tabákové výrobky
- pivo

[6]

3.7.4.2 Územní kritérium

Toto kritérium bývá taktéž nazýváno jako geografické či teritoriální kritérium. Územní kritérium na dané výrobky nahlíží ve smyslu § 7 zákona o spotřebních daních jako na produkty, které:

- byly na daňovém území Společenství vyrobeny, nebo
- byly na daňové území Společenství dovezeny ze třetích zemí.

[6]

Tento úhel pohledu poskytuje velmi široké vymezení předmětu spotřební daně, jelikož neupravuje konkrétní území tuzemska, ale daňové území Evropského společenství jako celku.

3.7.4.3 Konstrukční nástroj jako kritérium

Konstrukční nástroj daně určuje, jak bude na výrobek nahlíženo v různých fázích a situacích, tzn., zda daný výrobek nakonec podlehne zdanění. Předmětem spotřební daně jsou při použití konstrukčního nástroje výrobky:

- spotřební daní zdaňované,
- od spotřební daně osvobozené.

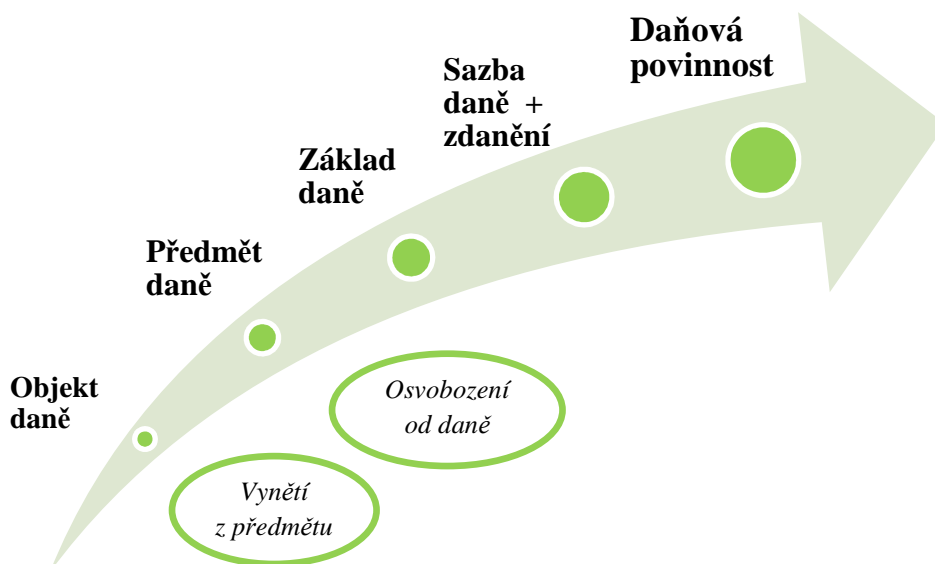
Samozřejmě není možné, aby došlo k aplikaci obojího pohledu v jeden okamžik, ale v praxi existuje mnoho případů, kde se princip pohledu na předmět spotřební daně z hlediska kritéria konstrukčního nástroje uplatňuje.

[6]

Například v situaci, kdy malý výrobce piva v jednom roce vyrobí menší množství piva než je stanovené maximum, nepodléhá tato jeho produkce zdanění spotřební daní – je osvobozena. Přičemž samotné pivo jako produkt je považováno za předmět spotřební daně, a tedy výrobkem spotřební daní zdaňovaným. Této problematice bude věnován prostor v dalších částech práce.

Kritérium konstrukčního nástroje se používá, jak již bylo výše zmíněno, v určitých fázích výpočtu daňové povinnosti, což je znázorněno v následujícím schématu.

Obrázek č. 3: **Použití konstrukčního nástroje v jednotlivých etapách výpočtu daně**



zdroj: Svátková, Spotřební a ekologické daně v ČR, 2009, vlastní zpracování

Z uvedeného schématu vyplývá, že při uplatnění osvobození od daně dochází k zúžení předmětu daně, přičemž dochází k aplikaci sazby daně na daňový základ. Samotná vyčíslená sazba daně nemusí nutně znamenat, že plátcí daně vznikne závazek vůči správci daně, protože sazba daně může být nulová (např. u tichého vína – viz. podrobná charakteristika předmětu daně). Finanční dopad je tedy na plátce daně stejný v obou případech, avšak dochází k jiným praktickým odlišnostem: osvobození je zpravidla vázáno na splnění dalších souvisejících podmínek a není nutné jej uvádět v přiznání k dani.

Nulová sazba se, na rozdíl od osvobození, musí v daňovém přiznání uvádět. Tedy jako vypočtená daňová povinnost rovna nule, ale nebývá již nutností plnění dalších podmínek.

[6]

Pokud vezmeme v úvahu odlišnosti a přístupy jednotlivých kritérií, je možné i s ohledem na schematické vyobrazení formulovat obecnou zásadu:

„Je-li výrobek předmětem spotřební daně, může být zdaněn spotřební daní, nebo může být od daně osvobozen.“ [Svátkova, 2009]

3.7.5 Zákonná úprava spotřebních daní

Do roku 2003 byly spotřební daně v České republice legislativně vymezeny Zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. V současnosti poskytuje legislativní rámec dané problematice Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který vstoupil v účinnost souvztažně se vstupem České republiky do Evropské unie.

Původní patnáctkrát novelizovaný zákon se svými prvky významně konstrukčně odlišoval od „unijního vzoru“, a to hlavně svými nejpodstatnějšími částmi, např. výší a typy sazeb, druhy dokladů či okruhu osob vystupující v pozici plátce daně. Po vstupu ČR do EU v květnu roku 2004 dochází k víceméně pravidelné aktualizaci nového zákona o spotřebních daních prostřednictvím novelizací, které vycházejí zejména ze snahy Evropské unie o sjednocení řádu. Původcem novelizačních změn zákona není pouze tlak ze strany EU, nýbrž i další činitelé s vlastními zájmy:

- ukončení lhůt pro přidělené výjimky z pravidel směrnic,
- reakce na změny ostatních daňových a nedaňových tuzemských právních norem,
- průběžné odhalování míst, která nebyla v zákoně vůbec, nebo pouze částečně, ošetřena,
- reakce na požadavky praxe včetně prosazení lobbystických zájmů,
- snaha zamezovat daňovým únikům,
- odstraňování věcných a technických chyb a omylů.

[6]

3.7.5.1 Koncepce jednoho zákona

Legislativní úprava spotřebních daní je v České republice unifikována do samostatného zákona, kterým je, jak bylo již výše uvedeno, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Sjednocení různorodých oblastí, které tento zákon upravuje, přináší určité výhody, ale samozřejmě i řadu nevýhod.

Strukturu současného zákona o spotřebních daních, jeho výhody a nevýhody, které tato koncepce s sebou přináší, prakticky objasňuje Svátková v publikaci Spotřební a ekologické daně v České republice [2009]:

Tabulka č. 2: **Struktura vnitřního členění zákona o spotřebních daních v ČR**

Části zákona	
1.	Obecná ustanovení
2.	Zvláštní ustanovení pro:
	daň z minerálních olejů
	daň z lihu
	daň z piva
	daň z vína a meziproduktů
3.	daň z tabákových výrobků včetně značení tabákových výrobků
	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, Spotřební a ekologické daně v ČR, 2009

Význam jednotlivých částí zákona:

1. část – Obecná ustanovení

První část zákona obsahuje obecná ustanovení ve znění pravidel, která jsou společná pro všech pět předmětných okruhů daně. Do obecných ustanovení lze zařadit například: vymezení daňového území tuzemska, Evropského společenství a třetích zemí; obsahové vymezení daňové povinnosti; doklady, kterými se prokazuje zdanění výrobku; podmínky pro získání povolení k provozování daňového skladu atd.

2. část – Zvláštní ustanovení

Zvláštní ustanovení se vztahují na jednu konkrétní daň. Tato část zahrnuje normy, které mají návaznost na obecná ustanovení z části první a rozšiřují či doplňují je. Mimo tyto rozšiřující normy obsahuje i pravidla zcela nová, příslušící ke konkrétní oblasti zdanění. Mezi zvláštní ustanovení rozšiřující či doplňující lze zařadit např. oblast plátců daně, okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit nebo osvobození od daně. Do skupiny zákonných úprav, které jsou specifické pouze pro konkrétní oblast, je možné řadit předmět daně, základ daně, sazby daně či značení tabákových výrobků ochrannými nálepkami apod.

3. část – Omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků

Třetí část struktury svoji podstatou ani účinky nijak neovlivňuje daňový efekt tohoto zákona. Zabývá se pouze zákazem prodeje lihovin a tabákových výrobků na stáncích, tržištích a jiných stanovených místech, což vyplývá ze samotného názvu dané části a bylo do ledna roku 2004 povoleno.

4. + 5. část – Značkování a barvení vybraných minerálních olejů; Značkování některých dalších minerálních olejů

Tyto dvě části zákona jsou, stejně jako předchozí část, nedaňové, a tudíž nemají žádné daňové účinky. Předmětem těchto částí je povinnost značení minerálních olejů. Zákon o spotřebních daních byl o tuto problematiku rozšířen v souvislosti s harmonizací pravidel s členskými zeměmi EU, kde je tento model obvyklý. Do roku 2006 byla tato problematika

v České republice předmětem samostatného zákona (Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících).

6. část – Správní delikty

Šestá část obsahuje vymezení určitých situací, které se považují za správní delikt či přešůpek, a částek, které mohou být právně vymahatelné ve vztahu k nim.

7. část – Ustanovení společná, přechodná, zrušovací a závěrečná

Poslední část zákona zahrnuje ustanovení, která souvisí s jeho účinností, praktickým využitím a působením. Zabývá se například účinností konkrétních novelizací a podobně.

[6]

Výhody koncepce jednoho zákona

Hlavní výhoda jednotné koncepce je patrná již ze samotné podstaty výhody celku – ustanovení pro všechny oblasti dotčené zákonem jsou jednotná a platná pro všechny, tudíž není nutné je opakovat. Co se týká zákona o spotřebních daních, bylo by nutné veškerá ustanovení opakovat celkem pětkrát. Stejně tak lze nalézt další výhodu, a to při novelizaci daného zákona – změna se týká pouze jednoho zákona, avšak dopady této změny jsou účinné zároveň v dalších oblastech (daních).

[6]

Nevýhody koncepce jednoho zákona

Použitá koncepce však bohužel přináší více nedokonalostí nežli výhod. Nevýhodou dané jednotné koncepce je velmi obtížná orientace v zákoně, která spočívá v roztržštěnosti problematiky vztahující se k jedné dani do více míst v zákoně, což v praxi znamená pracnější a uživatelsky dosti nepohodlný způsob používání a studia tohoto zákona.

[6]

„Chceme-li např. zjistit, která osoba je plátcem daně z piva, musíme nahlédnout nejen do zvláštních ustanovení, které se týká speciálně této daně, ale také do obecných ustanovení zákona. V případě, že bychom opomněli nahlédnout do obecné části, vyřadili bychom z okruhů plátců daně zejména pivovary, v případě, že bychom naopak zapomněli na speciální část, vyřadili bychom z okruhu plátců daně výrobce, kteří pivo vyrábějí „podomácku“ a jejichž produkce přesáhla 200 l piva za kalendářní rok.“ [Svátková, 2009]

Stejně nevýhody, které jsou popsány autorkou výše, se týkají v podstatě všech oblastí pěti spotřebních daní, které jsou zákonem upraveny. Problematické oblasti se týkají zejména: dnů vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, tituly zakládající nárok na vrácení daně a nutnost prokazovat se zvláštním povolením.

Nevýhody souvisí i s novelizacemi zákona, avšak ne z pohledu zákonodárné strany, ale z pohledu subjektů, které jsou tímto zákonem dotčeny. V případě přijetí určitých změn v zákoně je ze strany, např. plátce daně, nutné prostudovat všechny oblasti spotřebních daní a poté vyčlenit ty úpravy, které se ho týkají.

[6]

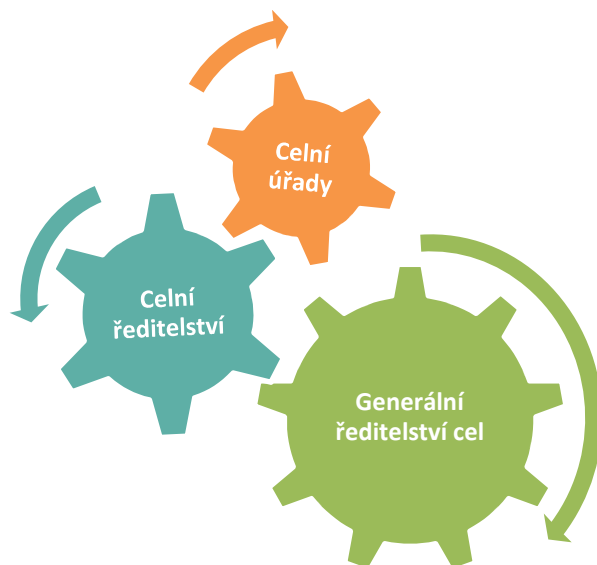
3.7.6 Správa spotřebních daní

Správa daní v České republice, ale i v ostatních státech, představuje spletitý proces činností ve složitém hierarchickém uspořádání. Výslednou funkcí a činností státu by v daňové oblasti mělo být dosažení fiskální úlohy daní, čehož lze dosáhnout pouze čínorodým dohlížením nad plněním daňových a dalších povinností ze strany daňových subjektů.

V této kapitole budou zmíněny jednotlivé státní orgány, které plní funkci správce spotřebních daní v České republice.

Správou spotřebních daní v České republice jsou pověřeny orgány celní správy. Celní správa je tvořena uspořádanou soustavou článků - státních orgánů. Jednotlivé články soustavy plní konkrétní úkoly.

Obrázek č. 4: Soustava státních orgánů Celní správy ČR



zdroj: Celní správa ČR, vlastní zpracování

3.7.6.1 Celní úřad

Celní úřady plní nejčastěji funkci orgánu pro přímý styk s daňovými subjekty (hlavně plátcí spotřebních daní), který vyplývá z jejich daňových povinností, ale i využívání svých práv.

Kompetence a činnosti celního úřadu ve vztahu s plátcí:

- › podávání daňového přiznání,
- › odvádění daní,
- › zřizování depozitních účtů pro převod zajištěných daní,
- › podávání návrhů na povolení celnímu ředitelství,
- › vydávání povolení pro dopravu osvobozených výrobků,
- › vyplácení spotřebních daní po splnění zákonných podmínek,
- › uvolňování zajištěných daní,
- › atd.

V současné době se v České republice nachází 54 samostatných celních úřadů, které jsou v určitých počtech zastoupeny v jednotlivých krajích, přičemž největší zastoupení je ve Středočeském kraji v celkovém počtu 8 úřadů.

