

Univerzita Hradec Králové
Fakulta informatiky a managementu
Katedra ekonomie

Ekologické daně a jejich význam
Zachování výnosové neutrality
Bakalářská práce

Autor: Ing. Věra Peterová
Studijní obor: Finanční management – kombinovaná forma

Vedoucí práce: Ing. Pavel Jedlička, CSc.

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a s použitím uvedené literatury.

V Hradci Králové dne 22.4.2015

Poděkování:

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Pavlu Jedličkovi, CSc. za vstřícný přístup, metodické vedení práce a cenné rady.

Také děkuji své rodině, především Mgr. Aleně Peterové a Ing. Janu Ďoubalovi za podporu během studia.

Anotace

Bakalářská práce se zabývá ekologickou daňovou reformou, která v České republice probíhá od roku 2008. V úvodu je charakterizována oblast environmentálních daní, poté jsou popsány tři nové daně zavedené do českého daňového systému – daň ze zemního plynu, daň z elektřiny a daň z pevných paliv, které bývají souhrnně označovány jako ekologické (také energetické) daně.

Reforma představuje přesun daňové zátěže z daní uvalených na lidskou práci směrem k daním nepřímým uvaleným na produkty, které mají negativní vliv na životní prostředí. Základním atributem reformy je výnosová neutralita; reforma tedy nemá vést ke zvýšení celkové daňové zátěže. Cílem této práce je zjistit, zda byla výnosová neutralita dodržena. Analýza probíhá na úrovni státního rozpočtu, kde porovnává inkasované částky z ekologických daní a z daní z práce, kam je zařazena daň z příjmů fyzických osob a příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Další analýza probíhá na úrovni domácností (rozčleněných do čtyř typů), kde je porovnáván poměr výdajů domácností na energie s poměrem daní z práce.

Klíčová slova

Ekologické daně, ekologická daňová reforma, výnosová neutralita

Annotation

Title: Environmental taxes and their importance

Subtitle: Revenue neutrality preservation

This bachelor thesis deals with the environmental tax reform which was introduced in the Czech Republic in 2008. At the beginning there is a description of environmental tax issue and then the three new taxes established into Czech tax system are described (taxes on natural gas, electricity and solid fuels). These three taxes are called 'ecological' or 'energy' taxes.

The reform consists of reduction of payroll taxes and increase in taxes that have negative impact on the environment. The key attribute is revenue neutrality; the reform should not increase the global tax burden. The aim of this thesis is to find out if the revenue neutrality has been kept. An analysis is carried out at a state level where ecological taxes revenues are compared to payroll taxes revenues. Another analysis is carried out at households level (divided into four types) where a ratio of costs on energy are compared to payroll taxes expenditures.

Keywords

Environmental taxes, environmental tax reform, revenue neutrality

Obsah

1 Úvod.....	1
2 Podstata ekologických daní.....	3
2.1 Základní pojmy.....	3
2.1.1 Definice.....	3
2.1.2 Funkce daní.....	3
2.1.3 Třídění daní.....	4
2.2 Definice ekologických daní.....	6
2.2.1 Negativní externality.....	7
2.2.2 Další definice.....	8
3 Ekologická daňová reforma v ČR.....	9
3.1 Plánované etapy reformy.....	10
3.2 Zavedení ekologických daní v rámci I. etapy.....	11
3.2.1 Směrnice 2003/96/ES.....	11
3.2.2 Směrnice 2004/74/ES.....	13
3.2.3 Zákon č. 261/2007 Sb.....	13
3.2.4 Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů.....	16
3.2.5 Daň z pevných paliv.....	16
3.2.6 Daň z elektřiny.....	17
3.3 Ekologické aspekty v jiných daních a poplatcích.....	18
3.3.1 Spotřební daň z minerálních olejů.....	20
4 Zachování výnosové neutrality.....	22
4.1 Výnosy ekologických daní.....	22
4.2 Výnosy daní souvisejících se zdaněním práce.....	24
4.3 Naplnění požadavku výnosové neutrality – na úrovni ČR.....	28
4.4 Naplnění požadavku výnosové neutrality – na úrovni domácností.....	29
4.4.1 Domácnosti zaměstnanců.....	31
4.4.2 Domácnosti samostatně činných.....	32
4.4.3 Domácnosti nezaměstnaných.....	34
4.4.4 Domácnosti důchodců.....	36

5 Shrnutí výsledků.....	39
6 Závěr.....	42
Seznam použité literatury.....	45
Seznam obrázků.....	48
Seznam tabulek.....	48
Seznam symbolů, veličin a zkratk.....	49

1 Úvod

V posledních dekáдах se stále více v rámci nadnárodních diskusí zmiňují pojmy jako globální oteplování a znečišťování životního prostředí. Ať už spolu tyto pojmy souvisí více či méně, případně vůbec, rozhodně se především vyspělé země shodují v nutnosti zavádět opatření, která přispějí k ochraně životního prostředí a k zamezení růstu míry jeho znečištění.

Jedním typem takových opatření mohou být finanční prostředky, které by svou výší a nutností úhrady měly přimět znečišťovatele produkovat menší množství škodlivých látek, nebo by alespoň měly vyvážit stupeň poškození přírody tím, že použijí vybrané finance na odstranění znečištění.

Pro tento typ prostředků se vžil název *ekologické*, případně *environmentální* daně a poplatky. V těch evropských státech, které si jako první začaly uvědomovat možnost ochrany životního prostředí touto cestou, se environmentální daně začaly zavádět na počátku 90. let (byly to především skandinávské státy) v rámci tzv. ekologické daňové reformy. Reforma představuje přesun daňové zátěže z daní přímých (z práce) směrem k daním nepřímým uvaleným na statky, které mají negativní vliv na životní prostředí. Jejím cílem je stimulovat ekonomické subjekty k chování, které snižuje poškození životního prostředí a jeho dopady na zdraví obyvatel. Reforma má motivovat k modernizaci ekonomiky, investicím do efektivních technologií, vyšší zaměstnanosti a ke snižování znečištění. Základním atributem reformy je výnosová neutralita; reforma tedy nemá vést ke zvýšení celkové daňové zátěže.

Tato práce se zabývá ekologickou daňovou reformou, která v České republice probíhá od roku 2008. Druhá kapitola se věnuje stručnému seznámení s daněmi obecně a charakteristice oblasti environmentálních daní. Třetí kapitola popisuje plánované etapy ekologické daňové reformy v České republice s důrazem na první etapu, během které byly do českého daňového systému zavedeny tři nové daně – daň ze zemního plynu, daň z elektřiny a daň z pevných paliv, které bývají souhrnně označovány jako ekologické (také energetické) daně.

Praktickou část práce tvoří čtvrtá kapitola, která analyzuje, zda byla dodržena výnosová neutralita – klíčový princip reformy. Analýza probíhá na úrovni státního rozpočtu, kdy porovnává inkasované částky z ekologických daní a z daní uvalených na

lidskou práci, kam je zařazena daň z příjmů fyzických osob a příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Další analýza probíhá na úrovni domácností (rozčleněných do čtyř typů), kde je porovnáván poměr výdajů domácností na energie s poměrem daní uvalených na lidskou práci, vždy vztažené k hrubým příjmům domácnosti. Pátá kapitola shrnuje dosažené výsledky.

Cílem práce je charakterizovat ekologické daně v daňovém systému České republiky a analyzovat zachování výnosové neutrality v již proběhlé první etapě ekologické daňové reformy.

2 Podstata ekologických daní

V této kapitole bude nejprve vysvětlena obecná podstata daní a teprve poté bude přiblížena podstata ekologických daní.

2.1 Základní pojmy

Daně jsou příjmem veřejných rozpočtů.

2.1.1 Definice

V literatuře lze nalézt různé definice pojmu *daň*. Např. podle [1] je daň definována jako povinná, nenávratná, neúčelová, neekvivalentní, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu. Představuje tedy jednostranný transfer finančních prostředků ze soukromého do veřejného sektoru. Buď se pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností.

Neúčelovost znamená, že vybraná daň není určena k financování konkrétních projektů, ale stane se součástí příjmů veřejného rozpočtu, z něhož budou financovány různé veřejné potřeby.

Neekvivalentnost znamená, že poplatník nemá za daň zaplacenou v konkrétní výši nárok na protihodnotu v odpovídající výši.

V souvislosti s pojmem *daň* je vhodné uvést také pojem *poplatek*. Podle [1] je poplatek definován jako peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem, na rozdíl od daně je tedy ekvivalentní, účelový a dobrovolný. V některých zemích (včetně České republiky) mají však některé místní poplatky spíše charakter daní (např. poplatek za psa). V některých zemích se přímo nazývají místními daněmi.

2.1.2 Funkce daní

Daně plní mnoho funkcí. Mezi nejdůležitější a nejčastěji uváděné patří následujících pět. (Někdy se zmiňují jen funkce redistribuční, alokační a stabilizační, protože fiskální funkce je obsažena ve všech a stimulační funkce je relativně novým pojmem.)

- **Fiskální funkce**

Tato funkce je historicky nejstarší. Odráží fakt, že daně jsou příjmem veřejných rozpočtů a slouží k financování veřejných výdajů.

- **Redistribuční funkce**

Slouží k přesunutí části důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. Tato funkce tedy napravuje určitou nespravedlnost vznikající na trhu práce (nespravedlnost je ovšem lidmi vnímána různě).

- **Alokační funkce**

Řeší problematiku rozložení vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebu, když trh sám nealokuje zdroje efektivně. Příčinami tržního selhání mohou být existence veřejných statků, externalit a nedokonalá konkurence [1].

- **Stabilizační funkce**

Spočívá ve zmírňování výkyvů v ekonomice. Zdroje získané prostřednictvím daní v bohatším období mohou být v použity v období recese. Neoklasičtí ekonomové však odmítají funkci daní jako stabilizátora ekonomiky, neboť právě snaha o stabilizaci podle nich vyvolává nestabilitu ([1], [2]).

- **Stimulační funkce**

Prostřednictvím daní může být určitým způsobem regulována či omezována spotřeba některých statků (např. tabáku a alkoholu), případně stimulováno či motivováno žádoucí jednání (např. poskytování darů, jejichž hodnotu lze odečíst ze základu daně).

2.1.3 Třídění daní

Daně lze klasifikovat z mnoha hledisek. Nejčastěji se lze setkat s členěním:

- podle **vazby na důchod poplatníka**

- daně *přímé* – Dopadají na konkrétní osoby, které je platí na úkor svého důchodu. Patří sem důchodové daně, majetkové daně a daně z hlavy.

- daně *nepřímé* – Nevztahují se přímo na důchod poplatníka. Rozlišujeme plátce, který vybranou daň odvádí do veřejného rozpočtu, a poplatníka, který je nositelem daně (je na něj přenesena v podobě vyšší ceny).
- podle **objektu daně**
 - daně *z příjmů/důchodů* – Řadí se sem daň z příjmů fyzických osob i daň z příjmů právnických osob.
 - daně *ze spotřeby* – Jsou to nepřímé daně. Patří sem jak všeobecná daň z přidané hodnoty, tak selektivní spotřební daně (tzv. *akcízy*), které postihují jen vybraná zboží (např. pivo, tabák apod.).
 - *majetkové* daně – Závisí na majetku poplatníka. Patří sem např. daň z nemovitosti, dědická daň, darovací daň.
 - daně *z hlavy* – Uplatňovaly se spíše v minulosti. V dnešní době mají charakter daně z hlavy např. místní poplatky za komunální odpad.
- podle **vztahu k poplatníkovi**
 - daně *osobní* – Týkají se poplatníka tím, že zohledňují jeho platební schopnost (daň osobní důchodová).
 - daně *in rem* (na věc) – Nesouvisí s platební schopností poplatníka. Jsou to tedy daně spotřební, z přidané hodnoty, důchodové placené společnostmi a majetkové daně.
- podle **vztahu sazby k základu daně**
 - daně *ad valorem* (k hodnotě) – Jejich výše je stanovena procentuálně z ceny základu.
 - daně *specifické* (jednotkové) – Jsou určeny podle množství jednotek daňového základu nebo užitečné vlastnosti v základu (např. počet litrů čistého alkoholu).
 - daně *bez vztahu* (paušální) – Zde neplatí žádný vztah mezi velikostí daně a daňového základu. Subjekty tyto daně platí z titulu toho, že existují.