Každý subjekt spotřební daně spadá pod správu určitého místně příslušného celního úřadu. Tento místně příslušný celní úřad je pro daňový subjekt tzv. „domovským“ správcem daně. Místní příslušnost celního úřadu v oblasti správy spotřebních daní se dělí na tři modely:

- **základní místní příslušnost** – vyplývá z místa sídla právnické osoby nebo místa trvalého bydliště fyzické osoby, které jsou subjekty spotřební daně,
- **odvozená místní příslušnost** – místní příslušnost, které je odvozena od určité skutečnosti nebo události. Těmito skutečnostmi nebo událostmi je např. umístění výrobního nebo distribučního daňového skladu⁵, nebo může být dána místem, kde dochází k proclení dovážených výrobků ze třetích zemí. Odvozená místní příslušnost plní zejména funkci efektivnosti, a to nejen vzhledem k operativnosti komunikace mezi správcem daně a jejím subjektem, ale umožňuje i pružnější místní kontrolu a správu daně. Dále také vede ke snížení administrativních nákladů a časové náročnosti při komunikaci jak ze strany správce daně, tak i ze strany daňového subjektu,
- **speciální místní příslušnost** – jedná se o určení místní příslušnosti, které bývá spíše ojedinělé. Pokud dojde k určení speciální místní příslušnosti, stává se správcem daně celní úřad, jehož místní působností je městská část Prahy 1. Tato speciální příslušnost je určena pro vybrané osoby, které disponují výsadami a imunitou a mají sídlo v jiném členském státě Evropské unie. Jde například o diplomatické mise, konzulární úřady nebo orgány Evropských společenství se sídlem v jiném členském státě.

[6]

⁵ Daňovým skladem se rozumí prostorově ohraničené místo na daňovém území ČR, v němž dochází dle zákonných podmínek k výrobě, zpracovávání, skladování, přijímání nebo odesílání výrobků, které jsou předmětem selektivní spotřební daně. Viz. § 3 Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

3.7.6.2 Celní ředitelství

Celní ředitelství plní funkci přímo nadřízených orgánu celních úřadů. Pro celní ředitelství tedy vyplývají různorodé činnosti, které souvisí s jeho hierarchickým postavením proti celním úřadům. Celní ředitelství je orgánem, který v rámci svých kompetencí rozhoduje o dodržování zásad daňového řízení a zákonných postupech, dodržování stanovených lhůt a dalších povinností celních úřadů, čímž plní funkci dozorčího orgánu, k němuž se popřípadě mohou daňové subjekty odvolávat.

[6]

Nyní na území České republiky působí celkem osm těchto orgánů. Celní ředitelství se nachází v Praze, Brně, Českých Budějovicích, Hradci Králové, Olomouci, Ostravě, Plzni a Ústí nad Labem.

Mezi další činnosti celního orgánu patří:

- › vydávání povolení pro provozování daňového skladu,
- › vydávání povolení pro ustanovení daňových zástupců provozovatelů daňových skladů,
- › vydávání povolení pro ručitele provozu daňového skladu,
- › povolení pro přijímání a užívání výrobků v režimu osvobození od spotřební daně,
- › odebírání těchto vydaných povolení,
- › přidělování osvědčení o evidenci daňového skladu,
- › stanovování velikosti zajištění daně pro daňové sklady,
- › atd.

[6]

3.7.6.3 Generální ředitelství cel

Nejvyšším orgánem státní správy v oblasti spotřebních daní s celostátní působností je Generální ředitelství cel ČR. Tento nejvýše postavený orgán nevykonává samotnou činnost správy spotřebních daní, pouze plní funkci kontrolního orgánu. Jeho hlavní náplní činnosti je provádění přezkumných řízení rozhodnutí, která vydala celní ředitelství v opravných řízeních.

Dalšími činnostmi generálního ředitelství jsou:

- › metodická řízení celních ředitelství (i celních úřadů),
- › sběr statistických údajů,
- › kontakt s ostatními celními správami a orgány Společenství.

[6]

4 Praktická část

4.1 Selektivní spotřební daně v ČR prakticky

Obsahem praktické části je obecná charakteristika jednotlivých odvětví trhu, zejména však vlivů a tendencí z hlediska daňového zatížení aktivit, které jsou v těchto odvětvích utvářeny. Praktická část práce je obsahově strukturována na dílčí tematické části. Tyto části by měly posloužit k získání základních informací a obecného rámce uplatňování daňové politiky v odvětvích českého trhu s lihovinami, pivem a vínem. Základ tohoto faktického zjišťování byl opřen hlavně o reálné porovnání zátěže plynoucí z uvalování selektivních spotřebních daní na výrobky konkrétních subjektů v těchto odvětvích činných.

Subjekty a jejich daňové zatížení, které se staly objektem praktické části práce, jsou uváděny a charakterizovány jako fiktivní společnosti zabývající se produkcí předmětů spotřební daně. Charakteristiky těchto exemplárních subjektů lze srovnávat se subjekty reálnými, které se v daném odvětví trhu nachází.

Praktická část této práce byla zaměřena nejen na prosté výpočty jednotlivých spotřebních daní, kterými jsou zatíženy vybrané kategorie výrobků. V této části byla orientace směřována také na charakteristiku a vývojové tendence v oblasti spotřebních daní v praktických souvislostech.

4.2 Sazby spotřební daně

V následujícím textu jsou uvedeny aktuální sazby selektivních spotřebních daní. Uvedené sazby se týkají pouze zkoumaných spotřebních daní, tedy spotřební daně z piva, lihu a vína a meziproductů.

U těchto jednotlivých okruhů spotřební daně jsou uvedeny aktuální a v současnosti platné daňové sazby, podle kterých je v další části práce kalkulována daňová zátěž jednotlivých daňových subjektů. Stejně tak je zde uveden i vývoj výše těchto sazeb tak, jak byly v posledních letech upravovány.

4.2.1 Sazby spotřební daně z piva

Tabulka č. 3: Sazby spotřební daně z piva platné od 1. 1. 2010

Kód nomenklatury	Sazby daně v Kč/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snížené 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	28,80 Kč

zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

S účinností od 1. ledna roku 2010 byly stanoveny nové sazby spotřební daně z piva. Současné platné znění pro zdanění piva vychází, stejně jako metodika výpočtu, z předpisu, který byl stanoven v roce 1998. Změna předpisu v roce 2010 přinesla pouze zvýšení všech sazeb spotřební daně z piva, a to o třetinu původní výše.

Tabulka č. 4: Sazby daně platné od roku 1998 do 2009

Kód nomenklatury	Sazby daně v Kč/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snížené 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	24,00 Kč	12,00 Kč	14,40 Kč	16,80 Kč	19,20 Kč	21,60 Kč

zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

V tabulce č. 3 jsou uvedeny aktuální sazby spotřební daně podle současného znění zákona. Sazby jsou stupňovány podle velikostí pivovaru, respektive podle objemu jeho ročního výstavu piva. Vyrobil-li pivovar do 200 000 hektolitrů piva včetně v daném roce, spadá do skupiny se sníženými sazbami daně a pro daňové účely se stává tzv. malým nezávislým pivovarem. Produkce toho malého pivovaru je pak zatížena konkrétní daňovou sazbou, která se odvíjí od jeho produkce. V případě, že roční produkce pivovaru překračuje objem 200 000 hl piva, stává se jeho produkce předmětem daně vypočtené s použitím základní sazby 32 Kč za jeden hektolitr podle procentního obsahu extraktu původní mladiny v pivě.

V následující tabulce se nacházejí původní sazby spotřební daně z piva, které byly v roce 1998 nahrazeny.

Tabulka č. 5: **Sazby spotřební daně z piva platné od roku 1995**

Sazba stanovena na 1 hektolitr piva podle stupňovitosti	
Pivo do 10 % stupňovitosti včetně	157 Kč/hl
Pivo nad 10 % do 12 % stupňovitosti včetně	320 Kč/hl
Pivo nad 12 % stupňovitosti	430 Kč/hl

zdroj: www.sagit.cz

Tabulka č. 6: **Sazby spotřební daně z piva platné od roku 1993**

Sazba stanovena na 1 hektolitr piva podle stupňovitosti	
Pivo do 10 % stupňovitosti včetně	154 Kč/hl
Pivo nad 10 % do 12 % stupňovitosti včetně	317 Kč/hl
Pivo nad 12 % stupňovitosti	423 Kč/hl

zdroj: www.sagit.cz

4.2.2 Sazby spotřební daně z lihu

U spotřební daně z lihu rozlišujeme dvojí sazby daně. Mimo základní sazby daně se zde je možné setkat se sníženou sazbou. Snížená sazba je určena pro zdanění lihu, který je obsažen v ovocných destilátech z pěstitelského pálení. Tato snížená sazba představuje trvalou výjimku České republiky, k níž přistoupila Evropská unie, a to pro dlouhotrvající tradici maloobjemového pálení ovocných destilátů pro vlastní spotřebu na českém území.

Pěstitelské pálení se podle § 4 zákona o lihu vztahuje na pěstitele ovoce. Ten je oprávněn v jednom výrobním období (od 1. 7. do 30. 6. následujícího roku) nechat si vyrobit z vlastní suroviny nejvýše 30 etanolu, který bude zdaněn sníženou sazbou daně z lihu. Podmínkou pro pěstitelské pálení je, že surovinou může být pouze ovoce a výroba se musí uskutečnit v lihovaru k tomu určenému, přičemž destilát vyrobený pěstitelským pálením nesmí pěstitel dále prodávat.

[16]

Tabulka č. 7: Sazby spotřební daně z lihu

Základem sazby daně z lihu je množství 100% lihu vyjádřené v hektolitrech při 20° Celsia.

Platnost od	Sazba v Kč za hl	Sazba v Kč za litr
1. 1. 1993	18 000	180
1. 1. 1994	19 000	190
1. 1. 1995	19 500	195
1. 1. 1998	23 400	234
1. 1. 2004	26 500	265
1. 1. 2010	28 500	285

zdroj: www.sagit.cz

Tabulka č. 8: Sazba daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení

Platnost od	Sazba v Kč za hl	Sazba v Kč za litr
1. 1. 1993	9 000	90
1. 1. 1995	9 500	95
1. 1. 2004	13 300	133
1. 1. 2010	14 300	143

zdroj: www.sagit.cz

4.2.3 Sazby spotřební daně z vína a meziproduktů

Jak již bylo v předchozí části práce zmíněno a objasněno, předmětem spotřební daně z vína a meziproduktů jsou tzv. tichá vína (révová), šumivá vína a meziprodukty. Příkladem meziproduktu je medovina neboli medové víno, dále jsou to také desertní vína, ovocná vína apod.

V následujícím přehledu jsou uvedeny sazby daně z vína a meziproduktů v rozdílných výších tak, jak byly postupem doby novelizovány.

Tabulka č. 9: Sazby spotřební daně z vína a meziproductů

	Platnost od	Sazba v Kč za hl	Sazba v Kč za litr
Tichá vína (révová)	1. 1. 1993	780	7,80
	1. 1. 1994	600	6,00
	1. 1. 1995	550	5,50
	1. 1. 1996	250	2,50
	1. 7. 1999	není předmětem daně	není předmětem daně
	1. 7. 2001	0	0
Šumivá vína	1. 1. 1993	2330	23,30
	1. 1. 1995	2340	23,40
Desertní a desertní kořeněná vína	1. 1. 1993	1630	16,30
	1. 1. 1995	1640	16,40
	1. 1. 2004	2340	23,40

zdroj: www.sagit.cz

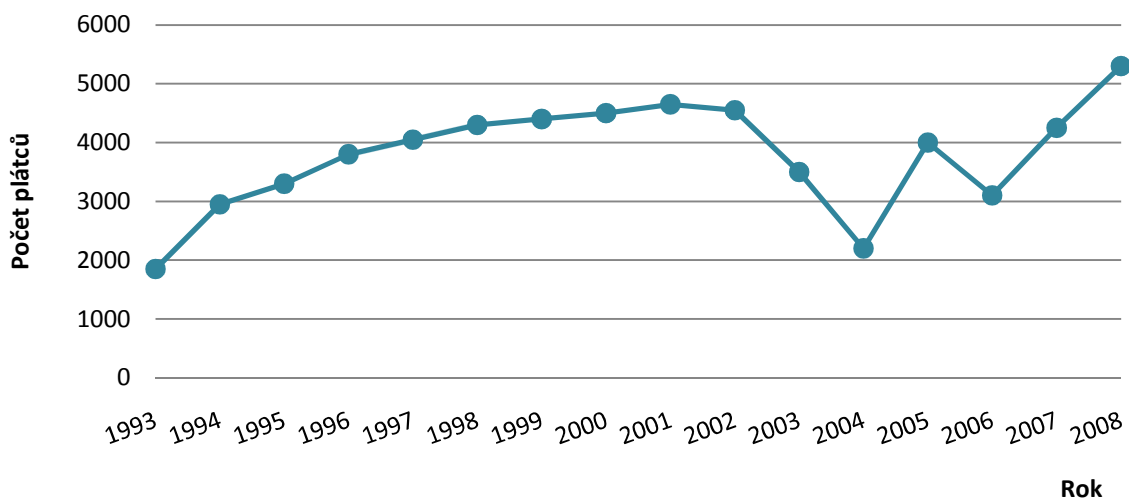
4.3 Výnosy spotřebních daní

Daně jsou vedle odvodů na sociální zabezpečení jedním z hlavních příjmů státního rozpočtu České republiky. V této kapitole je pozornost věnována fiskálnímu charakteru podstaty daní a tento pohled je omezen na příjmy státního rozpočtu, jejichž zdrojem jsou spotřební daně. Uvedená data, která posloužila k získání přehledu o struktuře těchto daňových výnosů, pocházejí z materiálů Celní správy České republiky, která je správcem spotřebních daní na daňovém území České republiky.

V následující části jsou uvedena data o vývoji výše jednotlivých spotřebních daní, které jsou objektem zkoumání diplomové práce. Dále je zde možné získat přehled o struktuře spotřebních daní a výších podílů jednotlivých selektivních spotřebních daní na celkovém daňovém výnosu, přičemž lze porovnávat data v časové řadě za jednotlivá období.

Zprvu je poskytnut přehled o vývoji počtu registrovaných plátců spotřební daně, z něhož jsou patrné výkyvy počtu plátců v období od roku 1993 do roku 2008.

Graf č. 7: Vývoj počtu plátců spotřební daně v ČR v letech 1993 - 2008



zdroj: Svátková, Spotřební a ekologické daně v České republice, 2009

Uvedený graf popisuje vývojový trend, který je možné podle změn mezi porovnávanými obdobími rozdělit do tří fází. Ve sledovaném období od roku 1993 je patrný poměrně konstantní nárůst počtu registrovaných plátců spotřebních daní, který je možné pozorovat do roku 2001.

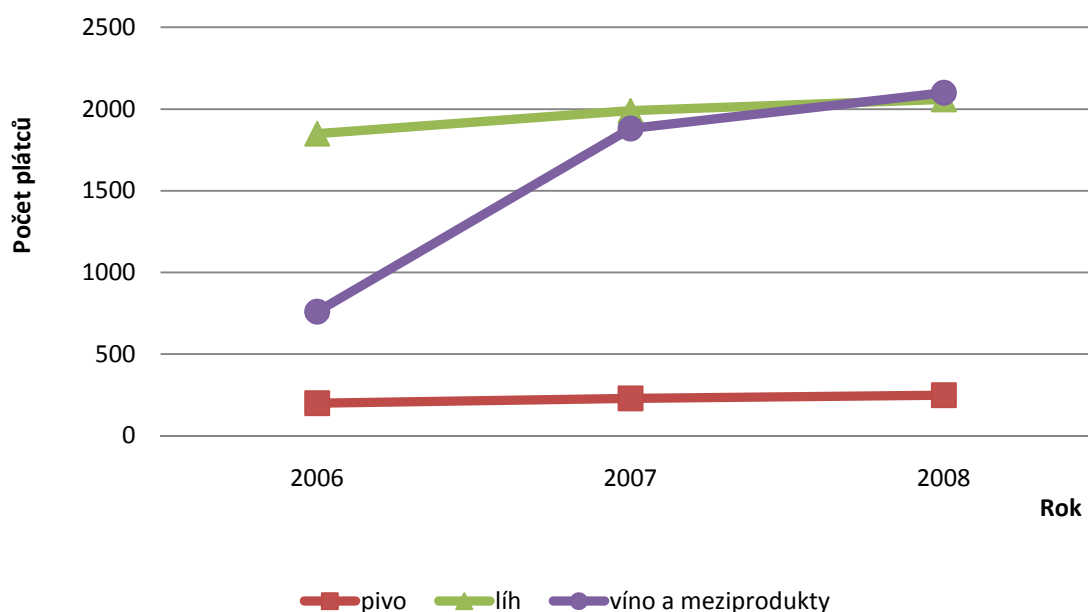
Druhá fáze vývoje představuje rapidní a značný pokles počtu plátců v letech 2003 a 2004. Tento pokles lze odůvodnit více synergicky působících faktorů. Jedním z nich je přijetí nového zákona o spotřebních daních v roce 2004, kdy došlo k zániku starých registrací k této dani a jejich automatickému neobnovení. Dalším důvodem razantního poklesu byly obavy plátců daně z administrativní náročnosti provozování daňového skladu a dále lze usuzovat, že byl pokles způsoben zánikem povinnosti registrace uživatelů osvobozených výrobků.

Třetí fáze vývoje počtu plátců počíná naopak skokovým růstem registrovaných plátců v roce 2005, přičemž, pokud nebude uvažován jednorozhodný pokles v roce 2006, tento trend rychlého růstu dále pokračoval. Vysoké tempo růstu je možné odůvodnit vznikem povinnosti registrace při dovozu zboží ze třetích zemí (nyní označováno jako pořizování z jiných členských států EU) a dále také nárůst počtu plátců spotřební daně z vína, který byl způsoben překročením ročního limitu 2 000 litrů vína.

[6]

Dále lze navázat grafem, který popisuje strukturu plátců spotřebních daní. Z toho grafu je patrný skokový nárůst počtu plátců, kteří odvádí spotřební daň z vína. Lze tedy potvrdit hypotézu o příčině růstu celkového počtu plátců spotřebních daní v ČR za dané období. U odvětví produkce piva, respektive lihu, nedošlo k razantním změnám a jejich počet je relativně konstantní.

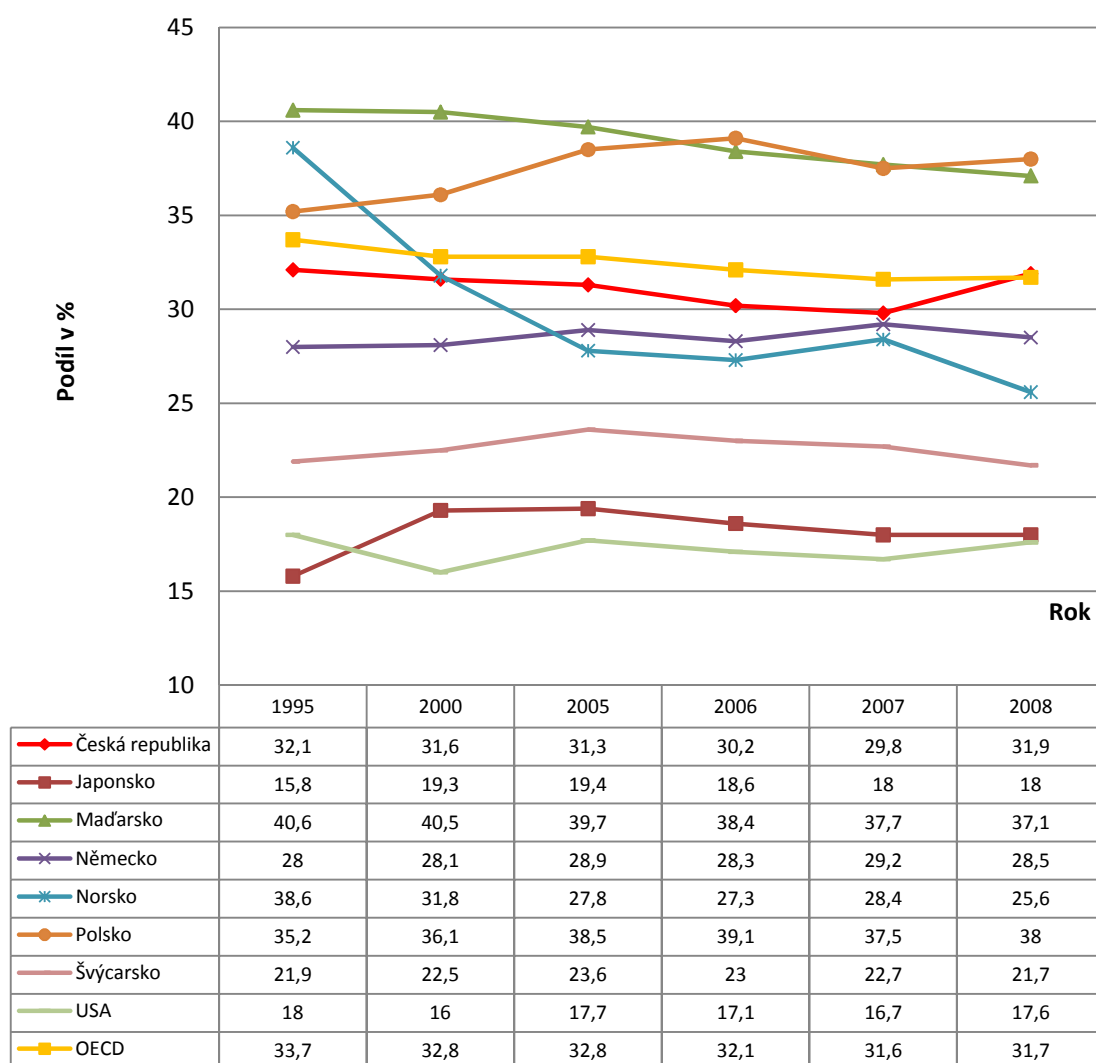
Graf č. 8: Počet plátců spotřebních daní v ČR podle jednotlivých skupin výrobků



zdroj: Svátková, Spotřební a ekologické daně v České republice, 2009

Další grafické zpracování, zahrnující srovnávací tabulku, poukazuje, jakou částí se podílely daně ze spotřeby na celkových daňových výnosech České republiky za sledované období. V tabulce se taktéž nacházejí data, která poskytují srovnání České republiky v rámci vybraných členských států OECD. Z uvedené komparace vyplývá význam nepřímých daní pro ekonomiku a stejně tak jejich důležitost pro veřejné rozpočty zemí.

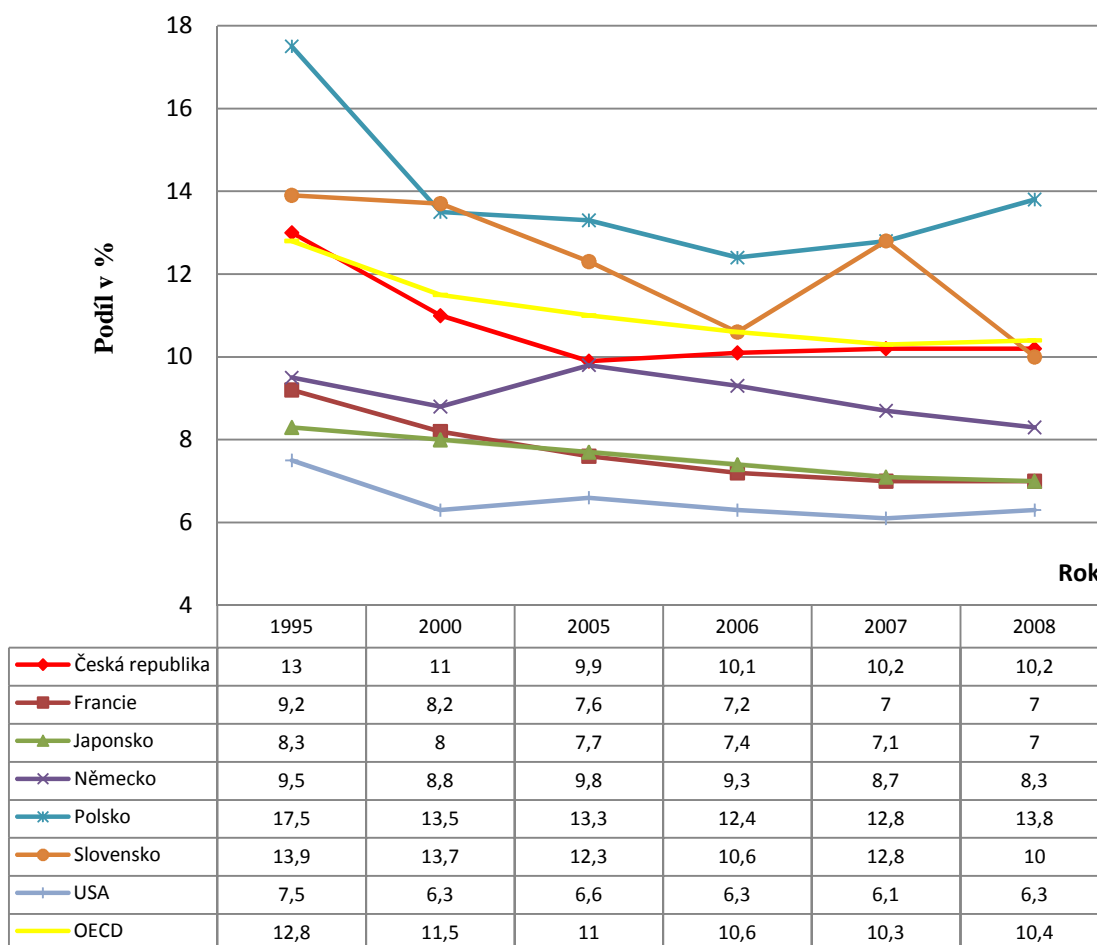
Graf č. 9: Vývoj podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech



zdroj: OECD Revenue Statistics 2010, vlastní zpracování

Statistická šetření Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a následné grafické zpracování naznačuje téměř totožné hodnoty podílů nepřímých daní na celkových daňových výnosech, ale i vývojový trend v této oblasti ve sledovaném období u České republiky a průměru výše podílu daně ze spotřeby na celkových daňových výnosech všech zemí OECD. Do porovnání jsou zahrnuti i další členské státy OECD.

Graf č. 10: Vývoj podílu spotřebních daní na celkových daňových výnosech



zdroj: OECD Revenue Statistics 2010, vlastní zpracování

V zemích, kde je dosahováno nižších důchodů a jsou zde i větší daňové úniky, jsou nepřímé daně vysoké, a proto dochází k nižšímu přímému zdanění. Obecně lze konstatovat, že v členských zemích OECD převažují ve spotřebním zdanění všeobecné daně nad akcízy a ostatními daněmi ze zboží a služeb. Tyto daně bývají přibližně o polovinu vyšší.

[3]

Pokud jde o podrobnější větvení výnosů ze spotřebních daní, z následujícího přehledu je možné diagnostikovat strukturu příjmů ze spotřebních daní v České republice. Jedná se o data, která jsou poskytována Celní správou ČR jako výpis konečných stavů na účtech

České národní banky. Přehled poskytuje pohled na vývoj sledovaných ukazatelů v roce 2010, přičemž další údaje s grafy vybraných let horizontu roku 2005 až roku 2009 je možné nalézt v příloze této práce.

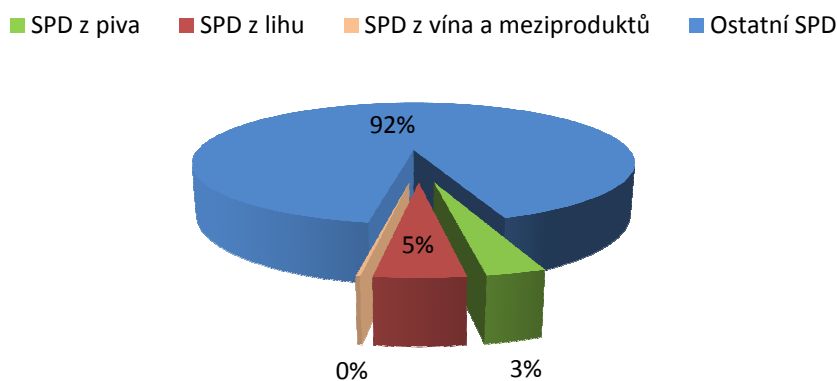
Z uvedených výsledků komparace je jasně zřejmý poměrně konstantní charakter výše příjmů ze spotřebních daní, které plynou do státního rozpočtu. Stejně tak je neměnná i struktura těchto příjmů, co se týká poměrových podílů jednotlivých selektivních spotřebních daní.

Tabulka č. 10: **Struktura výnosů ze spotřební daně v roce 2010**

Druhá spotřební daň	Příjem v Kč		
	vnitrostátní	z dovozu	celkem
SPD z piva	4 296 859 772,74	294 116,00	4 297 153 888,74
SPD z lihu	6 498 240 744,10	25 166 462,50	6 523 407 206,60
SPD z vína a meziproduktů	314 781 410,33	4 677 415,00	319 458 825,33
Celkový příjem ze SPD	137 264 768 445,86	63 996 807,63	137 328 765 253,49

zdroj: Celní správa ČR

Graf č. 11: **Struktura výnosů ze spotřební daně v roce 2010**



zdroj: Celní správa ČR, vlastní zpracování

4.4 Výpočet spotřební daně

Účelem této kapitoly je praktické znázornění, jak dochází k uplatňování daňové politiky České republiky v oblasti spotřebních daní. Cílem této části práce je přiblížení konkrétních metodik výpočtu spotřební daně z produkce jednotlivých zástupců odvětví pivovarnictví, lihovarnictví a vinařství.

Součástí těchto specifických kalkulačních procesů je stručná charakteristika společnosti, které se dané procesy týkají. Tato charakteristika je zahrnuta hlavně z důvodu, aby byla objasněna konstituční dispozice dané společnosti, tedy její velikost, vliv na trhu, předmět činnosti, sortimentní složení produkce a její kapacity a další prvky.