Daně lze také klasifikovat podle **daňového určení** (zda plynou do rozpočtu *státního, municipálního* či rozpočtu jiných *územněsprávních celků*), podle **progrese**

(zda se s růstem důchodu poplatníka míra zdanění mění *progresivně*, *regresivně* či zůstává *proporcionální*), podle **charakteru veličiny** (*kapitálové* daně uložené na stavovou veličinu, *běžné* daně uložené na tokovou veličinu).

Třídění daní zavedla také organizace OECD¹. Klasifikace rozděluje daně do šesti hlavních skupin:

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

5000 Daně ze zboží a služeb

6000 Ostatní daně

Tyto skupiny se dále dělí na podskupiny – kompletní dělení je popsáno v [3]. Klasifikace OECD slouží ke statistickým a srovnávacím účelům.

2.2 Definice ekologických daní

Ekologie je věda zabývající se vztahy mezi organismy a životním prostředím.

Pojem *ekologické daně* se objevil v době, kdy začaly růst nároky na ochranu životního prostředí z důvodu nadměrného znečišťování při výrobě a spotřebě látek škodících životnímu prostředí.

Řadí se k daním nepřímým, spotřebním. S tím souhlasí klasifikace OECD, kde spadají do skupiny 5000 Daně ze zboží a služeb, do podkategorie 5121 Akcízy.

Jednotná definice ekologických daní však neexistuje. Podle [4] patří ekologická daň mezi nápravné daně a „*vyjadřuje náklady společnosti na odstranění negativní externality, kterou je znečištění životního prostředí látkami škodlivými jak lidskému zdraví, tak biotopu planety*“.

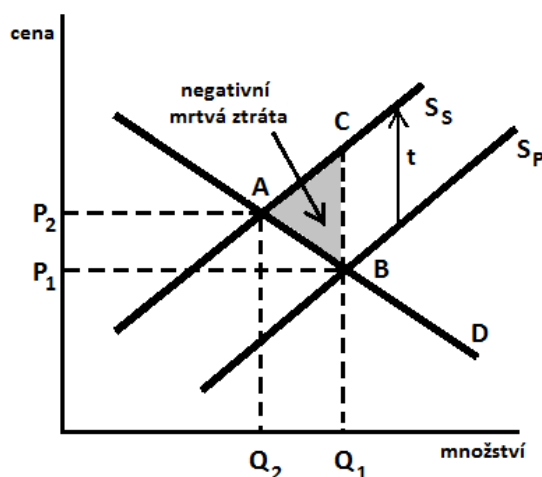
¹ OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) sdružuje 34 zemí. Česká republika se stala členem v prosinci 1995.

2.2.1 Negativní externality

Negativní externality vznikají, když výroba nebo spotřeba jednoho subjektu způsobuje nezamýšlené náklady jiným subjektům. Přitom ti, kteří náklady způsobili, za tyto dodatečné náklady neplatí. Dochází tak k neefektivní alokaci zdrojů – viz Obr. 1. Náklady výrobce před zdaněním znázorňuje křivka nabídky S_p . Při poptávce D se vyrábí množství zboží Q_1 za cenu P_1 . Celkové společenské náklady včetně nákladů na odstranění externalit jsou vyjádřeny křivkou S_s . Efektivní alokaci zdrojů by tedy odpovídala výroba o velikosti Q_2 za cenu P_2 . Tuto alokaci může zajistit daň uložená výrobcí o velikosti t . Oblast ABC označuje neefektivitu, která existovala před zdaněním a která tedy byla uvalením daně (a zároveň snížením výroby) odstraněna.

V praxi není snadné zjistit velikost celkových společenských nákladů, proto není jednoduché stanovit velikost daně tak, aby neefektivitu vhodně odstranila.

Obr. 1: Negativní externalita



Zdroj: [1]

Pigouviánská daň

Arthur Cecile Pigou byl anglický ekonom, který se externalitami zabýval. Pigouviánská (Pigouovská) daň je označení pro daň uvalenou na každou jednotku znečištění životního prostředí tak, aby vyrovnala mezní náklady firmy marginálním společenským nákladům [2]. Z hlediska ekonomické teorie se jedná o daně tržně

efektivní. Problém je však v tom, že hodnoty znečištění jsou často nezměřitelné, popř. by jejich měření vyžadovalo příliš vysoké náklady.

2.2.2 Další definice

K dalším definicím pojmu *ekologické daně* se dostaneme, pokud na ně budeme nahlížet z různých přístupů; dva hlavní uvádí [1]. Můžeme za ně považovat platby do veřejných rozpočtů, při jejichž zavedení nebo zvýšení se:

- očekává pozitivní vliv na životní prostředí (primární cíl daně je tedy skutečně ten environmentální), nebo
- projeví vliv na daňovou základnu představující environmentálně škodlivou výrobu či spotřebu. Zde by se tedy do kategorie *ekologická daň* mohla dostat i daň, která byla zavedena z jiných důvodů než kvůli ochraně životního prostředí (např. pokud uvalení vyšší sazby daně z přidané hodnoty na automobily způsobí snížení provozu a tedy i vypouštění emisí).

Takovýmto daním se však většinou říká *environmentální* a zahrnují obvykle širší škálu prostředků, než když mluvíme jen o ekologických daních.

Definici *environmentálních daní* nabízí i OECD, která je vymezuje jako „*povinné, neekvivalentní platby do veřejného rozpočtu uvalené na daňové základy považované za relevantní ve vztahu k životnímu prostředí*“ (překlad z originálu [5] uveden v [1]).

Občas je možné narazit i na pojem *energetické daně*. Ty se vztahují přímo k výrobě elektrické a tepelné energie a k palivům. Označují tedy většinou užší škálu prostředků než *ekologické daně*.

Jak vyplývá z předchozího textu, vymezení pojmu *ekologické daně* nemusí být zcela jednoznačné. Ani v českých zákonech není tento pojem definován, přestože se takto běžně označují tři konkrétní daně – nejmladší daně zavedené do daňového systému České republiky na počátku ekologické daňové reformy.

3 Ekologická daňová reforma v ČR

Tato kapitola se zabývá podstatou ekologické daňové reformy, jejím zavedením a plánovanými etapami v České republice. Velká část se soustředí na konkrétní daně vybírané od roku 2008. Poslední část kapitoly se věnuje daním a poplatkům, které se svým charakterem také blíží ekologickým daním.

Již v 90. letech 20. století začala v některých evropských státech probíhat tzv. *ekologická daňová reforma* (EDR). Jejím hlavním cílem je stimulovat ekonomické subjekty k chování, které snižuje poškození životního prostředí a jeho dopady na zdraví obyvatel.

Reforma představuje přesun daňové zátěže z daní přímých (především daň z příjmů fyzických a právnických osob) směrem k daním nepřímým (především spotřební daně). Principem je tedy danit to „negativní“ (výrobky a služby, jejichž výroba nebo spotřeba má negativní dopad na životní prostředí a lidské zdraví) a zároveň povzbuzovat k činnostem „pozitivním“ (k práci). Reforma má motivovat k modernizaci ekonomiky, investicím do efektivních technologií, vyšší zaměstnanosti a ke snižování znečištění.

Základním atributem reformy je výnosová neutralita; reforma tedy nemá vést ke zvýšení celkové daňové zátěže. Dodatečné výnosy ze zdanění zavedeného v rámci EDR mají být provázeny adekvátním poklesem jiných daní nebo zvýšením výdajů státního rozpočtu [6].

V České republice se první záměry ke zdanění výrobků znečišťujících životní prostředí začaly objevovat na konci 90. let. V roce 2001 proběhl první pokus předložit *Návrh koncepce ekologické daňové reformy* k projednání vládě ČR, bohužel však byl odmítnut klíčovými ministerstvy z důvodu nejasného návrhu kompenzací pro nízkopříjmové skupiny obyvatel [7]. V srpnu 2002 se vláda v programovém prohlášení zavázala k bezodkladnému zahájení prací na výnosově neutrální ekologické daňové reformě. V říjnu 2005 byl na Ministerstvu životního prostředí dokončen materiál *Koncepce ekologické daňové reformy*, který byl po připomínkovém řízení ze strany Ministerstva financí kompromisně upraven a v prosinci 2006 předložen vládě pod názvem *Principy a harmonogram ekologické daňové reformy* [8].

Dne 3. ledna 2007 vzala vláda České republiky tento materiál na vědomí, čímž byla zahájena realizace ekologické daňové reformy v České republice. EDR má probíhat postupně ve třech etapách do roku 2017.

3.1 Plánované etapy reformy

První etapa

První etapa byla naplánována na roky 2007–2009. Spočívala v zapracování směrnice 2003/96/ES² do právního řádu České republiky, a to do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jehož části 45, 46 a 47 zavedly tři nové daně – daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny, které doplnily již existující spotřební daň z minerálních olejů. Zákon č. 261/2007 Sb. představoval balíček reformních opatření konstruovaný tak, aby došlo k celkovému snížení daňové zátěže všech obyvatel – výnosová neutralita však měla být naplněna od 1. ledna 2009 (až budou vyhodnoceny reálné výnosy z nově zavedených daní) [7].

Daně se začaly uplatňovat od 1. 1. 2008. Podrobný popis zavedených daní je uveden v podkapitole 3.2.

Druhá etapa

Druhá etapa měla být věcně a legislativně připravena do konce roku 2008 a realizována v letech 2010–2013, opět s důrazem na výnosovou neutralitu. Jejím cílem měla být revize systému poplatků v oblasti životního prostředí a transformace poplatků za znečištění ovzduší na ekologické daně. Za účelem snížení emisí do ovzduší měla být vytvořena emisní daň z oxidu uhličitého (CO₂).

Evropská komise totiž už od roku 2009 připravuje revizi směrnice 2003/96/ES, jejímž cílem je upravit výběr ekologických daní tak, aby zohlednily nejen spotřebované množství energie (jako je tomu doposud), ale i obsah CO₂ produkovaného při spalování. Daně se budou skládat ze dvou složek – z emisní složky (zohledňující emise CO₂) a energetické složky (zohledňující spotřebované množství energie). Pro zdanění CO₂ tedy bude určen společný rámec. Dosud (2/2015) však nebylo novelizované znění směrnice schváleno. V souvislosti s touto situací se od zavedení daně z CO₂ v ČR

2 Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 23. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny [9]

prozatím upustilo. (Poplatky za znečišťování ovzduší zůstaly zachovány, došlo však k jejich podstatné úpravě v rámci zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší.)

Během druhé etapy v ČR také došlo k vyhodnocení projektu Modelování dopadů environmentální daňové reformy: II. etapa (zkráceně MODEDR) [6]. Cílem tohoto projektu bylo analyzovat dopady zavedení daně na energie, resp. CO₂. Protože se však daň na CO₂ nezavedla, projekt na tuto situaci flexibilně reagoval a analyzoval dopady regulace znečišťujících látek vypouštěných do ovzduší. Zajímavým výsledkem dílčí studie zabývající se kvantifikací externích nákladů výroby elektrické energie [10] bylo zjištění, že stávající sazby poplatků za znečišťování ovzduší jsou řádově nižší než mezní náklady na zamezení těchto emisí, což nemotivuje producenty ke snižování znečištění.

Třetí etapa

Poslední etapa EDR měla být připravena do konce roku 2012 a realizována v letech 2014–2017. Po vyhodnocení účinků první a druhé etapy EDR mělo být zváženo rozšíření daní na další surovinové zdroje, výrobky a služby a užití přírody.

Vzhledem k doposud neukončené druhé etapě však ke třetí etapě pochopitelně zatím nedošlo.

3.2 Zavedení ekologických daní v rámci I. etapy

První etapa EDR spočívala v zapracování směrnice 2003/96/ES do právního řádu České republiky.

3.2.1 Směrnice 2003/96/ES

Implementovat směrnici 2003/96/ES do právního řádu ČR bylo nutné poté, co se Česká republika stala v roce 2004 členem Evropské unie.

Směrnice je právní akt, který stanovuje cíl, jehož musí všechny země EU dosáhnout. Každý členský stát si však sám volí prostředky, kterými daného cíle dosáhne, a zapracuje je po vydání směrnice do svého právního řádu.

Tato směrnice určuje minimální úroveň zdanění energetických produktů. Důvodů pro zavedení minimálních limitů a tedy určitou harmonizaci v daních je více. Jmenujme ty nejdůležitější:

- Stanovením minimálních úrovní zdanění se sníží stávající rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění.
- Rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie by mohly nepříznivě ovlivňovat fungování vnitřního trhu EU.
- Zdanění energetických produktů je jedním z nástrojů, jak dosáhnout cílů Kjótského protokolu³.