Co se týká subjektů, které byly pro komparativní šetření zvoleny, je nutné zmínit, že těmito subjekty jsou společnosti s významným podílem v oblasti českého trhu, v němž působí. Charakter těchto společností, i když pro účely této práce jde o fiktivní subjekty, se odvíjí od formátu skutečných producentů, kteří jsou v daných odvětvích největšími konkurenty. Tyto fiktivní společnosti lze s reálnými, jež v této oblasti zastupují, srovnávat, a to zejména z hlediska produkčních a sortimentních vlastností.

Výše uvedené charakteristické prvky neodpovídají pouze jednomu z těchto čtyř subjektů. Tímto subjektem je rodinný minipivovar Berounský medvěd, který byl do procesu komparace jednotlivých odvětví z hlediska daňového zatížení zařazen z konkrétního důvodu. Smyslem, proč byl tento, v porovnání s ostatními minoritní výrobní podnik, zařazen do koncepce komparace, byl záměr poukázat na nejednotný pohled z hlediska legislativního vymezení na daňové subjekty, které odvádějí spotřební daň z piva.

4.4.1 Spotřební daň z piva

Výpočet daňového zatížení spotřební daní z piva v odvětví pivovarnické výroby představuje první ze tří okruhů, které podléhají nepřímému zdanění a jsou předmětem zkoumání v této práci.

Zpočátku jsou uvedeny stručné profilace obou zkoumaných subjektů, aby bylo možné vytvořit si povědomí o jeho určité úrovni a bylo jej možné z uvedených atributů alespoň přibližně začlenit v rámci daného odvětví.

4.4.1.1 Profil daňového subjektu

Název:	Hana Mayerová Pivovar Berounský medvěd
Právní forma:	fyzická osoba
Podíl na trhu:	irelevantní informace (soukromý rodinný minipivovar)
Předmět činnosti:	pivovarnictví a sladovnictví hostinská činnost
Působnost:	Česká republika, okres Beroun – lokální působnost
Průměrný výstav:	1 700 hektolitrů piva
Kapacita výroby:	2 500 hektolitrů piva/rok
Sortimentní složení:	11° pivo světlé – Zlatý kůň 13° pivo tmavé – Berounský medvěd
Distribuce:	1,5 l PET láhve, 15l, 30l a 50l sudy, XXL 5l plech (party) soudek, dárkové 2l patentní láhve
Místo odbytu:	vlastní pivovarská restaurace v Berouně restaurační zařízení v obci Suchomasty stáčení do PET láhví a prodej v KEG sudech v místě výroby

4.4.1.2 Podkladová data pro výpočet

Pro výpočet daňového zatížení produkce minipivovaru Berounský medvěd selektivní spotřební daní z piva je nutné znát konkrétní data. Základem pro provedení korektní kalkulace spotřební daně je znalost množstevních pohybů piva, které bylo během

sledovaného období vystaveno. Dále je nezbytné znát koncentraci vystavovaného piva, která je vyjádřena procentním obsahem extraktu původní mladiny. Jedná se o veličinu, která je vyjádřena ve stupních Plato (°P). Hodnota této veličiny se stanovuje např. pomocí velkého Ballingova vzorce⁶. Pro zjednodušení byly v praktických výpočtech použity výchozí hodnoty stupňovitosti piva, která byly zaokrouhleny na celá čísla.

Tabulka č. 11: **BM: Objem výstavu piva v tis. hl**

Pivo/Rok	1998	2000	2002	2004	2005	2006	2007	2008	2009	% p
11° pivo světlé	0,39	0,61	0,91	1,22	1,36	1,69	1,57	1,73	1,50	11
13° pivo tmavé	0,16	0,25	0,37	0,50	0,58	0,62	0,66	0,72	0,65	13
Celkem	0,55	0,86	1,28	1,72	1,94	2,31	2,23	2,45	2,15	-

zdroj: nepublikovaná bakalářská práce z r. 2009, téma: Případová studie vybraného minipivovaru, autor: Bc. Robert Nguyen; vlastní odhad

V tabulce jsou uvedeny množstevní charakteristiky výstavu minipivovaru jednotlivých vybraných let v období od roku 1998 až 2009. V posledním sloupci je uvedena hodnota koncentrace extraktu původní mladiny daného piva. Hodnoty výstavu jsou uvedeny v tisících hektolitrech. Pro účely dalšího zpracování jsou následně tyto hodnoty podrobně rozvrženy do měsíčních objemů výstavu v hektolitrech.

Pro samostatnou demonstraci výpočtu měsíční spotřební daně z piva byly vybrány podkladové hodnoty roku 2004, ve kterém bylo dosaženo objemu výstavu piva, který představuje průměr dosahovaných hodnot celkového výstavu piva za celé sledované období.

$${}^6 p(\%) = \frac{(2,0665A + E_s) \cdot 100}{100 + 1,0665A}; p - \text{extrakt původní mladiny, } E_s - \text{hmotnostní procento skutečného}$$

(nezkvašeného) extraktu piva, které se stanoví pyknometricky, popřípadě denzitometricky, A - hmotnostní procento alkoholu stanovené v destilátu pyknometricky, popřípadě denzitometricky. [14]

4.4.1.3 Postup výpočtu

Výpočet spotřební daně z piva je možné prezentovat na tomto případu:

Rok: 2004

Měsíc: prosinec

Výstav v daném měsíci

11° pivo světlé: 9 150,5 l 13° pivo tmavé: 3 750,0 l

pro výpočet nutné převést na hl a zaokrouhlit na 2 des. místa nahoru (dle zákona)

11° pivo světlé: 91,51 hl 13° pivo tmavé: 37,50 hl

Sazba spotřební daně: 12 Kč/hektolitr za % extraktu původní mladiny

Obsah extraktu pův. mladiny :

11° pivo světlé: 11 % 13° pivo tmavé: 13 %

Výpočet

Spotřební daň = % pův. ex. mladiny x sazba x výstav v hl

11° pivo světlé: SPD = 11 x 12 x 91,51 = 12 079,32 ≐ **12 080 Kč**

13° pivo tmavé: SPD = 13 x 12 x 37,50 = **5 850 Kč**

Zaokrouhlení vypočtené daně je nutné dle zákonné metodiky provést na celé koruny nahoru. Obdobný výpočet se stejným metodickým postupem byl proveden i pro další srovnávaná období, přičemž pro znázornění diferencí výší spotřebních daní byla použita zvýšená sazba spotřební daně platná od roku 2010.

4.4.1.4 Kalkulace spotřební daně

V následujících přehledech je již možné pozorovat výsledky činnosti minipivovaru za zvolená období. Při kalkulaci spotřební daně byla v těchto vybraných obdobích použita sazba platná v daném období, tzn. 12 Kč/hl. Výpočty spotřební daně za použití v té době aktuálních sazeb je možné vidět v tabulkách umístěných při levém okraji.

Dále je možné pozorovat vliv zvýšení spotřební daně z piva, ke kterému došlo v roce 2010. Kalkulace spotřební daně při použití v současnosti aktuálních sazeb za použití stejných hodnot výsledků činnosti minipivovaru jsou k okamžitému srovnání umístěny v tabulkách po pravé straně.

Tabulka č. 12: **BM: Zaplacená spotřební daň z piva v období 1998 – 2009**

Rok	11° pivo světlé	13° pivo tmavé	Celkem	Rok	11° pivo světlé	13° pivo tmavé	Celkem
1998	51 480 Kč	24 960 Kč	76 440 Kč	1998	68 640 Kč	33 280 Kč	101 920 Kč
2000	80 520 Kč	39 000 Kč	119 520 Kč	2000	107 360 Kč	52 000 Kč	159 360 Kč
2002	120 120 Kč	57 720 Kč	177 840 Kč	2002	160 160 Kč	76 960 Kč	237 120 Kč
2004	161 040 Kč	78 000 Kč	239 040 Kč	2004	214 720 Kč	104 000 Kč	318 720 Kč
2005	179 520 Kč	90 480 Kč	270 000 Kč	2005	239 360 Kč	120 640 Kč	360 000 Kč
2006	223 080 Kč	96 720 Kč	319 800 Kč	2006	297 440 Kč	128 960 Kč	426 400 Kč
2007	207 240 Kč	102 960 Kč	310 200 Kč	2007	276 320 Kč	137 280 Kč	413 600 Kč
2008	228 360 Kč	112 320 Kč	340 680 Kč	2008	304 480 Kč	149 760 Kč	454 240 Kč
2009	198 000 Kč	101 400 Kč	299 400 Kč	2009	264 000 Kč	135 200 Kč	399 200 Kč
Celkem	1 449 360 Kč	703 560 Kč	2 152 920 Kč	Celkem	1 932 480 Kč	938 080 Kč	2 870 560 Kč

zdroj: vlastní zpracování

V roce 2000 jsou patrné velmi nízké hodnoty výsledků výrobní, potažmo výstavní činnosti minipivovaru. To je způsobeno vlivem nízké produkce v počátečních fázích zahájení výrobní činnosti minipivovaru. Pokud by byla provedena podrobná měsíční kalkulace spotřební daně za dané období, byl by patrný citelný nárůst daňové zátěže při použití

v současnosti platné zvýšené spotřební daně. V každém měsíci by minipivovar na dani odváděl téměř o 2 000 korun více při stejné produkci, což v ročním úhrnu představuje navýšení celkem odvedené daně zhruba o čtyřicet tisíc korun.

V roce 2008 dosahoval minipivovar největší produkce za celé sledované období a to se projevilo i na celkové výši odvedené daně. Lze velmi snadno vypočítat, kolik minipivovar odváděl za svoji produkci v počáteční fázi své existence při nízké produktivitě a jeho platby státu při dosažení největších objemů výstavy. Pro srovnání, v roce 2000 odvedl minipivovar na spotřební dani 119 tisíc korun, ovšem za rok 2008 již tento celkový roční odvod činil 340 tisíc korun.

Tabulka č. 13: **BM: Měsíční výstav a spotřební daň v r. 2004 (obvyklá produkce)**

Rok 2004 - průměr				
Měsíc	Výstav v hl		Spotřební daň	
	11°	13°	11°	13°
Prosinec	91,51	37,50	12 080 Kč	5 850 Kč
Leden	76,86	31,50	10 146 Kč	4 914 Kč
Únor	47,59	19,51	6 282 Kč	3 044 Kč
Březen	67,09	27,50	8 856 Kč	4 290 Kč
Duben	96,38	39,50	12 723 Kč	6 162 Kč
Květen	104,92	43,00	13 850 Kč	6 708 Kč
Červen	139,08	57,00	18 359 Kč	8 892 Kč
Červenec	143,96	59,01	19 003 Kč	9 206 Kč
Srpen	150,06	61,50	19 808 Kč	9 594 Kč
Září	124,44	51,00	16 427 Kč	7 956 Kč
Říjen	100,05	41,01	13 207 Kč	6 398 Kč
Listopad	78,08	32,00	10 307 Kč	4 992 Kč
Celkem	1220,02	500,03	161 048 Kč	78 006 Kč

Rok 2004 – dle nových sazeb (r. 2010)				
Měsíc	Výstav v hl		Spotřební daň	
	11°	13°	11°	13°
Prosinec	91,51	37,50	16 106 Kč	7 800 Kč
Leden	76,86	31,50	13 528 Kč	6 552 Kč
Únor	47,59	19,51	8 376 Kč	4 059 Kč
Březen	67,09	27,50	11 808 Kč	5 720 Kč
Duben	96,38	39,50	16 963 Kč	8 216 Kč
Květen	104,92	43,00	18 466 Kč	8 944 Kč
Červen	139,08	57,00	24 479 Kč	11 856 Kč
Červenec	143,96	59,01	25 337 Kč	12 275 Kč
Srpen	150,06	61,50	26 411 Kč	12 792 Kč
Září	124,44	51,00	21 902 Kč	10 608 Kč
Říjen	100,05	41,01	17 609 Kč	8 531 Kč
Listopad	78,08	32,00	13 743 Kč	6 656 Kč
Celkem	1220,02	500,03	214 728 Kč	104 009 Kč

zdroj: vlastní zpracování

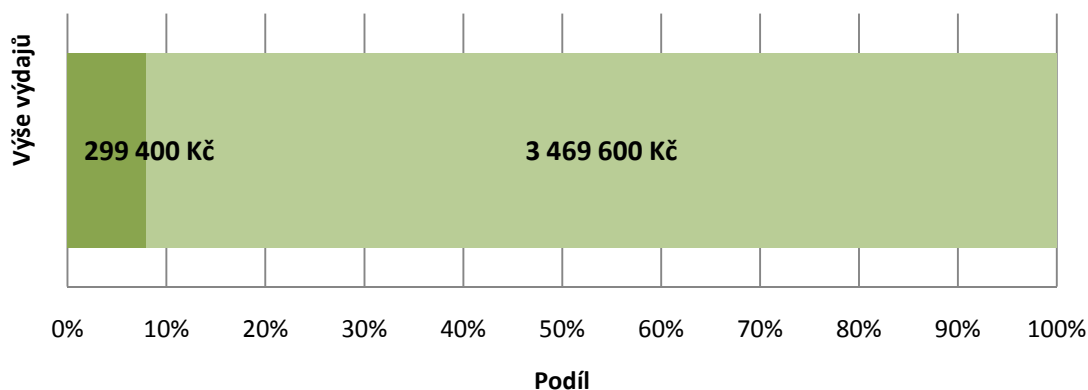
Pro získání určitého náhledu, kolik činí průměrný výstav a stejně tak i průměrná výše spotřební daně, byl zvolen rok 2004. Tento rok představuje vyjádření obvykle dosahovaných výsledků aktivity berounského minipivovaru, co se týká jeho objemu výstavu a výše spotřební daně, kterou odvádí. Z uvedených přehledů je patrný určitý trend, který lze pozorovat i v dalších letech. Tímto trendem jsou odlišné objemy výstavu v jednotlivých měsících daného roku. Dosažené výsledky v daném měsíci se odvíjely od poptávky, která byla determinována různými faktory. Například mezi tyto faktory patří vliv počasí, a to jak na poptávku, tak dostupnost výrobních surovin. Dále mohou výstav ovlivnit technologické změny nebo aspekty vyplývající z provozní činnosti přidružené restaurace (pořádání kulturních akcí apod.)

4.4.1.5 Podíl spotřební daně na výdajích

V této části praktické aplikace spotřebních daní u jednotlivých výrobních subjektů bude zkoumána role těchto daní v pozici výdaje u daného subjektu. Spotřební daň je z účetního hlediska považována za daňově uznatelný náklad, a proto pro samotnou účetní jednotku nepředstavuje určitou finanční zátěž, kterou by musel nést podnik samotný. Jelikož je částka spotřební daně zahrnuta do konečné ceny, je v podstatě jejím plátcem koncový spotřebitel. Hlavní negativum spotřebních daní pro zkoumané subjekty činí pravidelné odčerpávání finančních prostředků, náklady a čas spojený s administrativou a vedením evidence spotřební daně, ale také pokles poptávky po výrobcích a omezení „prostoru“ pro manipulaci s cenami.