Směrnice potom definuje energetické produkty, minimální úroveň zdanění pro obchodní i nekomerční využití (přičemž úroveň zdanění je myšlena celková výše všech nepřímých daní, ale s výjimkou DPH) a možnosti osvobození od daně. Zároveň povoluje konkrétním státům využívat přechodného období, než bude dosažena minimální úroveň zdanění (podrobněji v [9]).

Minimální úroveň zdanění je definována v eurech. Pro členské státy, které nepřijaly euro, se úroveň přepočítává do národní měny jednou ročně. Použijí se kurzy platné první pracovní den v říjnu (zveřejněné v Úředním věstníku Evropské unie), a aplikují se od 1. ledna následujícího kalendářního roku. Pokud by přepočet částky v okamžiku roční úpravy nezpůsobil nárůst větší než 5 % nebo 5 euro (podle toho, co je nižší), může členský stát zachovat úroveň zdanění.

Zajímavá je drobná odlišnost ve směrnici 2003/96/ES a v českém zákoně č. 261/2007 v jednotkách definujících úroveň zdanění zemního plynu. Evropská směrnice vychází z gigajoulu (GJ) spalného tepla, zatímco český zákon používá megawatthodiny (MWh). Přepočet je však jednoduchý: 1 MWh = 3,6 GJ (podle [12]).

3 Kjótský protokol k Rámcové úmluvě OSN o změně klimatu byl přijat v prosinci 1997. Země, které ho ratifikovaly, se v něm zavázaly do konce prvního kontrolního období (2008–2012) snížit emise skleníkových plynů nejméně o 5,2 % ve srovnání se stavem v roce 1990.

V prosinci 2012 byl schválen dodatek potvrzující pokračování protokolu. V rámci druhého kontrolního období (2013–2020) se část zemí zavázala ke snížení emisí skleníkových plynů o nejméně 18 % pod úroveň roku 1990 (členské státy EU se zavázaly ke snížení o 20 %). [11]

3.2.2 Směrnice 2004/74/ES

V roce 2004 v souvislosti se vstupem deseti států (včetně České republiky) do EU byla vydána doplňující směrnice 2004/74/ES⁴, která těmto přistoupivším státům povolila dočasně uplatňovat sníženou úroveň zdanění, popř. osvobození od daně. Důvodem je, že daně by mohly způsobit vážné hospodářské a sociální potíže vzhledem k relativně nízké úrovni dosavadních spotřebních daní, k pokračující hospodářské transformaci těchto států, k jejich relativně nízkým úrovním důchodu a k jejich omezené schopnosti kompenzovat toto dodatečné daňové břemeno snížením jiných daní. Zejména růst cen způsobený novými daněmi by mohl mít nepříznivý dopad na občany a na národní hospodářství např. tím, že by vytvořil neúměrné břemeno pro malé a střední podniky [13].

Česká republika měla vyjednané přechodné období pro uplatnění úplného nebo částečného osvobození od daně nebo snížené úrovně zdanění u elektřiny, pevných paliv a zemního plynu do 1. ledna 2008. Do této doby se u elektřiny a pevných paliv nevybírala žádná ekologická daň, zemní plyn byl daněn podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Nynější sazby daně jsou uvedeny v odstavcích 3.2.4, 3.2.5 a 3.2.6.

3.2.3 Zákon č. 261/2007 Sb.

Ke dni 1. 1. 2008 vešel v platnost zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů [14], jehož části 45, 46 a 47 zapracovávají evropskou směrnicí 2003/96/ES do českých předpisů a zavádějí:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- daň z pevných paliv,
- daň z elektřiny.

Tyto tři daně se souhrnně označují jako ekologické (někdy také energetické) daně. Daň ze zemního plynu existovala již dříve v rámci spotřební daně z minerálních olejů, kterou upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Daně z pevných paliv a z elektřiny jsou však v České republice zcela nové.

4 Směrnice Rady 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění [13]

Společná ustanovení

Všechny tři daně jsou v zákoně popsány odděleně; lze však vysledovat několik společných nebo alespoň velice podobných ustanovení.

Správu těchto daní vykonávají celní orgány. Daňovým územím je území České republiky.

Plátcem daně je:

- dodavatel, který na daňovém území dodal výrobek konečnému spotřebiteli (*pozn.: v této podkapitole bude pojem výrobek obecně značit předmět daně, tedy zemní plyn, pevná paliva či elektřinu*),
- provozovatel distribuční soustavy, přenosové (přepravní) soustavy nebo zásobníků výrobku,
- fyzická nebo právnická osoba, která
 - použila výrobek zdaněný nižší sazbou daně k účelu, kterému odpovídá vyšší sazba daně,
 - použila výrobek osvobozený od daně k účelům, na které se osvobození nevztahuje,
 - spotřebovala nezdaněný výrobek, s výjimkou výrobku osvobozeného od daně.

Plátce daně má registrační povinnost. K registraci dochází u místně příslušného celního úřadu.

Konečným spotřebitelem je fyzická nebo právnická osoba, která není držitelem povolení k nabytí výrobku bez daně (kromě provozovatele distribuční či přenosové soustavy a zásobníku).

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání výrobku konečnému spotřebiteli na daňovém území, případně dnem spotřeby výrobku provozovatelem distribuční či přenosové soustavy, samozřejmě i dnem spotřeby výrobku zdaněného jinak než podle předpisů (odpovídá posledním třem podbodům v seznamu výše). Za den dodání plynu nebo elektřiny, jsou-li dodávány kontinuálně plynovodem či síťovou soustavou, je považován den odečtu na měřicím zařízení, případně den zjištění skutečné spotřeby.

Podstatné je, že se daňová povinnost váže na dodání či spotřebu výrobku na území České republiky. Je-li výrobek dodán do jiných zemí, v České republice nebude zdaněn ekologickou daní.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Daně jsou splatné do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Základ daně je ve všech případech specifický a sazba daně pevná (může být však diferencovaná podle účelu využití výrobku).

Dodavatel nabývá výrobky v tuzemsku bez daně na základě povolení k nabytí bez daně, které vydává na dobu pěti let celní úřad.

Výrobky mohou být osvobozeny od daně. Konkrétní případy jsou v zákoně podrobně popsány. Společným cílem je však především:

- zamezit dvojímu zdanění (např. aby nebyl ekologickou daní zdaněn plyn, který se používá k výrobě elektřiny, jež je poté také zdaněna),
- nezatěžovat daní energeticky náročnou výrobu kovů, hutních produktů a nekovových výrobků (mohlo by dojít k přílišnému zvýšení cen navazujících produktů),
- nezvyšovat cenu tepla v domácnostech (v případě vytápění zemním plynem),
- nezatěžovat daní plyn a paliva, která jsou určena k jinému účelu než pro pohon motorů nebo výrobu tepla,
- nezatěžovat daní plyn a paliva, která se používají jako pohonná hmota pro plavby po vodách na daňovém území (neplatí pro soukromá plavidla; účelem je sjednotit podmínky pro veškeré pohonné hmoty používané ve vodní dopravě, neboť minerální oleje používané k tomuto účelu jsou od daně rovněž osvobozeny).

Další podkapitoly se budou věnovat specifickým ustanovením týkajícím se zemního plynu, pevných paliv a elektřiny.

3.2.4 Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Předmětem daně je zemní plyn ve zkapalněném i plynném stavu⁵, bioplyn, svítíplyn, vodní plyn, generátorový plyn, metan a další plyny určené pro pohon motorů, výrobu tepla a další specifické účely. V zákoně č. 261/2007 Sb. jsou druhy plynu uvedeny pod kódy nomenklatury pocházející z nařízení Rady č. 2658/87⁶.

Základem daně je množství spalného tepla v MWh, a pokud ho nelze vyjádřit, pak se počítá pevná hodnota 15 MWh na tunu plynu. Sazba daně je zavedena odlišně pro zdaňovací období a má stoupající tendenci – viz Tabulka 1. Důvodem je zmírnění dopadu na ceny dalších produktů, které by při jednorázovém uložení daně v plné výši mohly znamenat problémy pro výrobce i spotřebitele.

Všechny sazby (v případě diferencované sazby až ta v posledním období) splňují minimální sazby daně směrnicí 2003/96/ES.

Tabulka 1: Sazby daně ze zemního plynu

Účel použití plynu	Sazba daně (v Kč/MWh spalného tepla) od:				
	1. 1. 2008	1. 1. 2012	1. 1. 2015	1. 1. 2018	1. 1. 2020
pohon motorů	0	34,20	68,40	136,80	264,80
blíže nespecifikované účely					
výroba tepla	30,60				
další specifické účely	30,60				

Zdroj: [4]

3.2.5 Daň z pevných paliv

Předmětem daně je černé uhlí, hnědé uhlí, brikety, koks a polokoks z černého uhlí, hnědé uhlí nebo rašeliny. Dále také ostatní uhlovodíky specifikované kódy nomenklatury z nařízení Rady č. 2658/87, pokud jsou určeny pro výrobu tepla.

5 Zemní plyn ve zkapalněném stavu se označuje zavedenou zkratkou LNG (Liquefied Natural Gas), stlačený zemní plyn zkratkou CNG (Compressed Natural Gas). Známější LPG (Liquefied Petroleum Gas), tedy zkapalněný ropný plyn, však zůstává upraven zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a vztahuje se na něj daň z minerálních olejů.

6 Nařízení Rady (EHS) č. 2568/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (ES) č. 2031/2001 ze dne 6. srpna 2001

Předmětem daně tedy není dřevo ani dřevěné uhlí.

Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku, které se prokazuje výsledkem měření v akreditované laboratoři ne starším než 1 rok. Pokud nelze spalné teplo v původním vzorku takto prokázat, stanoví se hodnota 33 GJ na tunu pevných paliv.

Sazba daně je pevná ve výši 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku.

3.2.6 Daň z elektřiny

Předmětem daně je elektřina. Základem daně je množství elektřiny v MWh, sazba činí 28,30 Kč/MWh.

Osvobozena od daně je kromě případů uvedených v 3.2.3 také např.:

- ekologicky šetrná elektřina (pocházející ze solární, větrné, geotermální, vodní energie a z biomasy) – zde je vhodné uvést poznámku o tzv. *solární dani* (viz odstavec pod tímto odrážkovým seznamem),
- elektřina vyrobená v dopravních prostředcích, pokud je v nich přímo i spotřebována,
- elektřina používaná při dopravě na železniční, tramvajové a trolejbusové dráze (účelem je nezvyšovat cenu jízdného v hromadné dopravě cestujících).

Poznámka k ekologicky šetrné elektřině a k solární dani

Zákon č. 180/2005 Sb.⁷ zavedl povinnost provozovatelů distribučních a přenosových soustav vykupovat elektřinu pocházející z obnovitelných zdrojů, pokud o to výrobce požádá, případně výrobci hradit tzv. zelený bonus, pokud elektřinu nenabízí k výkupu. Výkupní ceny i výši zeleného bonusu stanovuje Energetický regulační úřad na kalendářní rok tak, aby bylo při podpoře výkupními cenami dosaženo patnáctileté doby návratnosti investic do zařízení. Zároveň nesmí klesnout výkupní ceny na méně než 95 % hodnoty výkupních cen v předchozím roce.

Zákon si kladl za cíl zvýšit poměr vyrobené elektřiny z obnovitelných zdrojů na výši 8 % z celkové spotřeby elektřiny v ČR. Následkem těchto podpor však enormně vzrostl počet fotovoltaických elektráren, který způsobil zdražení elektřiny v ČR. Reakcí

⁷ Zákon č. 180/2005 Sb., ze dne 31. března 2005, o podpoře využívání obnovitelných zdrojů energie

a snahou o zastavení růstu fotovoltaických elektráren byla novela⁸, která zavedla odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření v období 2011–2013 v zařízeních uvedených do provozu v období 2009–2010 (vztahuje se pouze na zařízené s instalovaným výkonem výroby nad 30 kW, tedy ne na solární panely na střechách rodinných domů). Sazba odvodu činila 26 % výkupní ceny, resp. 28 % zeleného bonusu. Pro tyto odvody se vžil název *solární daň*.

Zákon č. 165/2012 Sb.⁹ nahradil k 1.1.2013 zákon č. 180/2005 Sb., a zcela ukončil podporu pro nová zařízení. Pro zařízení uvedená do provozu v roce 2010 (protože v tomto roce nastal absolutně největší rozmach) zachoval odvod za elektřinu ze slunečního záření, avšak jeho výši snížil na 10 % výkupní ceny, popř. 11 % zeleného bonusu.

Ekologicky šetrná elektřina ze solárních zdrojů je tedy osvobozena od ekologické daně z elektřiny, ale – pokud pochází ze zařízení uvedených do provozu v roce 2010 – je zpoplatněna solární daní. Už kvůli charakteru (je to daň z šetrné elektřiny) ji však nemůžeme řadit k ekologickým daním.

3.3 Ekologické aspekty v jiných daních a poplatcích

Kromě daně ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny lze v daňové soustavě České republiky najít další daně a poplatky, které souvisí s ochranou životního prostředí. V souladu s definicí OECD, která (jak již bylo řečeno v kap. 2.2.2) říká, že environmentální daně jsou *povinné, neekvivalentní platby do veřejného rozpočtu uvalené na daňové základy považované za relevantní ve vztahu k životnímu prostředí*, by tedy v širším pojetí mohly být pojmem *ekologické* označeny ty daně a poplatky, které Ministerstvo životního prostředí ČR nazývá „poplatky a daně k ochraně životního prostředí“ [15].

Poplatky mají obvykle ekvivalentní charakter, což je odlišuje od daní. Např. poplatky za využívání dálnic plynou do Státního fondu dopravní infrastruktury, který

8 Zákon č. 402/2010 Sb., ze dne 14. prosince 2010, kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie

9 Zákon č. 165/2012 Sb., ze dne 31. ledna 2012, o podporovaných zdrojích energie

výnosy z těchto poplatků využívá obecně na údržbu, opravu a výstavbu dopravní infrastruktury.

K ochraně životního prostředí se v České republice kromě výše uvedených daní používají zejména tyto prostředky:

- V oblasti znečišťování vod:
 - platba za odebrané množství podzemní vody,
 - poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových,
 - poplatek za povolené vypouštění odpadních vod do vod podzemních,
 - platba k úhradě správy vodních toků a správy povodí.
- V oblasti nakládání s odpady:
 - poplatky za uložení odpadů,
 - poplatek za komunální odpad,
 - poplatek na podporu sběru, zpracování, využití a odstranění vybraných autovraků,
 - registrační a evidenční poplatek dle zákona o obalech¹⁰,
 - odvod na jaderný účet (týká se ukládání radioaktivních odpadů).
- V oblasti ochrany ovzduší:
 - poplatek za znečišťování ovzduší (např. oxidem siřičitým a oxidy dusíku),
 - poplatky za výrobu a dovoz regulovaných látek a výrobků, které je obsahují (týká se freonů – látek poškozujících ozonovou vrstvu Země),
 - spotřební daň z minerálních olejů (podrobněji dále v 3.3.1).
- V oblasti silniční dopravy:
 - poplatek za užívání dálnic (tzv. dálniční známka; platí pro vozidla s hmotností do 3,5 tuny),
 - mýtné (vztahuje se na vozidla s hmotností nad 3,5 tuny; platí se podle ujetých kilometrů v určené síti komunikací),

¹⁰ Zákon č. 477/2001 Sb., ze dne 4. prosince 2001, o obalech

- silniční daň (vztahuje se na vozidla využívaná k podnikání).
- V oblasti ochrany horninového prostředí a půdního fondu:
 - úhrada z dobývacího prostoru,
 - úhrada z vydobytých nerostů na výhradních ložiskách nebo vyhrazených nerostů po jejich úpravě a zušlechtnění,
 - odvody za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu,
 - poplatek za odnětí pozemků plnících funkci lesa dle lesního zákona¹¹.

3.3.1 Spotřební daň z minerálních olejů

Tato daň je upravena v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, společně s daní z tabákových výrobků, lihu, piva, vína a meziproductů.

Daň z minerálních olejů zahrnuje poměrně početnou skupinu produktů, jež jsou obvykle specifikovány kódem nomenklatury a někdy není snadné je popsat slovně. S jistou mírou zjednodušení však lze říct, že předmětem této daně jsou:

- motorové benziny, ostatní benziny, letecké pohonné hmoty benzinového typu,
- střední oleje a těžké plynové oleje (motorová nafta),
- těžké topné oleje,
- odpadní oleje,
- zkapalněné ropné plyny (LPG, propan-butan) a zkapalněný bioplyn,
- jakékoliv směsi předchozích výrobků.

Obzvláště poslední položka – směsi – je v zákoně podrobněji rozepsána v mnoha bodech, které specifikují možné další přísady do směsí, objemové nebo hmotnostní podíly přísad a využití směsí.

Předmětem daně z minerálních olejů jsou i některé další výrobky, např. oleje (sójový, podzemnicový, řepkový, olivový, kokosový), toluen, naftalen, rašelina, vazelína, parafín a další, pokud jsou určeny pro pohon motorů a výrobu tepla.

¹¹ Zákon č. 289/1995 Sb., ze dne 3. listopadu 1995, o lesích

Všechny výše uvedené produkty je možné osvobodit od daně. Zjednodušeně řečeno tak nastává v případech, kdy je produkt využit k jinému účelu než k pohonu motorů nebo k výrobě tepla. Výjimku tvoří pohonné hmoty použité v letecké dopravě a v plavbách po tuzemských vodách (obojí kromě soukromé rekreační dopravy), které jsou od daně taktéž osvobozeny (stejně jako v případě daně ze zemního plynu a pevných paliv).

4 Zachování výnosové neutrality

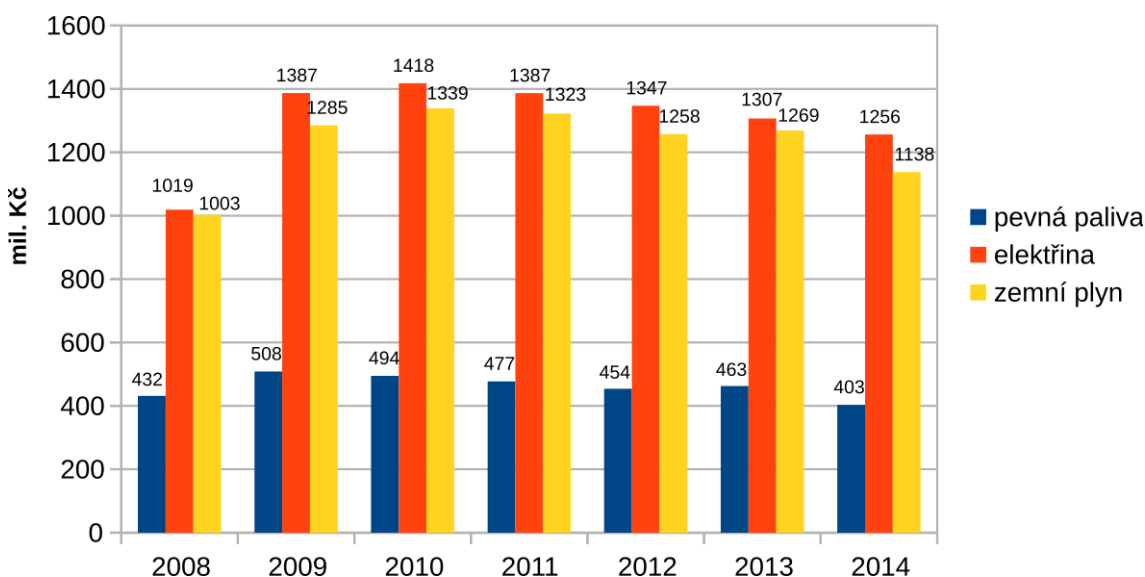
Základním atributem ekologické daňové reformy je zachování výnosové neutrality ve všech fázích reformy. Tímto se ekologické daně liší od ostatních spotřebních daní, jejichž zavedení nebývá už z principu spojeno se snížením jiných daní.

Teorie a praxe se však ne vždy shodují. Tato kapitola se proto pokusí zjistit a popsat, jakých výnosů bylo dosaženo inkasem ekologických daní a zda byly o tyto částky sníženy jiné daně, jinými slovy zda byl naplněn požadavek výnosové neutrality v rámci české daňové soustavy. Poslední podkapitola se pokusí vyjádřit důsledky reformy konkrétněji pro různé typy domácností.

4.1 Výnosy ekologických daní

Výnosy z ekologických daní zavedených v roce 2008 (tedy daň ze zemního plynu, z pevných paliv a z elektřiny) jsou znázorněny v grafu na Obr. 2.

Obr. 2: Inkaso ekologických daní v ČR v letech 2008–2014



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů Celní správy [16]

V počátku EDR však vláda očekávala vyšší inkaso. Tabulka 2 porovnává výši skutečného a plánovaného výběru ekologických daní v letech 2008–2014. V prvním

roce, kdy byly daně zavedeny, se na daních vybralo „pouhých“ 2,5 miliardy Kč oproti plánovaným 4,3 miliardy Kč.

Tabulka 2: Porovnání plánovaného a skutečného inkasa ekologických daní v letech 2008–2014

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
plán inkasa ve státním rozpočtu [mil. Kč]	4300	4200	3200	3300	3300	3300	3300
skutečné inkaso daní [mil. Kč]	2454	3180	3251	3187	3059	3038	2798
splněno [%]	57,1	75,7	101,6	96,6	92,7	92,1	84,8

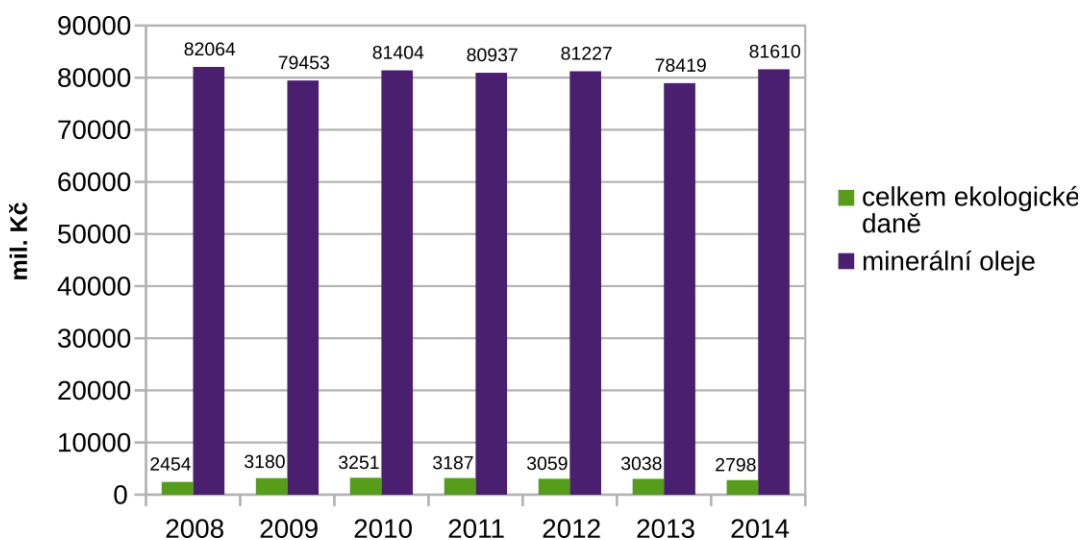
Zdroj: vlastní zpracování podle výročních zpráv Celní správy [17]

Důvodem tak nízkého výběru mohla být jak dosavadní nezkušenost v této oblasti, tak předzásobení podniků pevnými palivy z roku 2007. V roce 2009 se již vybralo 3,2 miliardy Kč, plánu 4,2 miliardy Kč však částka také nedosáhla. Je pravděpodobné, že rozpočet byl tvořen ještě v době, kdy vláda neznala výsledky předchozího roku, proto stále tvořila plán trochu nadhodnoceně. Rok 2010 poprvé zaznamenal vyšší inkaso daně než byl plán, i když oproti minulému roku stoupl jen mírně (o 71 milionů Kč). Tento úspěch v překročení plánu je možné přičítat racionálnějšímu tvoření rozpočtu (již byly známy podrobné výsledky z úvodních let). V dalších obdobích inkaso ekologických daní stále mírně klesalo. Výroční zpráva za rok 2011 [17] uvádí jako možnou příčinu reálný meziroční pokles spotřeby elektrické energie, zemního plynu i pevných paliv. Výroční zpráva za rok 2012 pak přidává další příčiny jako např. zpomalení hospodářského růstu v tuzemsku i celém středoevropském regionu, snižování energetické náročnosti ve všech průmyslových odvětvích a zvyšování cen energií způsobující energeticky odpovědnější chování spotřebitelů (což je však právě jeden z cílů reformy – snižováním energetické náročnosti se chovat odpovědněji a šetřit tím životní prostředí). Výraznější snížení inkasa v roce 2014 zatím Celní správa neobjasňuje (pravděpodobně bude uvedeno ve Výroční zprávě za rok 2014, která bude vypracována v létě 2015).