V uvedeném grafu je možné pozorovat, jakou část celkových výdajů minipivovaru zaujímá zaplacená spotřební daň z piva za rok 2009. Jde o velmi malý podíl, který tvoří přibližně 7,9 % celkových nákladů.

Graf č. 12: **BM: Podíl spotřebních daní na celkových výdajích**



zdroj: nepublikovaná bakalářská práce z r. 2009, téma: Případová studie vybraného minipivovaru, autor: Bc. Robert Nguyen; vlastní zpracování

Uvedený graf představuje škálu, na níž je zobrazen podíl vynaložených finančních prostředků na spotřební daň z piva z celkových výdajů, které byl nucen minipivovar Berounský medvěd vynaložit v roce 2009. V porovnání s úrovněmi podílů z celkových výdajů u dalších zkoumaných subjektů se jedná u minipivovaru o dosti zanedbatelnou část ve vztahu k celkovým výdajům, což je jasně patrné z vyobrazené škály. Pro upřesnění, procentuální podíl na celkem vynaložených nákladech minipivovaru Berounský medvěd činí přibližně 8 %.

4.4.1.6 Profil daňového subjektu

Název:	Pivovar BrewHouse, a. s. (fiktivní subjekt)
Možné srovnání s reálným subj.:	zn. Gambrinus, Plzeňský Prazdroj, a.s.
Právní forma:	právní osoba, akciová společnost
Podíl na trhu:	35 %, tuzemský trh s pivem
Předmět činnosti:	pivovarnictví tuzemský prodej exportní prodej
Působnost:	globální
Průměrný výstav:	4 022 tisíc hektolitrů piva/rok
Sortimentní složení:	10° pivo světlé výčepní 11° pivo světlé speciál 12° pivo světlé ležák
Distribuce:	0,5l a 0,33l skleněné zálohované láhve, 0,5l a 0,33l ALU plechovky, XXL 5l plech (party) soudek, 25l a 50l KEG sudy
Místo odbytu:	maloobchodní a velkoobchodní prodejny provozovny restauračních a pohostinských zařízení

4.4.1.7 Podkladová data pro výpočet

K realizaci výpočtu spotřební daně u subjektu Pivovar BrewHouse, a.s. (dále BH) jsou zapotřebí stejná data, jako tomu bylo u minipivovaru Berounský medvěd. Výchozí hodnoty výstavu byly odhadnuty na základně statistického zjišťování u tuzemských producentů, kteří na českém pivovarském trhu působí a na něž v dané oblasti připadá významný podíl produkce.

4.4.1.8 Postup výpočtu

Výpočet spotřební daně u pivovaru BH vyplývá z totožné metodiky, která byla použita v předchozí části praktického výpočtu u minipivovaru Berounský medvěd. Rozdílnost je pouze v použití odlišné sazby daně. Z hlediska objemu výstavu není možné již použít sníženou sazbu pro malé nezávislé pivovary, jelikož roční výstav pivovaru BH podstatně převyšuje minimální stanovený objem 200 tisíc hektolitrů, spadá do kategorie se základní sazbou daně, která činí 24 Kč za hektolitr (sazba do r. 2010).

4.4.1.9 Kalkulace spotřební daně

Postup výpočtu koresponduje s výpočtem u předešlého subjektu viz. výše.

Tabulka č. 14: **BH: Výstav pivovaru v letech 1998 až 2009**

Rok	Výstav (hl)			
	10°	11°	12°	Celkem
1998	2 419 000	82 000	1 599 000	4 100 000
2000	2 336 400	79 200	1 544 400	3 960 000
2002	2 442 600	82 800	1 614 600	4 140 000
2004	2 289 200	77 600	1 513 200	3 880 000
2005	2 242 000	76 000	1 482 000	3 800 000
2006	2 407 200	81 600	1 591 200	4 080 000
2007	2 572 400	87 200	1 700 400	4 360 000
2008	2 312 800	78 400	1 528 800	3 920 000
2009	2 336 400	79 200	1 544 400	3 960 000
Celkem	21 358 000	724 000	14 118 000	36 200 000

zdroj: vlastní statistický odhad

Výše uvedená tabulka obsahuje hodnoty celkového výstavu pivovaru BH za jednotlivá vybraná období. Data jsou členěna podle druhového složení produkčního portfolia pivovaru. Zobrazené hodnoty objemu výstavu tohoto pivovaru nelze srovnávat s lokálním minipivovarem, jehož roční výstav je diametrálně rozdílný.

Tabulka č. 15: **BH: Zaplacená spotřební daň z piva v období 1998 – 2009**

Rok	Spotřební daň			
	10°	11°	12°	Celkem
1998	580 560 000 Kč	21 648 000 Kč	460 512 000 Kč	1 062 720 000 Kč
2000	560 736 000 Kč	20 908 800 Kč	444 787 200 Kč	1 026 432 000 Kč
2002	586 224 000 Kč	21 859 200 Kč	465 004 800 Kč	1 073 088 000 Kč
2004	549 408 000 Kč	20 486 400 Kč	435 801 600 Kč	1 005 696 000 Kč
2005	538 080 000 Kč	20 064 000 Kč	426 816 000 Kč	984 960 000 Kč
2006	577 728 000 Kč	21 542 400 Kč	458 265 600 Kč	1 057 536 000 Kč
2007	617 376 000 Kč	23 020 800 Kč	489 715 200 Kč	1 130 112 000 Kč
2008	555 072 000 Kč	20 697 600 Kč	440 294 400 Kč	1 016 064 000 Kč
2009	560 736 000 Kč	20 908 800 Kč	444 787 200 Kč	1 026 432 000 Kč
Celkem	5 125 920 000 Kč	191 136 000 Kč	4 065 984 000 Kč	9 383 040 000 Kč

zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky, která zobrazuje úhrnné částky spotřební daně, kterou pivovar BH zaplatil, vyplývá, jakou daňovou zátěž pro významného producenta spotřební daň z piva představuje.

Z uvedených hodnot je taktéž zřejmá významnost této daně jako příjmu pro veřejné rozpočty státu (strukturu a podíl příjmů ze spotřebních daní je možné nalézt v předešlé části práce).

Tabulka č. 16: **BH: Zaplacená spotřební daň z piva v r. 2000 – 2009 (sazba 2010)**

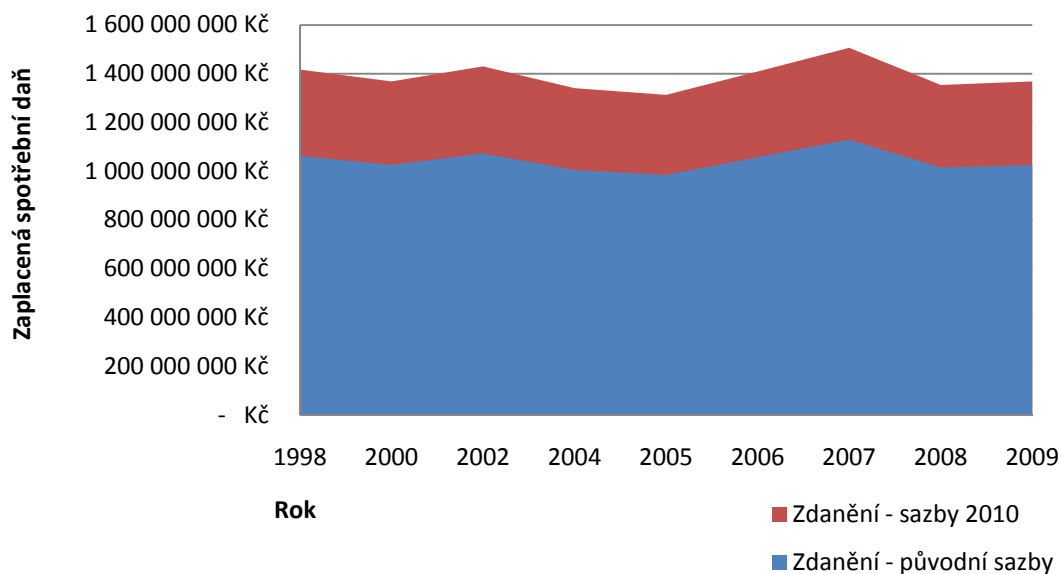
Rok	Spotřební daň (2010)			
	10°	11°	12°	Celkem
1998	774 080 000 Kč	28 864 000 Kč	614 016 000 Kč	1 416 960 000 Kč
2000	747 648 000 Kč	27 878 400 Kč	593 049 600 Kč	1 368 576 000 Kč
2002	781 632 000 Kč	29 145 600 Kč	620 006 400 Kč	1 430 784 000 Kč
2004	732 544 000 Kč	27 315 200 Kč	581 068 800 Kč	1 340 928 000 Kč
2005	717 440 000 Kč	26 752 000 Kč	569 088 000 Kč	1 313 280 000 Kč
2006	770 304 000 Kč	28 723 200 Kč	611 020 800 Kč	1 410 048 000 Kč
2007	823 168 000 Kč	30 694 400 Kč	652 953 600 Kč	1 506 816 000 Kč
2008	740 096 000 Kč	27 596 800 Kč	587 059 200 Kč	1 354 752 000 Kč
2009	747 648 000 Kč	27 878 400 Kč	593 049 600 Kč	1 368 576 000 Kč
Celkem	6 834 560 000 Kč	254 848 000 Kč	5 421 312 000 Kč	12 510 720 000 Kč

zdroj: vlastní zpracování

Uvedená tabulka podává přehled o změně výše spotřební daně, kterou by při stejných objemech výstavu za použití nové zvýšené sazby spotřební daně musel daňový subjekt odvádět.

Z následujícího grafu lze jednoduše vypočítat zvýšenou hladinu celkové úrovně spotřební daně, která by za jinak stejných podmínek byla způsobena aplikací nově platné sazby spotřební daně 32 Kč za hektolitr.

Graf č. 13: **BH: Diference výše zaplacené daně při použití vyšší sazby r. 2010**

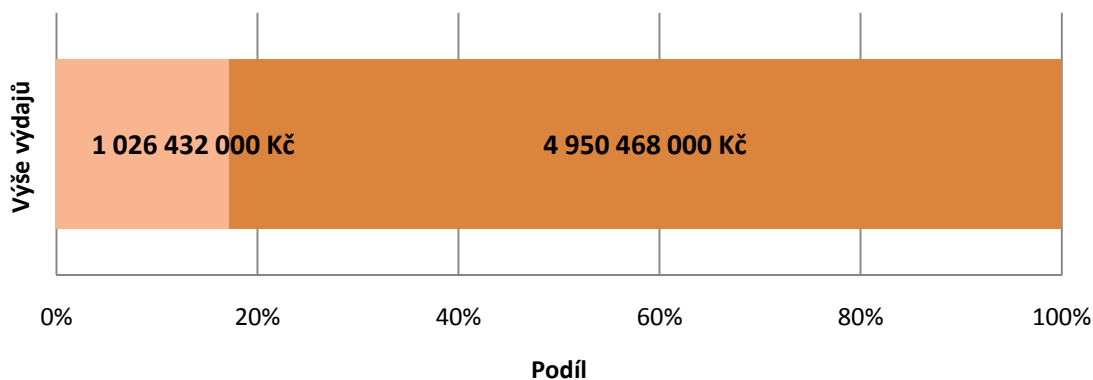


zdroj: vlastní zpracování

4.4.1.10 Podíl spotřební daně na celkových výdajích

Stejně, jako tomu bylo u předešlého zkoumaného subjektu, i tato část je věnována vyčíslení podílu spotřební daně z piva. Pivovar BH patří mezi významné producenty v odvětví pivovarnického trhu, a proto lze očekávat, že část, kterou se spotřební daň z ročního výstupu podílela na celkových nákladech, bude patrně vyšší než v případě berounského minipivovaru.

Graf č. 14: **BH: Podíl spotřebních daní na celkových výdajích v roce 2009**



zdroj: vlastní zpracování a statistický odhad

Z grafického znázornění je možné usoudit, že domněnka o zmiňovaném vyšším podílu nákladů na uhrazení spotřební daně vzhledem k nesrovnatelně vyšší produkci byla správná. Celková výše výdajů, které byly pivovarem BH za daný rok vynaloženy, dosahuje téměř šesti miliard korun. V tomto případě je možné představit si významnost spotřební daně a jejího podílu v celkových nákladech podniku. Samozřejmě výše těchto nákladů ze spotřební daně je přímo úměrná velmi vysoké produkci, potažmo výstavu piva, kterého pivovar BH dosáhl.

4.4.2 Spotřební daň z lihu

Druhým okruhem praktického zkoumání zatížení subjektů spotřebními daněmi je kalkulace spotřební daně z lihu u významného subjektu, který je výrobcem alkoholických nápojů.

4.4.2.1 Profil daňového subjektu

Název:	Lihovar Spirit, a. s. (fiktivní subjekt)
Možné srovnání s reálným subj.:	Rudolf Jelínek, a. s.
Právní forma:	právní osoba, akciová společnost
Podíl na trhu:	necelých 10 %, tuzemský trh s výrobou lihovin
Předmět činnosti:	lihovarnictví tuzemský prodej exportní prodej
Působnost:	globální
Průměrná produkce:	7 000 hektolitrů etanolu/rok
Sortimentní složení:	lihoviny do 40 % obj. alkoholu lihoviny nad 40 % obj. alkoholu
Distribuce:	0,5l a 1l skleněné láhve
Místo odbytu:	maloobchodní a velkoobchodní prodejny provozovny restauračních a pohostinských zařízení

4.4.2.2 Podkladová data pro výpočet

K výpočtu spotřební daně z lihu je nutné znát pouze hodnotu objemu vyprodukovaného 100% etanolu. Společnost Spirit, a. s. ve vybraných letech v období od roku 1998 do roku 2009 vyrobila následující objemy lihu (tabulka č. 17). Vyprodukovaný líh byl použit pro výrobu různorodých produktů, které lihovar uvádí na trh. Tyto produkty byly pro zjednodušení zredukovány na dvě skupiny. První skupinou jsou lihoviny do 40 % objemových alkoholu, které tvoří zhruba 95% podíl na celkové produkci lihovaru. Speciální lihoviny o vyšším obsahu alkoholu nad 40 % objemových se podílejí na celkové produkci jen okrajově.

Tabulka č. 17: **LS: Produkce lihovaru ve vybraných letech období 1998 – 2009 (hl)**

Rok	1998	2000	2002	2004	2005
Lihoviny do 40 %	10260	10972,5	14606,25	15508,75	18002,5
Lihovin nad 40 %	308,88	330,33	439,725	466,895	541,97
Lihoviny celkem	10568,88	11302,83	15045,975	15975,645	18544,47
100% líh pro L do 40 %	4104	4389	5842,5	6203,5	7201
100% líh nad L do 40 %	216	231	307,5	326,5	379
100% líh celkem	4320	4620	6150	6530	7580

Rok	2006	2007	2008	2009
Lihoviny do 40 %	20208,09	21211,155	21578,13	20501,67
Lihovin nad 40 %	19617,5	20591,25	20947,5	19902,5
Lihoviny celkem	590,59	619,905	630,63	599,17
100% líh pro L do 40 %	7847	8236,5	8379	7961
100% líh nad L do 40 %	413	433,5	441	419
100% líh celkem	8260	8670	8820	8380

zdroj: vlastní statistický odhad

4.4.2.3 Postup výpočtu

Výpočet spotřební daně z lihu představuje jednoduchou početní operaci, při níž se vychází pouze ze znalosti objemu vyprodukovaného čistého etanolu a sazby spotřební daně z lihu. Spotřební daň z lihu je stanovena prostým násobením sazby spotřební daně a množstvím 100% lihu převedeným na hektolitry.

Rok:	2009
Produkce 100% lihu:	8 380 hektolitrů
Sazba spotřební daně:	26 500 Kč/hektolitr

Výpočet

Spotřební daň = sazba x množství 100% lihu v hektolitrech

100% líh: Spotřební daň = 26 500 x 8 380 = **222 070 000 Kč**

4.4.2.4 Kalkulace spotřební daně

V níže uvedených tabulkách je již možné vidět vypočtenou spotřební daň, jejíž výše se odvíjela od množství vyprodukovaného lihu. V přehledu je možné vyzorovat odlišnou sazbu daně, která byla pro kalkulaci použita v letech 1998, 2000 a 2002. Jedná se o daňovou sazbu, která byla v daném zdaňovacím období platná. Tato sazba byla zrušena k 1. 1. 2004, kdy došlo k jejímu nahrazení vyšší spotřební daní 26 500 Kč za jeden hektolitr etanolu.

Tabulka č. 18: **LS: Produkce lihu, sazba daně a zaplacená spotřební daň**

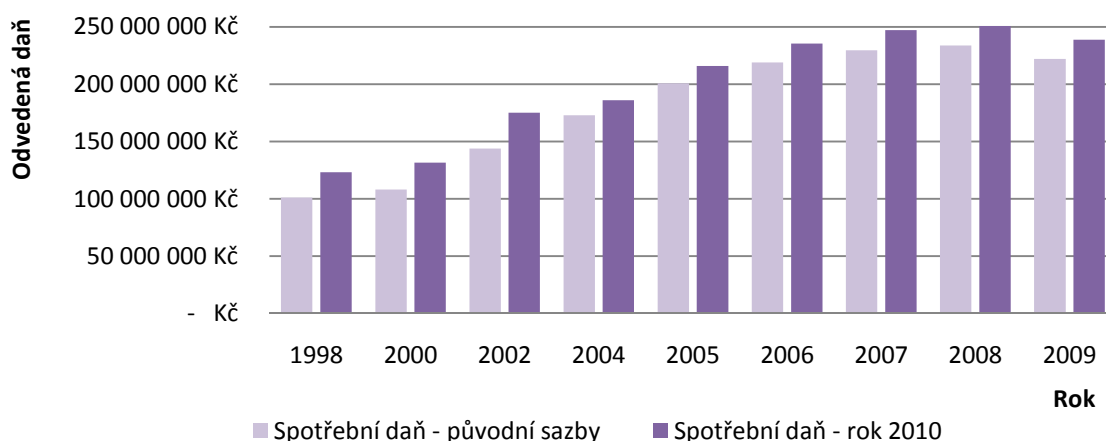
Rok	1998	2000	2002	2004	2005
100% líh produkce (hl)	4320	4620	6150	6530	7580
Daň z lihu Kč/hl	23400	23400	23400	26500	26500
Spotřební daň (Kč)	101 088 000	108 108 000	143 910 000	173 045 000	200 870 000

Rok	2006	2007	2008	2009
100% líh produkce (hl)	8260	8670	8820	8380
Daň z lihu Kč/hl	26500	26500	26500	26500
Spotřební daň (Kč)	218 890 000	229 755 000	233 730 000	222 070 000

zdroj: vlastní zpracování

S účinností od 1. 1. 2010 byla nahrazena i sazba platná od roku 2004. Současně platná sazba spotřební daně z lihu byla oproti předešlé navýšena o celé 2 tisíce korun, tedy činí 28 500 Kč/hl. Jelikož jde o velmi jednoduchou početní operaci, není dále nutné uvádět rozdíl ve výši odváděné spotřební daně při použití v současnosti platné sazby. Úhrnné rozdíly jsou prostě zobrazeny v grafu.

Graf č. 15: **LS: Vliv změny sazby spotřební daně na výši zaplacené daně**



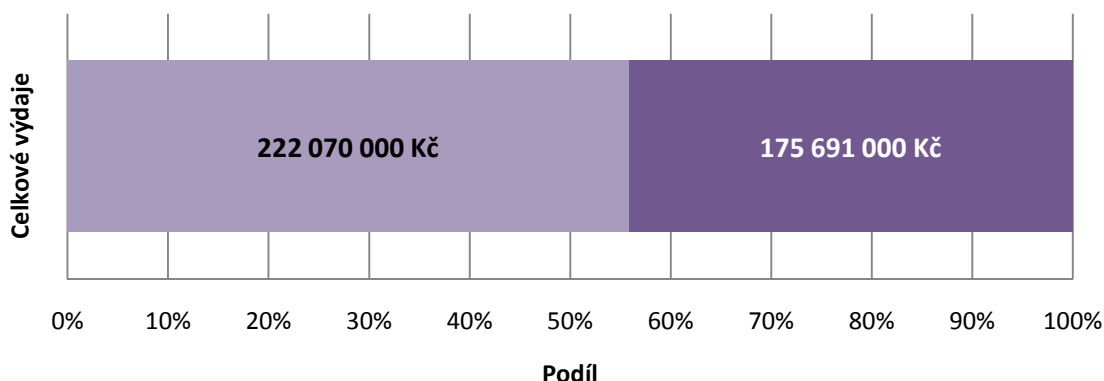
zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je patrné, jaký vliv aktuálně zvýšené sazby spotřební daně by mělo její použití při kalkulaci v daných letech za jinak stejných podmínek produkce.

4.4.2.5 Podíl spotřební daně na celkových výdajích

Aby došlo k úplnému zhodnocení daňové zátěže pro jednotlivé subjekty selektivních spotřebních daní, je nutné stanovit daňovou zátěž z této spotřební daně i ve vztahu k subjektu zabývajícím se lihovarnickou výrobou. Ve srovnání s ostatními spotřebními daněmi, které jsou v této práci zkoumány, sazba spotřební daně z lihu tvoří dosti značnou peněžní sumu. To je dáno samozřejmě samotným charakterem předmětu daně, kdy je daněno množství vyprodukovaného 100 % etanolu, což lze v jistém slova smyslu považovat za „koncentrát“, který slouží k následnému dalšímu zpracování, v našem případě k výrobě alkoholických nápojů.

Graf č. 16: **LS: Podíl spotřebních daní na celkových výdajích v roce 2009**



zdroj: vlastní zpracování a statistický odhad

Zjištěná hodnota podílu spotřebních daní na celkových výdajích je zpočátku velmi zarážející. Důvodem je zcela odlišná míra tohoto podílu ve srovnání se všemi sledovanými subjekty spotřebních daní. Spotřební daň z lihu se v roce 2009 na celkových nákladech společnosti Spirit, a. s. podílela ve výši téměř 56 procent, což na první pohled vzbuzuje určitou konsternaci. Až při druhém pohledu, lze tuto nerovnoměrnost objasnit, a to vzetím v úvahu vysokou míru produkce ve své podstatě nevelkého podniku (asi 100 zaměstnanců), jehož celkové výdaje nedosahují příliš velkých měřítek. Dále je nutné taktéž brát v potaz dosti vysokou daňovou sazbu za jednotku vyprodukovaného lihu.

4.4.3 Spotřební daň z vína a meziproductů

Posledním okruhem pro účely demonstrace výpočtu spotřební daně a vlivu jejího zatížení je kalkulace spotřební daně v oblasti produkce vín. Výroba vín je zatížena selektivní spotřební daní, jejíž celý název je spotřební daň z vína a meziproductů. K tomu, aby došlo k příkladnému zobrazení celkové daňové zátěže pro určitý subjekt, kterou tato daň způsobuje, je nutné orientovat se na výrobce, do jehož portfolia patří i šumivá vína a jiné vinné nápoje. Tichá vína jsou sice předmětem daně též, ale sazba je u těchto vín nulová, a proto by bylo jejich zahrnutí do kalkulace bezobsažné. Výjimkou je období, v němž byla považována za předmět daně s nenulovou sazbou.

Objektem zkoumání byl zvolen fiktivní subjekt, který se na celkové produkci trhu s vinnými nápoji podílí zhruba 30 procenty (pro srovnání: Bohemia Sekt, a. s. má cca 70% podíl na českém trhu sektů a šumivých vín).

4.4.3.1 Profil daňového subjektu

Název:	WineFactory, a. s. (fiktivní subjekt)
Možné srovnání s reálným subj.:	Soare sekt, a. s. plánovaný tržní podíl 35 %
Právní forma:	právní osoba, akciová společnost
Podíl na trhu:	30 %, tuzemský trh s vinnými nápoji
Předmět činnosti:	výroba vín, sektů a dezertních vín tuzemský prodej exportní prodej
Působnost:	evropský trh
Průměrná produkce:	28 500 hektolitrů šumivého vína/rok 69 900 hektolitrů révového vína/rok 1 400 hektolitrů dezertního vína/rok
Sortimentní složení:	šumivá vína - sekty tichá (révová) vína vinné nápoje
Distribuce:	0,5l, 0,75l a 1l skleněné láhve
Místo odbytu:	maloobchodní a velkoobchodní prodejny provozovny restauračních a pohostinských zařízení

4.4.3.2 Podkladová data pro výpočet

V případě výpočtu spotřební daně z vína a meziproduktů je zapotřebí mít k dispozici pouze data o jeho množství vyjádřená v hektolitrech. Níže uvedená tabulka poskytuje přehled o vývoji produkce společnosti WineFactory, a. s. (dále jen WF). V tabulce jsou uvedeny tři skupiny produktů, které společnost WF uvádí na trh a které jsou předmětem zdanění spotřební daní. Hlavní skupinu produktů společnosti tvoří révová vína. Jejich produkce je v porovnání s šumivými víny více než dvojnásobná. Co se týká dezertních vín, ta tvoří nepatrné množství z celkového objemu produkce WF.

Tabulka č. 19: **WF: Produkce vína vybraných let období r. 1998 - 2009**

Rok	1998	2000	2002	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Šumivá vína (hl)	25 400	26 270	27 590	27 570	27 740	29 500	32 270	30 630	30 430
Tichá vína (hl)	66 480	64 570	81 630	79 440	79 330	68 080	71 780	60 240	57 590
Dezertní vína (hl)	1 320	1 290	1 630	1 580	1 590	1 360	1 430	1 210	1 150

zdroj: vlastní statistický odhad

4.4.3.3 Postup výpočtu

Výpočet spotřební daně se řídí stejně jednoduchou metodou jako v případě kalkulace spotřební daně z lihu. Podstatou výpočtu daně je provedení prostého násobku vyrobeného množství předmětu daně s příslušnou sazbou spotřební daně z vína a meziproduktů.

Názorný výpočet konkrétní spotřební daně z šumivého vína:

Rok:	2009
Produkce šumivého vína:	30 430 hektolitrů
Sazba spotřební daně:	2 340 Kč/hektolitr

Výpočet

Spotřební daň = sazba x množství šumivého vína v hektolitrech

Šumivá vína: Spotřební daň = 2 340 x 30 430 = **71 206 200 Kč**

4.4.3.4 Kalkulace spotřební daně

Výsledná kalkulace spotřební daně z vína a meziproductů společnosti WF je uvedena v následujícím tabulkové přehledu. V horní části tabulky jsou uvedeny sazby spotřební daně, které byly platné v konkrétním roce, kdy byla produkce daněna.

Tabulka č. 20: **WF: Kalkulace spotřební daně**

Rok	1998	2000	2002	2004	2005
Sazba spotřební daně Kč/hl					
šumivá vína	2 340 Kč	2 340 Kč	2 340 Kč	2 340 Kč	2 340 Kč
tichá vína	250 Kč	není př.	0 Kč	0 Kč	0 Kč
dezertní vína	1 640 Kč	1 640 Kč	1 640 Kč	2 340 Kč	2 340 Kč
Spotřební daň					
šumivá vína	59 436 000 Kč	61 471 800 Kč	64 560 600 Kč	64 513 800 Kč	64 911 600 Kč
tichá vína	16 620 000 Kč	není př.	0 Kč	0 Kč	0 Kč
dezertní vína	2 164 800 Kč	2 115 600 Kč	2 673 200 Kč	3 697 200 Kč	3 720 600 Kč
Celkem	78 220 800 Kč	63 587 400 Kč	67 233 800 Kč	68 211 000 Kč	68 632 200 Kč

Rok	2006	2007	2008	2009
Sazba spotřební daně Kč/hl				
šumivá vína	2 340 Kč	2 340 Kč	2 340 Kč	2 340 Kč
tichá vína	0 Kč	0 Kč	0 Kč	0 Kč
dezertní vína	2 340 Kč	2 340 Kč	2 340 Kč	2 340 Kč
Spotřební daň				
šumivá vína	69 030 000 Kč	75 511 800 Kč	71 674 200 Kč	71 206 200 Kč
tichá vína	0 Kč	0 Kč	0 Kč	0 Kč
dezertní vína	3 182 400 Kč	3 346 200 Kč	2 831 400 Kč	2 691 000 Kč
Celkem	72 212 400 Kč	78 858 000 Kč	74 505 600 Kč	73 897 200 Kč

zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky výsledných hodnot výpočtu spotřební daně lze pozorovat podstatnou změnu ve výdajích na spotřební daň mezi roky 1998 a 2000. V tomto období došlo při relativně stejné produkci k významnému snížení celkové spotřební daně, kterou podnik za daný rok odvedl. Snížení celkové zaplacené spotřební daně zhruba o 23 % bylo způsobeno vynětím tichých vín z předmětu spotřební daně z vína a meziproductů, ke kterému došlo v polovině

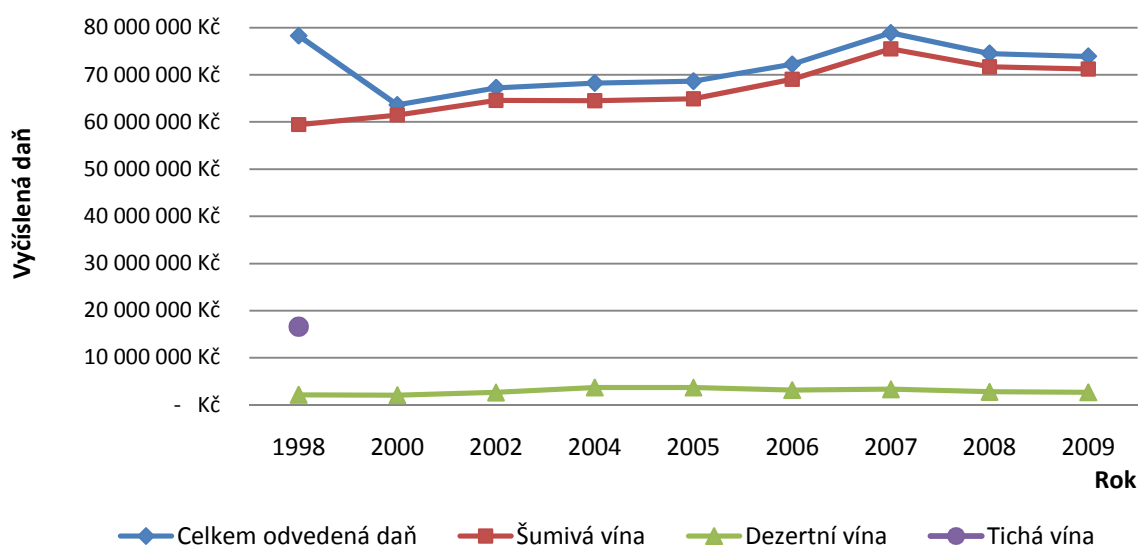
roku 1999. Následně, od července roku 2001 bylo tiché víno znovu podrobena spotřební dani, avšak s nulovou sazbou, která zůstala v platnosti do současné doby.