Pro představu o výši vybraných částek oproti podobně zaměřené dani z minerálních olejů je na Obr. 3 uveden graf, který porovnává výši příjmů z těchto daní s inkasem

spotřební daně z minerálních olejů. Jak je vidět, na ekologických daních se ročně vybere okolo 3 miliard Kč, což je relativně malá částka v porovnání se spotřební dani z minerálních olejů, kde se vybírá okolo 80 miliard Kč (z toho přibližně 98–99 % tvoří pohonné hmoty).

Obr. 3: Inkaso ekologických daní v ČR v letech 2008–2014: Porovnání s inkasem spotřební daně z minerálních olejů



Zdroj: vlastní zpracování podle údajů Celní správy [16]

Pokud bychom chtěli porovnat inkaso ekologických daní s celkovým inkasem veškerých daní v ČR, jedná se o relativně velice malou částku. Např. v roce 2013 bylo na daních a clech vybráno celkem 763,1 miliard Kč [18] (resp. 1361,7 miliard Kč, pokud započítáme i sociální [19] a zdravotní [20] pojištění), inkaso ekologických daní tedy tvořilo jen 0,4 % veškerých daní (resp. 0,22 %).

4.2 Výnosy daní souvisejících se zdaněním práce

Protože má ekologická daňová reforma představovat přesun ze zdanění lidské práce směrem ke zdanění výrobků a služeb s negativním dopadem na životní prostředí a lidské zdraví [8], je na místě uvést, které daně lze zařadit do kategorie „zdanění lidské práce“ a jaké na nich byly vybrány částky v průběhu minulých let.

Práce je oceňována mzdou či platem, z nichž jsou odváděny:

- příspěvky na sociální zabezpečení (přesněji pojistné na důchodové zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a nemocenské pojištění),
- příspěvky na zdravotní pojištění,
- daň z příjmu fyzických osob.

První dvě položky se sice nenazývají daň a v soustavě daní ČR někdy nebývají uvedeny, ale mnoho autorů je mezi daně vzhledem k jejich charakteru řadí (např. Kubátová [1], Široký [2]). Všechny tři položky tedy zařadíme do „zdanění lidské práce“.

Vývoj inkasa těchto daní v České republice shrnuje Tabulka 3. Údaje o dani z příjmů fyzických osob zahrnují daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání a daně z příjmů vybírané srážkou dle zvláštní sazby a byly získány ze [18]. Údaje o příspěvcích na sociální pojištění pochází z [19]. Údaje o příspěvcích na zdravotní pojištění byly získány z [20], do tabulky však nebyly zahrnuty ty, které hradí stát za nevýdělečné pojištěnce (důchodce, studenty, ženy na mateřské dovolené, nezaměstnané), protože se nevztahují k odměně za práci.

Aby bylo možné doplnit komentář k některým hodnotám a získat představu o stavu ekonomiky v jednotlivých letech, je do tabulky přidán i řádek s hodnotou růstu reálného HDP¹² (meziroční změna v procentech) a míra inflace¹³, obojí získáno z [21]). Růst reálného HDP je obvykle používán k charakteristice výkonnosti ekonomiky.

Dále je ještě nutné doplnit informace o změně sazeb (v rámci sledovaného období) daně z příjmu fyzických osob a příspěvků na sociální zabezpečení, neboť tyto změny jsou klíčové pro příjem z daní. Podstatná je i zmínka o reformě veřejných financí.

12 Hrubý domácí produkt je peněžním vyjádřením celkové hodnoty statků a služeb nově vytvořených v daném období na určitém území. Pro porovnání z více časových období se nominální hodnota očišťuje o vliv inflace – pak mluvíme o reálném HDP. Obvykle se vyjadřuje jako meziroční změna v procentech.

13 Míra inflace je vyjádřena jako procentní změna průměrné cenové hladiny za dvanáct měsíců roku proti průměrné cenové hladině dvanácti měsíců předchozího roku. [21]

Tabulka 3: Příjmy z daní souvisejících se zdaněním lidské práce a vybrané makroekonomické ukazatele v ČR v letech 2007–2013

příjem z daně [mld. Kč]	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
daň z příjmu fyzických osob	152,0	143,3	126,7	130,0	133,4	136,3	141,6
meziroční růst [%]	11,0	-5,7	-11,6	2,6	2,6	2,2	3,9
příspěvek na sociální pojištění	357,2	375,4	337,8	346,1	357,9	362,1	362,8
meziroční růst [%]	10,1	5,1	-10,0	2,5	3,4	1,2	0,2
příspěvek na zdravotní pojištění	154,4	161,6	162,7	163,2	167,6	170,1	173,7
meziroční růst [%]	10,7	4,7	0,6	0,4	2,7	1,5	2,1
celkem	663,6	680,3	627,1	639,3	658,9	668,5	678,1
meziroční růst [%]	10,5	2,5	-7,8	2,0	3,1	1,5	1,4
vybrané makroekonomické ukazatele							
růst reálného HDP [%]	5,5	2,7	-4,8	2,3	2,0	-0,8	-0,7
míra inflace [%]	2,8	6,3	1,0	1,5	1,9	3,3	1,4

Zdroj: vlastní zpracování s využitím [18], [19], [20], [21]

Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob

V roce zavedení ekologických daní (2008) došlo k reformě daně z příjmů fyzických osob. V letech 2006–2007 byla daň progresivní (12–32 %) a počítala se z hrubé mzdy (resp. z poloviny zisku u osob samostatně výdělečně činných). Od roku 2008 platí rovná daň 15 %, počítá se ze superhrubé mzdy¹⁴. (V roce 2013 k ní přibyla ještě solidární složka ve výši 7 %, kterou se zdaní částka převyšující 48násobek průměrné mzdy.) V rámci reformy došlo také ke zvýšení slev na dani [22].

Vývoj sazby příspěvků na sociální a zdravotní pojištění

Příspěvek na zdravotní pojištění má po celé sledované období stejnou sazbu – zaměstnanec odvádí částku ve výši 4,5 % hrubé mzdy, zaměstnavatel 9 % hrubé mzdy. OSVČ odvádí 13,5 % z vyměřovacího základu daně (50 % z rozdílu mezi příjmy a výdaji).

¹⁴ Superhrubá mzda je hrubá mzda zvýšená o příspěvek na zdravotní a sociální pojištění, který platí zaměstnavatel. V současnosti se tedy jedná o 134 % hrubé mzdy.

Příspěvek na sociální zabezpečení činil v letech 2007–2008 u zaměstnance 8 % hrubé mzdy, zaměstnavatel pak odváděl 26 % hrubé mzdy. Sazba pro OSVČ byla 29,6 % z vyměřovacího základu (částka, kterou si určí, ne však méně než 50 % z rozdílu mezi příjmy a výdaji).

Od roku 2009 byla sazba pro příspěvek placený zaměstnancem snížena na 6,5 % , pro zaměstnavatele na 25 %, pro OSVČ na 29,2 %.

Reforma veřejných financí

Změny v dani z příjmů fyzických osob i zavedení ekologických daní v roce 2008 byly součástí balíčku tzv. Reformy veřejných financí 2007–2010 [23], která byla uskutečněna zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Reforma se dotkla mnoha oborů. Hlavním cílem bylo snížení vládního deficitu a zastavení růstu vládního dluhu. Mezi základní principy patřilo také snížení daňové zátěže obyvatel a omezení administrativní zátěže zjednodušením daňového systému.

Kromě již zmíněné restrukturalizace systému daně z příjmů fyzických osob byla zvýšena snížená sazba DPH z 5 % na 9 %, snížena daň z příjmu právnických osob z 24 % na 21 % (a později až na 19 %), zvýšena spotřební daň z tabákových výrobků a zavedeny ekologické (energetické) daně.

Shrnutí a komentář k Tabulce 3

Shrneme-li hlavní fakta, pak v roce zavedení ekologických daní (2008) byl změněn způsob výpočtu daně z příjmů a v následujícím roce 2009 byla snížena sazba příspěvků na sociální pojištění. Zaměříme se tedy na údaje z let 2007–2008 v oblasti daně z příjmů a na údaje z let 2008–2009 v oblasti příspěvků na sociální pojištění.

Odlišný výpočet daně z příjmů se projevil snížením inkasované částky o 8,7 miliard Kč (5,7 %) mezi roky 2007 a 2008. Inflace v roce 2008 dosáhla 6,3 % a ekonomika rostla (reálně o 2,7 %), nižší inkaso by tedy skutečně mělo být zapříčiněno restrukturalizací daně z příjmů.

Sazba příspěvku na zdravotní pojištění zůstala po celou dobu neměnná, do úvah o přesunu zdanění v rámci ekologické daňové reformy tedy nebude vstupovat.

Snížení sazby příspěvků na sociální zabezpečení mezi roky 2008 a 2009 mělo za následek snížení inkasa o 37,6 miliard Kč (10 %). V roce 2009 se však projevila globální ekonomická krize, HDP meziročně reálně klesl o 4,8 %. Není tedy snadné říct, o kolik kleslo inkaso vlivem snížení sazby. Abychom získali alespoň rámcovou představu, kolik rozdíl v sazbě (dohromady 2,5 % hrubé mzdy) mohl v roce 2009 představovat, lze spočítat přibližnou hodnotu takto: Při hrubé mzdě ve výši 23 400 Kč a při počtu pracujících 3,8 milionu¹⁵ by částka ušetřená na sociálním pojištění činila asi 27 miliard Kč za rok. (U OSVČ by oproti této sumě představovala změna sazby (0,4 %) zanedbatelnou částku okolo dvou set milionů.)

Celkové snížení inkasa o 37,6 miliard Kč tedy určitě bylo z velké části způsobené snížením sazeb příspěvků na sociální pojištění, dalším podstatným vlivem ale pravděpodobně byl i pokles ekonomiky.

4.3 Naplnění požadavku výnosové neutrality – na úrovni ČR

Ekologické daně se začaly vybírat v roce 2008. Inkaso činí každoročně přibližně 3 miliardy Kč. Zavedení ekologických daní bylo součástí balíčku reformních opatření, který se dotkl mnoha oblastí.

Tato kapitola se snažila odpovědět na otázku, zda byl splněn požadavek zachování výnosové neutrality, tedy zda byl o výnos z ekologických daní snížen výnos z daní zatěžujících lidskou práci. Podle vyjádření mluvčí Ministerstva životního prostředí z března 2009 byla výnosová neutralita daňové reformy zachována, protože zavedení ekologických daní bylo součástí balíčku reformních opatření konstruovaných tak, aby došlo k celkovému snížení daňové zátěže všech obyvatel i firem. Z opatření jmenuje právě snížení sazby daně z příjmu fyzických osob od ledna 2008 a pak i snížení sazby příspěvku na sociální pojištění od ledna 2009. Přímě říká: „*U první etapy ekologické daňové reformy tak byl naplněn princip výnosové neutrality.*“ [25]

Z dat uvedených v kap. 4.2 je zřejmé, že daň z příjmu fyzických osob skutečně vyinkasovala v roce 2008 o 8,7 miliard Kč (5,7 %) méně než v roce 2007 a inkaso příspěvku na sociální zabezpečení se snížilo o 37,6 miliard Kč (10 %) mezi lety 2008

15 Průměrný evidenční počet zaměstnanců (přepočtený) v roce 2009 byl 3,827 milionu. Průměrná hrubá měsíční mzda (na přepočtené počty zaměstnanců) v roce 2009 dosáhla 23 425 Kč. Jedná se o údaje z tabulek „311 - Zaměstnanci, mzdy a náklady práce“ z Veřejné databáze ČSÚ. [24]

a 2009, i když vliv snížení sazby mohl představovat jen přibližně 27 miliard Kč (ostatní lze přičíst nastoupivší ekonomické krizi). Protože však tyto změny patří do reformy veřejných financí a snížení inkasa těchto daní mělo mimo jiné kompenzovat i zvýšení snížené sazby DPH¹⁶, těžko můžeme říct, kolik přesně z „ušetřených“ částek by mohlo náležet ke kompenzaci za zavedení ekologických daní. Protože je však částka inkasovaná na ekologických daních relativně malá (kolem 3 miliard Kč ročně), v částkách „ušetřených“ na zdanění práce by šla vždy najít. Výrok, že „princip výnosové neutrality byl naplněn“, tedy nemůžeme ani jednoznačně potvrdit, ale rozhodně ani vyvrátit.

Důležité je poznamenat, že výnosová neutralita ekologických daní byla v této podkapitole řešena na nejobecnější úrovni, tedy z hlediska inkasovaných daní do státního rozpočtu.

4.4 Naplnění požadavku výnosové neutrality – na úrovni domácností

Také je možné sledovat, zda a jak se změnil výdaje různých typů domácností v závislosti na zavedení ekologických daní a změně sazeb daně z příjmů a sociálního pojištění.

Český statistický úřad každoročně vydává statistiku peněžních vydání domácností, která obsahuje výdaje rozdělené do několika účelových skupin (např. „01 Potraviny a nealkoholické nápoje“, „02 Alkoholické nápoje, tabák“, „03 Odívání a obuv“ atd.) a také vydání rozdělená na čistá a hrubá, která se liší o částku představující daň z příjmů a příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. Ve statistice jsou zobrazeny i čisté a hrubé příjmy domácností; liší se o stejnou částku, jako je rozdíl čistých a hrubých vydání.

V rámci výdajové skupiny „04 Bydlení, voda, energie, paliva“ se nachází podskupina „Elektrická a tepelná energie, plyn, paliva“.

Právě z podskupiny „Elektrická a tepelná energie, plyn, paliva“ a z rozdílu čistých a hrubých vydání (resp. rozdílu čistých a hrubých příjmů, neboť je to to samé, tedy daň

16 V roce 2007 – tedy před zvýšením sazby – bylo na DPH inkasováno 236 miliard Kč. V roce 2008 – po zvýšení sazby – bylo inkasováno 255 miliard Kč. Rozdíl činí 19 miliard Kč. [18]

z příjmu a příspěvky na sociální a zdravotní pojištění) můžeme zjistit, zda bylo zdražení energií kvůli zavedení ekologické daně¹⁷ kompenzováno snížením zdanění lidské práce.

K analýze využijeme tabulku „Peněžní vydání domácností podle postavení osoby v čele domácnosti“¹⁸, která peněžní vydání sleduje (kromě celkového průměru) u čtyř typů domácností:

- domácnosti **zaměstnanců** – v čele s osobou v pracovním nebo služebním poměru, případně vykonávající funkci, do níž byla zvolena či jmenována,
- domácnosti **samostatně činných** – v čele s osobou zabývající se podnikáním nebo vykonávající nezávislé povolání,
- domácnosti **nezaměstnaných** – v čele s osobou, která nemá žádnou placenou práci, ale pracovat by chtěla, tzn. že si buď aktivně hledá zaměstnání nebo má v plánu podnikat, případně hodlá zaměstnání hledat. Není rozhodující, zda pobírá hmotné zabezpečení uchazečů o zaměstnání či nikoliv.
- domácnosti **důchodců** bez ekonomicky aktivních členů – v čele s osobou, která pobírá jakýkoliv druh důchodu kromě sirotčího, a nepracuje buď vůbec, nebo má její pracovní činnost pouze omezený rozsah; podmínka omezené ekonomické aktivity platí i pro ostatní členy domácnosti.

Peněžní výdaje a příjmy jsou zjišťovány na základě tzv. Statistiky rodinných účtů, která sleduje hospodaření soukromých domácností. Šetření je prováděno u souboru 3 000 domácností, což do jisté míry omezuje možnost zobecnění údajů na celou populaci, nicméně obsáhlejší datový soubor patrně neexistuje a tato data se beztak používají jako podklad pro kvalifikované rozhodování při realizaci sociální politiky státu, pro sociální a ekonomický výzkum a další [26].

Stejně jako v předchozí podkapitole se zaměříme na časové období 2007–2009.

17 Další vliv na zdražení mělo i zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %, které se dotklo cen tepla. Elektřina, plyn a paliva patří do základní sazby DPH, tam se tedy nic neměnilo.

18 Jedná se o tabulku v databázi Českého statistického úřadu [24] s kódem ZUR0040UU.

4.4.1 Domácnosti zaměstnanců

Tabulka 4 shrnuje celkové peněžní příjmy a peněžní vydání domácností, v jejichž čele stojí zaměstnanec.

- Z rozdílu hrubých a čistých vydání (resp. příjmů) je vypočtena částka zahrnující daň z příjmu a příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.
- Struktura výdajů je zestručněna pouze do dvou položek – do výdajů na energie (přesněji výdaje na elektrickou a tepelnou energii, plyn a paliva) a do ostatních výdajů.
- Z rozdílu čistých příjmů a čistých vydání jsou vypočteny úspory.

Tabulka 4: Struktura peněžních příjmů domácností zaměstnanců v letech 2007–2009

[Kč na osobu za rok]	peněžní příjmy celkem		peněžní vydání celkem		struktura hrubých příjmů			
	hrubé příjmy	čisté příjmy	hrubá vydání	čistá vydání	daň z příjmu, sociální a zdravotní pojištění	výdaje		úspory
						výdaje na elektrickou a tepelnou energii, plyn, paliva	ostatní výdaje	
2007	164 748	135 708	156 473	127 432	29 041	10 351	117 081	8 276
2008	177 063	147 682	156 921	127 541	29 380	11 247	116 294	20 141
2009	181 713	153 447	161 995	133 730	28 265	12 634	121 096	19 717
rozdíl 2007-2009	16 965	17 739	5 522	6 298	-776	2 283	4 015	11 441
[% z hrubých příjmů]								
2007	100,0 %	82,4 %	95,0 %	77,3 %	17,6 %	6,3 %	71,1 %	5,0 %
2008	100,0 %	83,4 %	88,6 %	72,0 %	16,6 %	6,4 %	65,7 %	11,4 %
2009	100,0 %	84,4 %	89,1 %	73,6 %	15,6 %	7,0 %	66,6 %	10,9 %

Zdroj: vlastní zpracování s využitím dat tabulky ZUR0040UU v databázi ČSÚ [24]

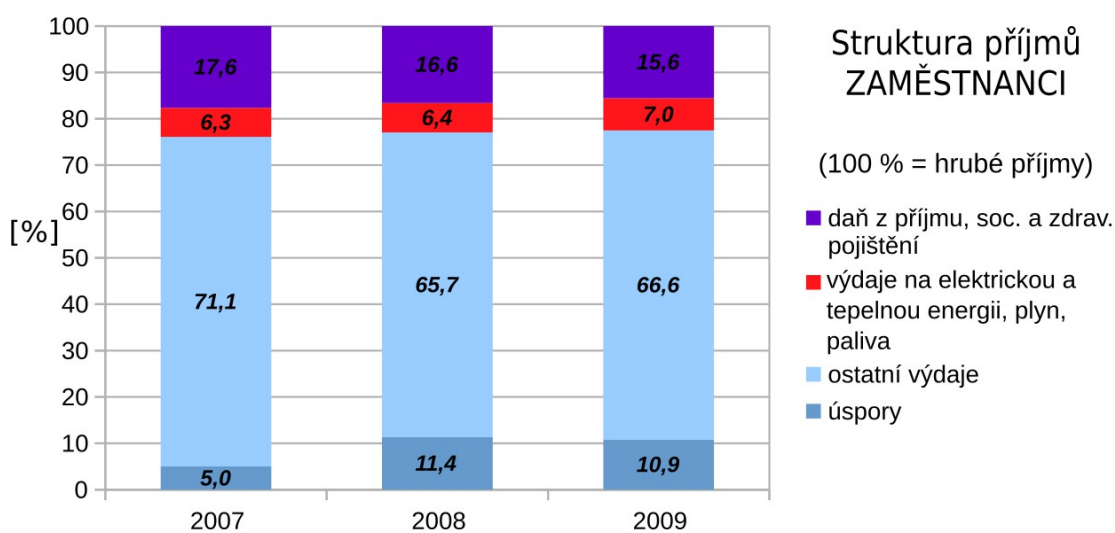
Řádek s názvem „rozdíl 2007-2009“ obsahuje absolutní rozdíly částek (počítané jako částka z roku 2009 minus částka z roku 2007). Vidíme, že výdaje na energie vzrostly o 2 283 Kč, daňové zatížení práce se však snížilo pouze o 776 Kč. Celkové

čisté příjmy ale vzrostly o 17 739 Kč. Je zřejmé, že porovnání absolutních čísel nepodává vhodný obraz o situaci (např. z důvodu inflace).

Vhodnější je relativní srovnání. Jako vztažná hodnota (100 %) jsou vzaty hrubé příjmy v konkrétních letech. Vidíme, že podíl výdajů na energie vzrostl z 6,3 % v roce 2007 na 7,0 % v roce 2009. Daňové zatížení práce se snížilo z 17,6 % na 15,6 %. Graficky je relativní srovnání znázorněno na Obr. 4.

V domácnostech zaměstnanců se tedy po ekologické daňové reformě, reformě daně z příjmů a změně sazeb příspěvků na sociální zabezpečení zvýšil poměr výdajů na energie, větší měrou se však snížilo zdanění lidské práce. Těmto domácnostem se tedy ekologická daňová reforma může jevit jako výnosově neutrální, dokonce až s pozitivním dopadem.

Obr. 4: Relativní struktura příjmů v domácnostech zaměstnanců v letech 2007–2009



Zdroj: vlastní zpracování

4.4.2 Domácnosti samostatně činných

Tabulka 5 shrnuje celkové peněžní příjmy a peněžní vydání domácností, v jejichž čele stojí samostatně činná osoba.

Má totožnou strukturu jako tabulka týkající se domácností zaměstnanců v předchozí podkapitole 4.4.1.

Tabulka 5: Struktura peněžních příjmů domácností samostatně činných osob v letech 2007–2009

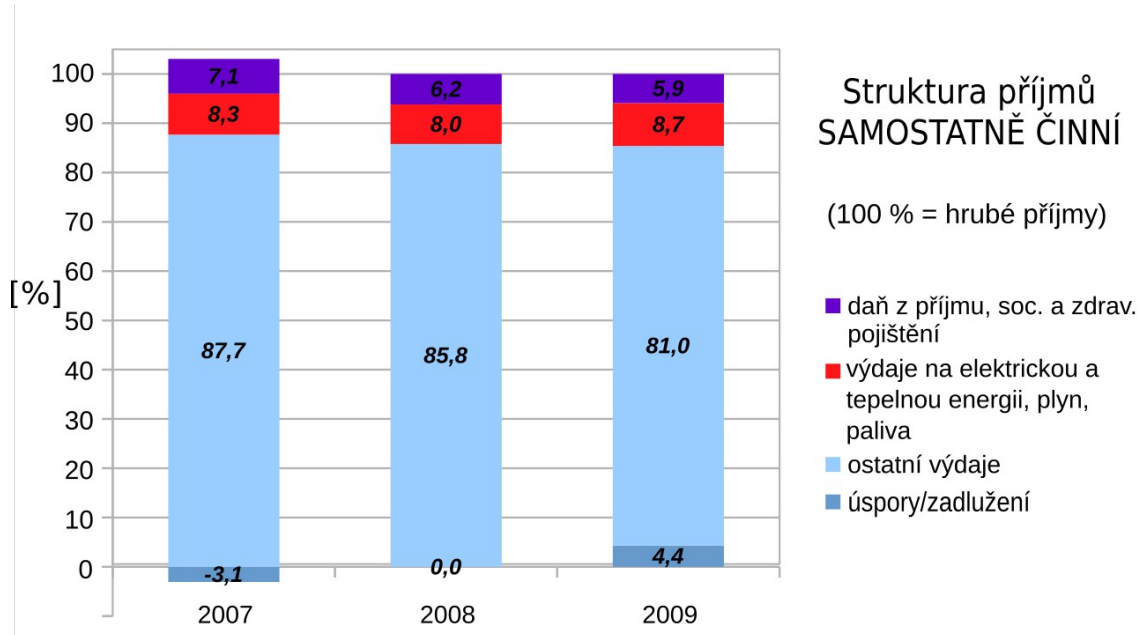
[Kč na osobu za rok]	peněžní příjmy celkem		peněžní vydání celkem		struktura hrubých příjmů			
	hrubé příjmy	čisté příjmy	hrubá vydání	čistá vydání	daň z příjmu, sociální a zdravotní pojištění	výdaje		úspory
						výdaje na elektrickou a tepelnou energii, plyn, paliva	ostatní výdaje	
2007	127 568	118 552	131 471	122 454	9 017	10 577	111 877	-3 902
2008	143 120	134 251	143 096	134 226	8 870	11 473	122 753	25
2009	145 887	137 281	139 538	130 933	8 605	12 700	118 233	6 348
rozdíl 2007-2009	18 319	18 729	8 067	8 479	-412	2 123	6 356	10 250
[% z hrubých příjmů]								
2007	100,0 %	92,9 %	103,1 %	96,0 %	7,1 %	8,3 %	87,7 %	-3,1 %
2008	100,0 %	93,8 %	100,0 %	93,8 %	6,2 %	8,0 %	85,8 %	0,0 %
2009	100,0 %	94,1 %	95,6 %	89,7 %	5,9 %	8,7 %	81,0 %	4,4 %