Osvobození réвовého vína od spotřební daně, resp. jeho nulové zdanění představuje pro producenty vína výraznou subvenci ze strany státu, nemluvě o vlivu ze strany EU. Podstatnost této úlevy je zřejmá při pohledu na celkové výdaje na spotřební daň v roce 1998, kdy podnik při jeho nejnižší produkci odvedl téměř nevyšší částku spotřební daně za celé sledované období. Následné osvobození a nulové zdanění způsobilo pokles celkově odvedené spotřební daně řádově o deset milionů Kč.

Dále je třeba zmínit, že v případě zdanění vína a meziproductů spotřební daní nedošlo, jako tomu bylo u spotřební daně z piva a spotřební daně z lihu, ke zvýšení sazby této daně v roce 2010. Její výše je tedy, pokud pomineme zvýšení v roce 2004, poměrně dlouhodobě neměnná.

V následujícím grafickém zobrazení je možné znázornit podíl jednotlivých skupin produktů na celkové výši spotřební daně, kterou společnost WF během sledovaného období zaplatila.

Graf č. 17: WF: Podíl produktů na celkem zaplacené dani



zdroj: vlastní zpracování

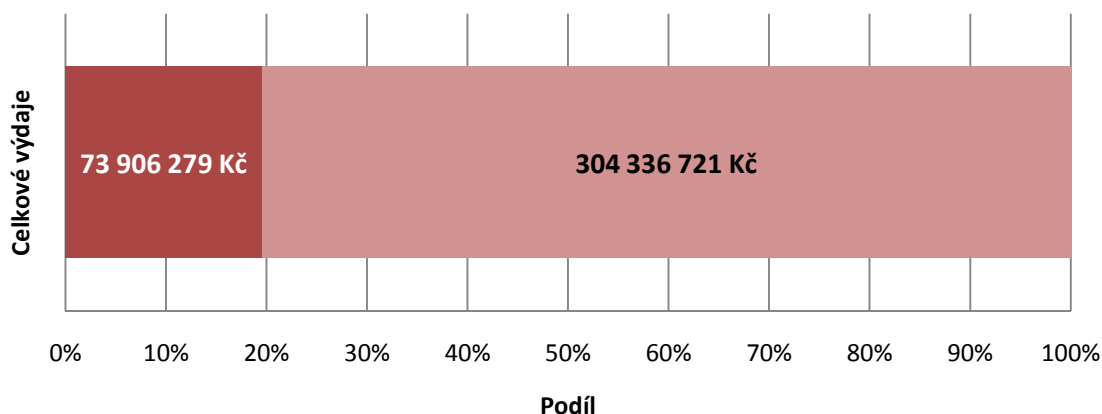
V uvedeném grafu je možné pozorovat vliv zmíněného vynětí tichých vín ze zdanění spotřební daní, což způsobilo výrazný pokles daňové zátěže pro podnik, viditelný mezi

obdobím roku 1998 a 2000. Dále je možné vypočítat poměrně nízký podíl spotřební daně z dezertních vín, které tvoří minimální část celkové produkce výrobního podniku.

4.4.3.5 Podíl spotřební daně na celkových výdajích

Společnost WF byla plátcem spotřební daně hned u tří produktů, které byly zdaněny odlišnou sazbou daně. Plátcem spotřební daně z těchto tří produktů byla však ze sledovaného období pouze v prvním roce, což se však velmi významně projevilo u částky, kterou byla v daném roce nucena zaplatit na této dani. V dalších letech již většinová část produkce spotřební dani nepodléhala nebo pouze s nulovým zatížením. V tomto porovnání bude uvažován pouze rok 2009, v němž společnost byla producentem tichých, šumivých a dezertních vín, ze kterých byla nucena odvést určitou část finančních prostředků jako spotřební daň.

Graf č. 18: WF: Podíl spotřebních daní na celkových výdajích v roce 2009



zdroj: vlastní zpracování a statistický odhad

Společnost WF v roce 2009 dosáhla úhrnné výše celkových výdajů bezmála 380 milionů korun. Tato částka zahrnovala takřka 74 milionů korun, které byly použity na úhradu průběžně vyčíslené spotřební daně z dezertního, ale hlavně šumivého vína. Tiché víno, jak bylo již zmíněno, podléhá spotřební dani z vína a meziproduktů, avšak jeho zdanění je nulové. Výsledný podíl spotřební daně, kterou společnost WF v roce 2009 zaplatila, činí z celkového objemu výdajů přibližně 19,5 procenta, což, i když ne v určitých souvislostech, koresponduje s vyšší podílu spotřební daně na celkových nákladech za stejné období u společnosti BrewHouse, a. s.

5 Vyhodnocení praktické části

Oddíl diplomové práce, který byl věnován pohledu na problematiku spotřebních daní z praktického hlediska, byl rozdělen do tří hlavních částí, v nichž je možné nabýt určitého informačního přehledu o oblasti, které se daný okruh týkal.

První část praktického výzkumu obsahovala seznámení se sazbami zkoumaných spotřebních daní, které jsou v současnosti při výpočtech daňové zátěže aplikovány. Dále je zde obsažen i pohled do minulosti, čímž je míněna charakteristika zdanění konkrétní oblasti spotřební daní z retrospektivního hlediska. Tato charakteristika zahrnuje uvedení někdejších sazeb spotřební daně, které byly ve své době účinné. První část poskytuje přehled nejen o samotných sazbách, ale i vyjádření pohledu na předmětné objekty daně, které byly touto spotřební daní vázány. Zejména u spotřební daně z piva jsou patrné změny, které byly dány legislativním vývojem v této oblasti. Geneze spotřební daně z piva je zkoumána od roku 1993, kdy legislativní vymezení předmětu spotřební daně rozlišovalo pouze stupňovitost u piva, přičemž sazby byly jednotné pro všechny plátce spotřební daně. Kritérium toho rozlišení uvádělo tři druhy předmětu daně s odlišnými sazbami. První sazbou, respektive předmětem daně, bylo pivo do 10 % stupňovitosti včetně, které bylo zdaněno nejnižší sazbou za množstevní jednotku. Sazbou zhruba o 160 korun vyšší na jeden hektolitr je zdaněno pivo nad 10 % a do 12 % stupňovitosti včetně. Třetím spotřební daní zatíženým předmětem je pivo se stupňovitostí vyšší než 12 %. Od začátku roku 1995 byly účinné mírně pozměněné sazby, přičemž předmět daně zůstal nepozměněn. V polovině téhož roku došlo k zavedení snížených sazeb spotřební daně pro malé nezávislé pivovary, což přineslo značnou úlevu daňové zátěže pro menší subjekty označované jako minipivovary. V roce 1998 nastala podstatná změna v tomto zákoně, kdy po vzoru EU byly sazby stanovovány podle procenta extraktu původní mladiny, z níž bylo pivo vyrobeno. Tato úprava platí i v současnosti, pouze s odlišností sazeb, které byly v roce 2010 zvýšeny.

Druhá část praktického šetření charakterizuje prostředí, ve kterém jsou spotřební daně uplatňovány jako nástroj fiskální politiky. Tato část zprostředkovává pohled na dané prostředí uvedením jeho základních rysů. Mezi hlavní rysy daňového prostředí patří vyjádření počtu plátců spotřební daně v České republice a jeho vývoj. Uvedený přehled o počtu plátců je dále podrobněji rozčleněn v závislosti na skupině vybraných produktů, za něž jsou spotřební daně inkasovány. Další podoblastí je charakteristika struktury

daňového výnosu ze spotřebních daní a určení výši podílů jednotlivých selektivních spotřebních daní na celém výnosu. Součástí této charakteristiky je také vymezení podílu nepřímých, potažmo spotřebních daní na celkových daňových výnosech České republiky ve srovnání s dalšími zeměmi OECD v časové řadě.

Ze zjišťování, které v této části práce bylo uskutečňováno, vyplývá trend vývoje počtu plátců spotřební daně ve sledovaném období. Počet plátců spotřební daně v České republice započal v roce 1993 relativně konstantním růstem registrovaných plátců, který pokračoval až do roku 2001. V období mezi lety 2001 a 2002 došlo k mírnému snížení jejich počtu a následně v roce 2003 a 2004 byl zaznamenán náhlý propad o více než 2000 registrovaných plátců spotřební daně. Příčinou tohoto razantního poklesu byly obavy z přijetí nového zákona o spotřebních daních v roce 2004 a s ním související změna nároků na administrativu. Opačného vývoje bylo dosaženo v dalším roce, kdy nastalo skokové zvýšení plátců spotřební daně na téměř stejný počet, který byl registrován před poklesem v roce 2002. Do posledního sledovaného roku 2008 představovalo každoroční zvýšení počtu plátců zhruba stejnou hodnotu přírůstku, zhruba 1000 plátců.

Poslední okruh praktické části diplomové práce obsahuje samotné kalkulace jednotlivých selektivních spotřebních daní aplikované na konkrétních subjektech. Cílem třetího okruhu bylo přiblížení faktického účinku zatížení vybraných produktů spotřební daní ve zvolených oblastech.

Struktura třetího okruhu, který byl zaměřen na kalkulaci jednotlivých spotřebních daní, sestává kromě výpočtu samotného i z představení zkoumaného subjektu, což by mělo sloužit k získání určitého povědomí o tomto subjektu, ale zejména jeho vlivu v odvětví trhu, v němž uplatňuje své aktivity. U odvětví pivovarnictví byly zvoleny pro srovnání dva subjekty, které se navzájem svojí velikostí a zaměřením podstatně liší. Důvodem volby dvojího výpočtu spotřební daně v pivovarnickém odvětví byla snaha o zobrazení rozdílnosti dopadu daňové zátěže na zvolené subjekty a srovnání poměrů výdajů obou producentů piva, které pro ně spotřební daň představuje. Další složky okruhu vyjadřují předpoklady pro korektní uskutečnění kalkulací, tzn. nutnost podkladových dat, postupy výpočtů, samotné výpočty a zjištění výše dílu, kterou spotřební daň pro podnik v rámci celkových výdajů představuje.

Výsledné šetření formou kalkulace daňové zátěže pro jednotlivé subjekty spotřebních daní poukázalo na významnost, kterou spotřební daně jako příjmy veřejných rozpočtů znamenají, zejména z daňových odvodů subjektů, kterými jsou velcí výrobci. Tito producenti, např. zkoumaný subjekt spotřební daně z piva, ročně na spotřební dani zaplatí i více než jednu miliardu Kč. Samozřejmě lze předpokládat, že podíl výdajů vynaložených na zaplacení spotřební daně u takto velkého subjektu je vyšší než podíl daně, který se projeví na celkových výdajích u malého subjektu, jímž je minipivovar. Dílčí část spotřební daně na celkových výdajích minipivovaru činí přibližně 8 procent. Zatímco u velkého výrobce tato část tvoří o deset procent více. Jistě je nutné brát v úvahu velikost obou výrobců, ale i sazbu, kterou jsou jejich produkty zdaněny. Přibližné výsledky srovnání výše výdajů na spotřební daň byly dosaženy i v oblasti výroby vinných nápojů. Přestože se velikostně nedají zkoumané subjekty příliš srovnávat, výsledný podíl spotřební daně na celkových nákladech výrobce vín dosahoval 19,5 %, což je velmi podobná hodnota, jaká byla vypočtena u pivovarnické společnosti. Značně nesourodých výsledků bylo však docíleno v oblasti lihovarnické výroby. Zkoumaným subjektem nebyl zvolen přední výrobce lihovin s obrovskou produkcí, ale střední podnik s relativně vysokou produkcí ve srovnání s jeho velikostí. Výsledný poměr mezi celkovými náklady podniku a spotřební daní, kterou byl nucen odvést, je značně odlišný ve srovnání s ostatními zkoumanými podniky. Spotřební daň se u lihovaru na celkových nákladech podílela přibližně 56 procenty, což je téměř trojnásobně vyšší hodnota než u ostatních subjektů. Zřejmou příčinou této značné diference je vysoká sazba daně z lihu oproti ostatním kalkulovaným sazbám a dále velikost podniku a s tím související objemy vynakládaných prostředků ve vztahu k značným odvodům na spotřební dani.

6 Závěr

Problematika daňové soustavy a aplikace její části vztahující se k selektivním spotřebním daním reprezentuje velmi rozsáhlou a sofistikovanou oblast, jejíž studie a zprostředkování nabytých poznatků byla úkolem této diplomové práce.

Podněcujícím impulsem pro výběr tématu spjatého s pivovarnickým, lihovarnickým a vinařským odvětvím trhu byla vlastní bakalářská práce, která byla zaměřena na podrobnou studii malého pivovarnického subjektu z hlediska jeho postavení na trhu, ale zejména jeho finanční struktury. Tímto subjektem byl rodinný minipivovar Berounský medvěď, který se stal předmětem zkoumání i v této diplomové práci, ovšem na rozdíl od bakalářské práce není tomuto minipivovaru věnována tak zevrubná studie a stal se pouze součástí skupiny subjektů zastupujících jednotlivá pozorovaná odvětví, v nichž byl uskutečněn výzkum dopadu spotřební daně.

Jelikož spotřební daně představují opravdu rozsáhlou oblast, které by bylo nutné věnovat mnohem obsáhlejší studii, aby bylo docíleno jejímu komplexnímu přiblížení, bylo nutné přihlídnout k mezím této diplomové práce a zvolit pouze stěžejní a základní poznatky z této oblasti. Daně se prolínají v mnoha disciplínách. Počínaje historickými prvopočátky jejich vzniku a následné geneze, přes jejich současné legislativní vymezení v České republice a makroekonomickým působením daní konče. V práci bylo usilováno o poskytnutí alespoň základních poznatků daňové teorie, které posloužily ke stanovení východisek pro účely následné praktické části, jež byla zaměřena na přímou aplikaci techniky zdanění spotřebními daněmi.

První část práce zahrnující teoretická východiska posloužila k poskytnutí primárních poznatků, které je nutné před hlubším studiem problematiky spotřebních daní znát. Druhá polovina práce byla zaměřena již na podrobné zkoumání spotřebních daní a jejich působení v praktických souvislostech.

Komparace jednotlivých odvětví trhu v České republice z hlediska zatížení jejich produkce spotřební daní poukázala na proces praktického uplatňování daňové politiky u těchto selektivních daní. Tento proces zahrnoval demonstrativní ukázkou výpočtu konkrétní spotřební daně u zkoumaných subjektů, jejichž výsledky produkční činnosti tomuto zdanění podléhaly. Samotná procedura kalkulace výsledné spotřební daně obsahovala

podrobný postup týkající se výpočtu konkrétní daně při použití diferencovaných sazeb spotřebních daní a dále byl posouzen vliv selektivních daní v pojetí finanční náročnosti pro zkoumané subjekty.

Z provedených šetření v jednotlivých produkčních oblastech zatížených spotřební daní vyplývají konkrétní výsledky, které již byly interpretovány v předchozí kapitole.

Selektivní spotřební daně a jejich úloha v moderních ekonomikách se nyní výrazně odchyľuje od původních záměrů, pro které byly zavedeny. V současné době je jejich význam orientován k jednostranným účelům fiskálního nástroje. Rehabilitace postupného, v současnosti dosti překotného nárůstu daňové zátěže těmito daněmi ve formě diplomatických prohlášení ze strany politických mocnárů o nutnosti regulace spotřeby vybraného „škodlivého“ zboží jsou do značné míry pouhým zastíráním usilovného zvyšování daňového výnosu z akcízovaného zboží se stabilní spotřebou.

Ze strany producentů výrobků se zvýšenou daňovou zátěží dochází samozřejmě k protichůdným reakcím a bojují proti zvyšování sazeb spotřebních daní, které by se jistě negativně projevílo v ekonomických výsledcích jejich činností. Situaci a vývoj na trhu s alkoholickými nápoji lze jen těžko souhrnně vystihnout. Jedná se o trh, který je ovlivňován vysokým počtem faktorů, mezi které patří vliv sezónních výkyvů ve spotřebě, počasí, dostupnost výrobních surovin, politika států apod. Přesto je však možné říci, že jde o sféru, která vykazuje relativně rovnovážné výsledky produkce a prodeje, tudíž jde o stabilní trh s vysokou a nepružnou poptávkou. K ojedinělým výkyvům dochází zejména v souvislosti s legislativními změnami ze stran států, kde svoji produkční činnost výrobci uplatňují. Zvýšení spotřebních daní v první fázi vyvolává nárůst výroby a prodeje způsobený nepříznivými očekáváními a snahou vytvářet zásoby s nižším zdaněním. Další fáze může představovat dočasné snížení produkce nebo orientace výrobce na levnější produkty. Charakter tohoto zboží však zajišťuje jeho dlouhodobou a stálou spotřebu, přičemž zvýšení daňové zátěže povede, spíše než k omezení jeho spotřeby, k regresivním konsekvencím, kdy bude pokračovat spotřeba akcízovaného zboží na úkor spotřeby jiných výrobků.

7 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

- [1] ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [2] BŘEZINA, Josef. *Daňová teorie a politika*. 1. vydání. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2005. 78 s. ISBN 80-213-1362-5.
- [3] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [4] *Ottův slovník naučný: Illustrovaná encyklopaedie obecných vědomostí*. Polička: Argo, 1996-2003. 28 sv. ISBN 80-7203-007-8.
- [5] SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Nové přepracované vydání opatřené margináliemi. Praha: Liberální institut, 2001. 986 s. ISBN 80-86389-15-4.
- [6] SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [7] SEIBT, Ferdinand. *Lesk a bída středověku*. 1. vydání. Praha: Mladá fronta, 2000. 421 s. ISBN 80-204-0783-9.
- [8] FICLOVÁ, Eva. *Spotřebné dane v Európe*. 1. vydání. Brno: Tribun EU, 2009. 187 s. ISBN 978-80-7399-684-0.
- [9] Ministerstvo zemědělství České republiky. Odbor rostlinných komodit. Odpovědná redaktorka Lenka Bublíková. *Situační a výhledová zpráva: réva vinná a víno duben 2010*. Praha: Ministerstvo zemědělství ČR, 2010. 92 s. ISBN 978-80-7084-895-1.
- [10] Ministerstvo zemědělství České republiky. Odbor rostlinných komodit. Odpovědná redaktorka Markéta Altová. *Situační a výhledová zpráva: chmel pivo červenec 2009*. Praha: Ministerstvo zemědělství ČR, 2010. 65 s. ISBN 978-80-7084-795-4.

[11] Ministerstvo zemědělství České republiky. Odbor účetnictví, státní pokladny a metodiky účetnictví. Zpracovala Irena Vozková. *Výroba, příjem a vydání lihu v ČR*. Praha: Ministerstvo zemědělství ČR, 2010. 20 s.

[12] Ministerstvo financí České republiky. *Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu: Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 1998 - 2009*. Praha: Ministerstvo financí ČR.

[13] OECD (2010). *Revenue Statistics 2010 – Special feature: Environmental Related Taxation*. OECD Publishing, 2010. ISBN 978-92-64-09501-4.

Legislativa

[14] Česko. Zákon č. 353/2003 ze dne 26. září 2003 o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů.

[15] Česko. Zákon č. 321/2004 ze dne 29. dubna 2004 o vinohradnictví a vinařství, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

[16] Sagit, nakladatelství ekonomické a právní literatury Ostrava. *Pěstitelské pálení* [online]. [cit. 06-03-2011]. Dostupné z : http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_288.htm.

[17] Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky. Odbor 06200. *Stručná charakteristika Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj* [online]. Vystaveno: 28-05-2010 [cit. 03-02-2011]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument5915.html>.

[18] OECD. *OECD PowerPoint References: OECD Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj* [online]. [cit. 03-02-2011]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/dataoecd/15/18/40871100.ppt>.

[19] Truthful Politics. *The Laffer and Armeý Curves* [online]. Vystaveno: 06-10-2010 [cit. 07-03-2011]. Dostupné z: <http://www.truthfulpolitics.com/http://truthfulpolitics.com/comments/the-laffer-and-armey-curves/>.

[20] The Heritage Foundation. *The Laffer Curve: Past, Present, and Future* [online]. Vystaveno: 01-06-2004 [cit. 07-03-2011]. Dostupné z: <http://www.truthfulpolitics.com/http://truthfulpolitics.com/comments/the-laffer-and-armey-curves/>

8 Přílohy

Příloha č. 1: Struktura výnosů státního rozpočtu ČR ze spotřebních daní

Struktura výnosů ze spotřební daně v roce 2005

Druhá spotřební daň	Příjem v Kč		
	vnitrostátní	z dovozu	celkem
SPD z piva	3 503 089 857,05	62 700,00	3 503 152 557,05
SPD z lihu	5 761 596 941,08	12 730 508,60	5 774 327 449,68
SPD z vína a meziproductů	304 804 027,90	3 531 187,30	308 335 215,20
Celkový příjem ze SPD	110 310 710 243,93	138 266 406,22	110 448 976 650,15

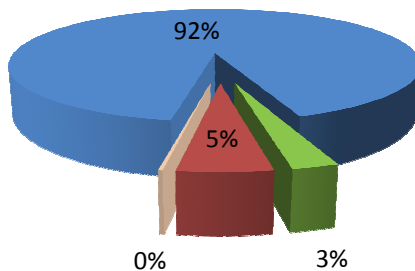
Struktura výnosů ze spotřební daně v roce 2007

Druhá spotřební daň	Příjem v Kč		
	vnitrostátní	z dovozu	celkem
SPD z piva	3 656 853 840,34	543 237,00	3 657 397 077,34
SPD z lihu	7 107 092 338,58	14 729 409,99	7 121 821 748,57
SPD z vína a meziproductů	333 900 744,90	2 505 034,00	336 405 778,90
Celkový příjem ze SPD	141 047 050 469,28	-33 151 668,20	141 013 898 801,08

Struktura výnosů ze spotřební daně v roce 2009

Druhá spotřební daň	Příjem v Kč		
	vnitrostátní	z dovozu	celkem
SPD z piva	3 438 242 403,33	450 001,00	3 438 692 404,33
SPD z lihu	6 918 387 030,12	18 980 758,90	6 937 367 789,02
SPD z vína a meziproductů	322 218 542,50	3 473 335,00	325 691 877,50
Celkový příjem ze SPD	129 936 065 932,38	69 507 791,75	130 005 573 724,13

■ SPD z piva ■ SPD z lihu ■ SPD z vína a meziproductů ■ Ostatní SPD



zdroj: Celní správa ČR, vlastní zpracování

Příloha č. 2: Přiznání ke spotřební dani

zdroj: Celní správa ČR

I. ODDĚL
Ostatní daňový subjekt (skladatel zboží) *)
Číslo přílohy tohoto oznámení *)

1. 2. 3. 4.

C. Z.

č. j.	č. L. 1	č. L. 2	č. L. 3	č. L. 4	č. L. 5	č. L. 6	č. L. 7	č. L. 8
1	Číslo přílohy	Číslo přílohy	MJ	Procento výnosu z vývozu	Procento výnosu z vývozu	Data	Název na vrátnost daně	Kód
2								
3								
4								

II. ODDĚL

	Základní sátek	Základní úřad
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>
2	<input type="text"/>	<input type="text"/>
3	<input type="text"/>	<input type="text"/>

III. ODDĚL
Evidenční údaje
Evidenční údaje, daňové přiznání podle § 13 odst. 24, § 18 odst. 6, 7, 8 a § 20 odst. 22 písm. a), § 25 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daniích, ve znění pozdějších předpisů, případně (včetně povinnosti daňové přiznání):
*) Vyplněte se pouze tehdy, resp. u každé položky daňové povinnosti za zdaňovací období.
*) Nelohdici se šermíře

IV. ODDĚL
Daňový subjekt je v konkrétním řádku daně:

Přiznání sestavě:
Příjmení Jméno
Titul Příjme

Celní úřad příslušný daně vyměření / doúčtování vyměření) podle § 140 / § 144) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řízení, v platném znění,
dne:
místo:

Projevy správněho provedení správně daně

Základ o převzetí poskytnutého zápisu daně dle § 29), § 29) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daniích, ve znění pozdějších předpisů, na úřadu vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období, za které je daňová přiznání poskytnuta. Zjistěte bylo poskytnuto ve výši - Kč

Datum **Číslo** **Číslo**

Než začnete vyplňovat daňový předpis, přečtěte si, prosím, pokyny.

C. Z.

Daňové přiznání *)
část opravná dodatková

Příloha přílohy

OTIS PŘEZKUMUJÍCÍHO NÁZBU OADRHO ODRHO

PŘIZNÁNÍ

ke spotřební dani z podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daniích, ve znění pozdějších předpisů za zdaňovací období: *) měsíc rok den vzniku povinnosti daně přiznat a zaplatit: *)

Den zjištění důvodů pro podání dočasného daňového přiznání:

Právní osoba: Jméno
Příjmení: Příjme
Titul: Řečí

Právní osoba: Jméno
Identifikační číslo: Příjme

Právní osoba: Jméno
Obchodní firma (je-li má osoba), obchodní firma nebo název (je-li má osoba):
Právní osoba (je-li má osoba):

PROHLÁŠUJÍ, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.
Osoba oprávněná k podání za daňový subjekt:
Příjmení a jméno / název právního subjektu vystupujícího daňové povinnosti:
Evidenční číslo osvědčení daňového poradce (ČD) příslušné osoby:

Osoba oprávněná k podání: Jméno
Příjmení:

Vztah k daňovému subjektu / vztah k právnímu subjektu vystupujícímu daňové povinnosti:

Datum **Číslo** **Číslo**

*) Vyplně se pouze tehdy z důvodů uvedených v pokynech
25 540 dlc: — vzor č. 3

*) Nelohdici se šermíře

Příloha č. 3: Čtvrtletní výkaz o výrobě, příjmu a vydání surového lihu kvasného

zdroj: Ministerstvo financí ČR

I. Surový lih kvasný v litrech etanolu

Ukazatel	Čís. řad.	Skutečnost od 1.1./1.4./1.7./1.10. do 31.3./30.6./30.9./31.12.
	0	1
Slav zšrob k 1.1./1.4./1.7./1.10.	01	
Výroba celkem (ř.03 až 08)	02	
z obilovin	03	
z masných těpy	04	
z vinařských produktů	05	
z brambor a bramborového škrobu	06	
z ovoce	07	
z ostatních surovin	08	
Nakup v tuzemsku	09	
Ostatní zdroje včetně dovozu	10	
Zdroje celkem (ř.01+02+09+10)	11	
Dodávky na rafinaci včetně vlastní spotřeby na rafinaci	12	
z obilovin	13	
z masných těpy	14	
z vinařských produktů	15	
z brambor a bramborového škrobu	16	
z ovoce	17	
z ostatních surovin	18	
Další prodej v tuzemsku	19	
Ostatní použití včetně vývozu	20	
Použití celkem (ř.12+19+20)	21	
Slav zšrob na konci sledovaného období (ř.11-21)	22	

Metodické vysvětlivky

(podrobněji viz příloha č. 1)

ř.10: Pokud jsou vyplněny údaje v řádku „Ostatní zdroje včetně dovozu“ je třeba uvést v příloze k výkazu, co je v těchto ukazatelích zahrnuto. Dovozem za sečtené období se rozumí celý dovoz včetně dovozu prostřednictvím jiných organizací.

ř.20: Pokud jsou vyplněny údaje v řádku „Ostatní použití včetně vývozu“, je třeba uvést v příloze k výkazu, co je v těchto ukazatelích zahrnuto. Vývozem celkem se rozumí vývoz, který byl realizovaný přímo výrobcem stejně jako prostřednictvím jiných organizací.

ř.22: Hodnota konečné zásoby se vztahuje k 31.3., 30.6., 30.9. a 31.12.

Lih (MZe) 1-04

Regionální statistické středisko
Schváleno DSU pro MZe
čís. 154/11 ze dne 25. 10. 2010

Čtvrtletní výkaz o výrobě, příjmu a vydání surového lihu kvasného

od do 2011

Výkaz je součástí Programu statistických zprávek na rok 2011. Podle zákona č. 88/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, je zpracováván jednotka právního postavení všechny potřebované údaje. Což znamená, že údaje jsou zpracovány za celou ČR.

Vypředený výkaz doručte do 10. kalendářního dne po skončení sledovaného období
Ministerstvo zemědělství, oddělení státní statistické služby,
Těšnov 17, 117 45 Praha 1, Fax: 222 313 027,
e-mail: lih.k.priuchovna@mze.cz

Informace podá: MZ, oddělení státní statistické služby, Lenka Průchová, tel. 211 812 511

ICO

Název a sídlo zpracovatelé jednotky

Výkaz vyplněno	Jméno a příjmení	Podpis
	Telefon	Datum
	Fax	
	E-mail	

Komentář (uveďte případné poznámky)