Zdroj: vlastní zpracování s využitím dat tabulky ZUR0040UU v databázi ČSÚ [24]

Na řádku „rozdíl 2007-2009“ vidíme, že výdaje na energie vzrostly o 2 123 Kč, daňové zatížení práce se snížilo pouze o 412 Kč a celkové čisté příjmy vzrostly o 18 729 Kč. Vhodnější je relativní srovnání (vztažené k hrubým příjmům v konkrétních letech). Je vidět, že podíl výdajů na energie vzrostl z 8,3 % v roce 2007 na 8,7 % v roce 2009. Daňové zatížení práce se snížilo z 7,1 % na 5,9 %. Graficky je relativní srovnání znázorněno na Obr. 5.

V domácnostech samostatně činných osob se tedy po ekologické daňové reformě, reformě daně z příjmů a změně sazeb příspěvků na sociální zabezpečení lehce zvýšil poměr výdajů na energie, větší měrou se však snížilo zdanění lidské práce. Těmto domácnostem se tedy ekologická daňová reforma může také jevit jako výnosově neutrální až pozitivní.

Obr. 5: Relativní struktura příjmů v domácnostech samostatně činných osob v letech 2007–2009



Zdroj: vlastní zpracování

4.4.3 Domácnosti nezaměstnaných

Tabulka 6 shrnuje celkové peněžní příjmy a peněžní vydání domácností, v jejichž čele stojí nezaměstnaná osoba.

Má totožnou strukturu jako tabulky v předchozích podkapitolách.

Přestože se jedná o domácnost v čele s nezaměstnanou osobou, je pravděpodobné, že alespoň některý člen domácnosti si občas přivydělává a proto není položka zahrnující daň z příjmů a sociální a zdravotní pojištění nulová.

Na řádku „rozdíl 2007-2009“ vidíme, že výdaje na energie vzrostly o 1 438 Kč, daňové zatížení práce se zvýšilo o 338 Kč a celkové čisté příjmy vzrostly o 11 289 Kč. Relativní srovnání (vztažené k hrubým příjmům v konkrétních letech) ukazuje, že podíl výdajů na energie se snížil z 13,7 % v roce 2007 na 13,5 % v roce 2009. Daňové zatížení práce se snížilo z 6,6 % na 6,1 %. Graficky je relativní srovnání znázorněno na Obr. 6.

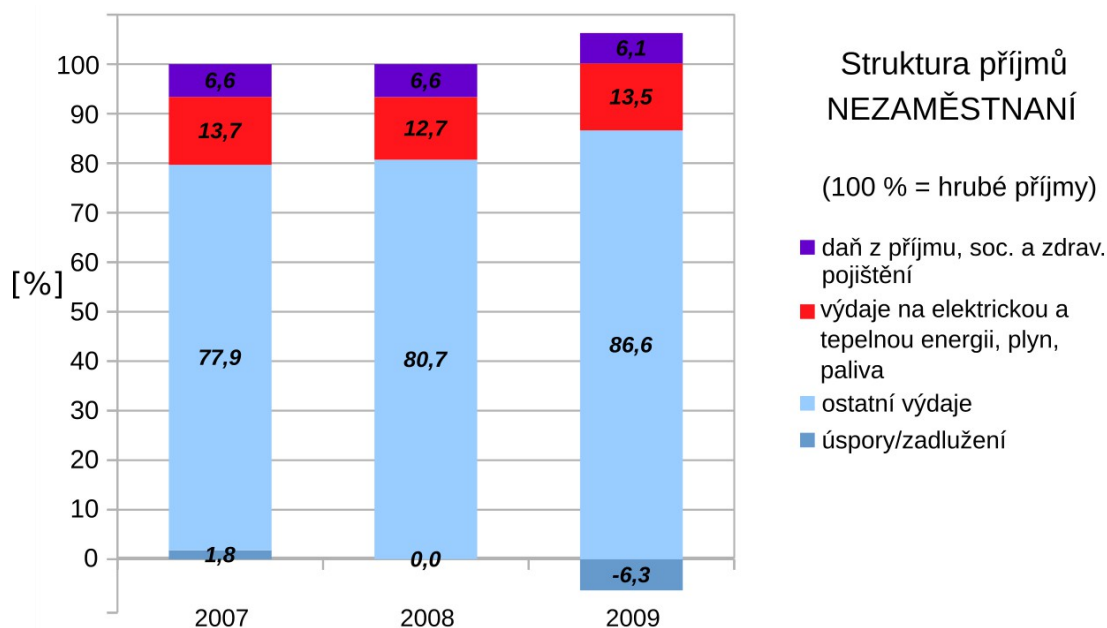
Tabulka 6: Struktura peněžních příjmů domácností nezaměstnaných osob v letech 2007–2009

[Kč na osobu za rok]	peněžní příjmy celkem		peněžní vydání celkem		struktura příjmů			
	hrubé příjmy	čisté příjmy	hrubá vydání	čistá vydání	daň z příjmu, sociální a zdravotní pojištění	výdaje		úspory
						výdaje na elektrickou a tepelnou energii, plyn, paliva	ostatní výdaje	
2007	78 195	73 022	76 775	71 602	5 173	10 722	60 880	1 420
2008	88 021	82 173	88 004	82 157	5 847	11 143	71 014	16
2009	89 823	84 311	95 471	89 960	5 511	12 160	77 800	-5 649
rozdíl 2007-2009	11 628	11 289	18 696	18 358	338	1 438	16 920	-7 069
[% z hrubých příjmů]								
2007	100,0 %	93,4 %	98,2 %	91,6 %	6,6 %	13,7 %	77,9 %	1,8 %
2008	100,0 %	93,4 %	100,0 %	93,3 %	6,6 %	12,7 %	80,7 %	0,0 %
2009	100,0 %	93,9 %	106,3 %	100,2 %	6,1 %	13,5 %	86,6 %	-6,3 %

Zdroj: vlastní zpracování s využitím dat tabulky ZUR0040UU v databázi ČSÚ [24]

V domácnostech nezaměstnaných osob se tedy po ekologické daňové reformě, reformě daně z příjmů a změně sazeb příspěvků na sociální zabezpečení lehce snížil poměr výdajů na energie a lehce se snížilo i zdanění práce. Výrazně však narostly ostatní výdaje, takže tyto domácnosti musely v roce 2009 sáhnout do úspor. Příznivý efekt ekologické reformy tedy zřejmě nepocítily.

Obr. 6: Relativní struktura příjmů v domácnostech nezaměstnaných v letech 2007–2009



Zdroj: vlastní zpracování

4.4.4 Domácnosti důchodců

Tabulka 7 shrnuje celkové peněžní příjmy a peněžní vydání domácností, jejichž členy jsou pouze ekonomicky neaktivní důchodci (nebo má jejich práce omezený rozsah).

Má totožnou strukturu jako tabulky v předchozích podkapitolách.

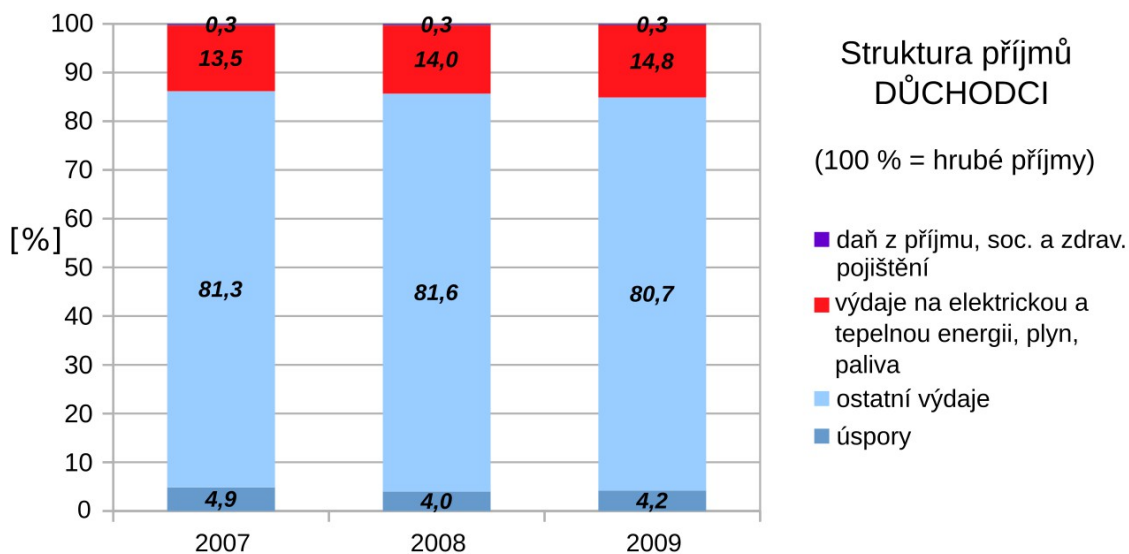
Na řádku „rozdíl 2007-2009“ vidíme, že výdaje na energie vzrostly o 3 443 Kč, daňové zatížení práce se prakticky nezměnilo (resp. zvýšilo se o 1 Kč) a celkové čisté příjmy vzrostly o 13 290 Kč. Relativní srovnání (vztažené k hrubým příjmům v konkrétních letech) ukazuje, že podíl výdajů na energie se zvýšil z 13,5 % v roce 2007 na 14,8 % v roce 2009. Daňové zatížení práce se nezměnilo (tvoří jen 0,3 % hrubých příjmů). Graficky je relativní srovnání znázorněno na Obr. 7.

Tabulka 7: Struktura peněžních příjmů domácností důchodců v letech 2007–2009

[Kč na osobu za rok]	peněžní příjmy celkem		peněžní vydání celkem		struktura příjmů			
	hrubé příjmy	čisté příjmy	hrubá vydání	čistá vydání	daň z příjmu, sociální a zdravotní pojištění	výdaje		úspory
						výdaje na elektrickou a tepelnou energii, plyn, paliva	ostatní výdaje	
2007	111 916	111 538	106 470	106 091	379	15 097	90 994	5 447
2008	118 553	118 149	113 783	113 379	404	16 581	96 798	4 770
2009	125 209	124 828	119 922	119 542	380	18 540	101 002	5 286
rozdíl 2007-2009	13 293	13 290	13 452	13 451	1	3 443	10 008	-161
[% z hrubých příjmů]								
2007	100,0 %	99,7 %	95,1 %	94,8 %	0,3 %	13,5 %	81,3 %	4,9 %
2008	100,0 %	99,7 %	96,0 %	95,6 %	0,3 %	14,0 %	81,6 %	4,0 %
2009	100,0 %	99,7 %	95,8 %	95,5 %	0,3 %	14,8 %	80,7 %	4,2 %

Zdroj: vlastní zpracování s využitím dat tabulky ZUR0040UU v databázi ČSÚ [24]

Obr. 7: Relativní struktura příjmů v domácnostech důchodců v letech 2007–2009



Zdroj: vlastní zpracování

V domácnostech důchodců se tedy po ekologické daňové reformě, reformě daně z příjmů a změně sazeb příspěvků na sociální zabezpečení zvýšil poměr výdajů na energie, zdanění práce však zůstalo nezměněné (což je v této téměř nepracující skupině logické). U těchto domácností tedy o výnosové neutralitě hovořit nemůžeme, dopad byl negativní.

5 Shrnutí výsledků

V kapitole 4 bylo řešeno zachování výnosové neutrality ekologické daňové reformy, která v roce 2008 zavedla v České republice daně z elektřiny, z paliv a ze zemního plynu. V témže roce proběhla reforma daně z příjmů, v následujícím roce byly sníženy sazby příspěvků na sociální zabezpečení.

Na úrovni státu

Inkaso ekologických daní a inkaso daní uvalených na lidskou práci – obojí v roce 2007 (před reformou), 2008 (po ekologické reformě a reformě daně z příjmů) a 2009 (po změně sazeb příspěvků na sociální zabezpečení) je shrnuto v Tabulce 8.

Tabulka 8: Inkaso ekologických daní a daní uvalených na lidskou práci v letech 2007-2009

INKASO DANÍ		2007		2008		2009
daň z příjmu fyzických osob	[mld Kč]	152,0	zavedení rovné daně 15 % ze superhrubé mzdy	143,3		126,7
meziroční změna	[mld Kč]			-8,7		-16,6
příspěvky na sociální zabezpečení	[mld Kč]	357,2		375,4	snížení o 1,5 % (zaměstnanci) a 1 % (zaměstnavatelé)	337,8
meziroční změna	[mld Kč]			18,2		-37,6
ekologické daně	[mld Kč]	0	zavedení ekologických daní	2,5		3,2
meziroční změna	[mld Kč]				2,5	

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2008 ekonomika rostla (HDP se reálně zvýšil o 2,7 %) a inflace dosáhla 6,3 %, nižší inkaso daně z příjmů (o 8,7 miliard Kč oproti roku 2007) by tedy skutečně mělo být především zapříčiněno restrukturalizací daně z příjmů. V roce 2009 bylo po snížení sazeb inkasováno na příspěvcích na sociální zabezpečení o 37,6 miliard Kč méně, projevila se však globální ekonomická krize (HDP meziročně reálně klesl o 4,8 %), inflace dosáhla pouze 1 %, část poklesu je tedy potřeba přičíst ekonomické krizi. Samotný vliv snížení sazby mohl představovat okolo 27 miliard Kč.

Tyto změny patří do reformy veřejných financí a snížení inkasa těchto daní mělo kompenzovat zvýšení jiných daní (z nichž nejvýznamnější je zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %), těžko se tedy určuje, kolik náleží ke kompenzaci za zavedení ekologických daní. Protože je však částka inkasovaná na ekologických daních relativně malá (kolem 3 miliard Kč ročně oproti řádově 130 miliardám na dani z příjmu fyzických osob a 360 miliardám na příspěvcích na sociální zabezpečení), v částkách „ušetřených“ na zdanění práce by šla vždy najít. Nelze tedy s jistotou říct, zda byla výnosová neutralita ekologické daňové reformy naplněna; rozhodně to však nejde popřít.

Na úrovni domácností

Pro čtyři typy domácností byla provedena analýza, jak se změnil poměr výdajů na energie a poměr daňového zatížení práce vůči celkovým hrubým příjmům. V Tabulce 9 a poté graficky na Obr. 8 jsou tyto změny shrnuty.

Tabulka 9: Změna poměru výdajů na energie a zdanění práce vůči hrubým příjmům mezi lety 2007 a 2009 v různých typech domácností

[% hrubých příjmů]		poměr vzhledem k hrubým příjmům		rozdíl 2007-2009		
		výdaje na energie	zdanění práce	výdaje na energie	zdanění práce	součet změn
zaměstnanci	2007	6,3	17,6	0,7	-2,0	-1,3
	2009	7,0	15,6			
samostatně činní	2007	8,3	7,1	0,4	-1,2	-0,8
	2009	8,7	5,9			
nezaměstnaní	2007	13,7	6,6	-0,2	-0,5	-0,7
	2009	13,5	6,1			
důchodci	2007	13,5	0,3	1,3	0	1,3
	2009	14,8	0,3			

Zdroj: vlastní zpracování

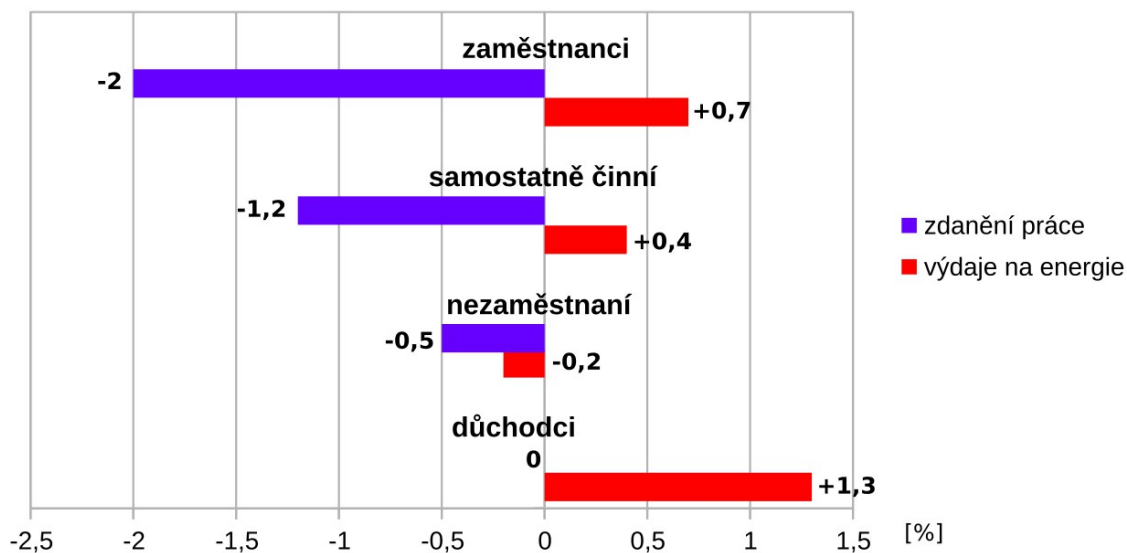
U skupiny domácností, v jejichž čele je zaměstnanec nebo samostatně činná osoba, se sice zvýšil poměr výdajů na energie, ale snížení zdanění práce toto zvýšení víc než kompenzovalo. U skupiny nezaměstnaných se snížily oba poměry, ale jak bylo patrné

v kapitole 4.4.3, ostatní výdaje nezaměstnaným natolik narostly, že příznivý dopad reformy zřejmě nepocítili.

U skupiny důchodců došlo pouze k navýšení poměru výdajů na energie, protože daňové zatížení práce se u vesměs nepracujících osob vždy pohybuje kolem nuly.

Nejlepší důsledky z ekologické reformy (a současně reformy veřejných financí) tedy plynuly domácnostem se zaměstnanými osobami, kde reforma měla jednoznačně pozitivní efekt. Naproti tomu stojí na opačném konci domácnosti důchodců, kteří pouze pocítili nárůst výdajů na energie.

Obr. 8: Změna poměru výdajů na energie a zdanění práce vůči hrubým příjmům mezi lety 2007 a 2009 v různých typech domácností



Zdroj: vlastní zpracování

6 Závěr

Česká republika vstoupila v roce 2004 do Evropské unie. Jakožto její člen získala povinnost dodržovat ustanovení směrnice 2003/96/ES, která definuje minimální úroveň zdanění konkrétních energetických produktů. Proto byly do českého daňového systému prostřednictvím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, zavedeny od roku 2008 tři nové daně, souhrnně nazývané jako ekologické (či energetické). Jednalo se o daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Tyto daně doplnily již existující soubor environmentálních daní a poplatků k ochraně životního prostředí. Přestože pojem *ekologické daně* není v zákoně definován, mluvíme-li o nich, máme na mysli právě tyto tři nové daně.

Zavedení těchto prostředků představovalo počátek ekologické daňové reformy. Ta spočívá v přesunu daňové zátěže z daní přímých (z práce) směrem k daním nepřímým uvaleným na statky, které mají negativní vliv na životní prostředí. Jejím cílem je stimulovat ekonomické subjekty k chování, které snižuje poškození životního prostředí a jeho dopady na zdraví obyvatel. Reforma má motivovat k modernizaci ekonomiky, investicím do efektivních technologií, vyšší zaměstnanosti a ke snižování znečištění. Základním atributem reformy je výnosová neutralita, proto nemá reforma vést ke zvýšení celkové daňové zátěže.

Praktická část této práce se zabývala hledáním odpovědi na otázku, zda byla výnosová neutralita dodržena. Proto byly nejprve uvedeny výše částek inkasovaných ekologických daní a výše částek inkasovaných daní z práce, za které je považována daň z příjmů fyzických osob, příspěvky na sociální zabezpečení a příspěvky na zdravotní pojištění. Údaje byly doplněny informacemi o změně sazeb daní z práce, které nastaly v době zavádění ekologických daní. Daň z příjmu fyzických osob byla změněna od roku 2008 (doposud progresivní daň ve výši 12–32 % počítaná z hrubé mzdy byla změněna na rovnou daň ve výši 15 % ze superhrubé mzdy) v rámci reformy veřejných financí, kterou doprovázel rovněž zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který navíc zavedl také např. zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %. Sazby příspěvků na sociální zabezpečení byly sníženy o rok později, tj. v roce 2009, a to celkově o 1,5 % na straně zaměstnanců a o 1 % na straně zaměstnavatelů.

Bylo zjištěno, že inkaso ekologické daně se každoročně pohybuje okolo 3 miliard Kč, inkaso daně z příjmu fyzických osob v řádu okolo 130 miliard Kč a příspěvky na sociální zabezpečení okolo 360 miliard Kč. Ekologická daň tedy představuje velice malou hodnotu pro porovnávání s řádově více jak stonásobnými částkami. Přestože tedy bylo na dani z příjmů v roce 2008, kdy se změnil její výpočet, vybráno o 8,7 miliard Kč méně než v roce předchozím, a na příspěvcích na sociální zabezpečení v roce 2009 o 37,6 miliard Kč méně než v roce před snížením sazeb, nemůžeme jen kvůli těmto údajům prohlásit ekologickou daňovou reformu za výnosově neutrální (v tomto případě dokonce negativní) pro státní rozpočet. Podstatný je i fakt, že v roce 2009 se již naplno projevila ekonomická krize, takže pokles příjmů na sociálním zabezpečení byl z určité části zapříčiněn právě krizí (odhad poklesu způsobeného samotným snížením sazby je 27 miliard Kč). Dalším podstatným faktem je to, že snížení sazeb daní z práce souviselo s ostatními změnami v rámci reformy veřejných financí a mělo tedy kompenzovat i jiné změny, především zvýšení snížené sazby DPH.

Není snadné určit, jaký podíl z kompenzací náleží ekologickým daním. Jak již bylo řečeno, jejich inkaso se pohybuje každoročně okolo pouhých 3 miliard Kč, a proto tuto částku jsme v ušetřených miliardách na daních z práce schopni najít. Nemůžeme ale s jistotou potvrdit, že výnosová neutralita na úrovni státního rozpočtu byla dodržena. Rozhodně toto tvrzení však nemůžeme ani vyvrátit.

Druhý pohled na otázku výnosové neutrality byl proveden na úrovni domácností. K tomu byla využita data Českého statistického úřadu, konkrétně tabulka peněžních vydání domácností, která rozlišuje příjmy a výdaje u čtyř typů domácností (podle osoby v čele: zaměstnanec, osoba samostatně činná, osoba nezaměstnaná, důchodce). Pro každý typ domácnosti byl porovnáván poměr výdajů na energie s poměrem daní z práce (vztažené k celkovým hrubým příjmům domácností) v letech 2007–2009. U domácností v čele se zaměstnanou osobou i u domácností v čele s osobou samostatně výdělečně činnou se sice zvýšil poměr výdajů na energie, ale snížení zdanění práce toto zvýšení víc než kompenzovalo. Tyto skupiny tedy ekologickou daňovou reformu spolu s reformou veřejných financí mohou pociťovat jako výnosově neutrální až dokonce pozitivní. U skupiny nezaměstnaných se snížily oba poměry, ale ostatní výdaje nezaměstnaným natolik narostly, že příznivý dopad reformy zřejmě nepocítili. U skupiny důchodců došlo pouze k navýšení poměru výdajů na energie, protože snížení

sazeb daňového zatížení práce se u vesměs nepracujících osob nemá kde projevit. Tato skupina tedy reformu pravděpodobně vnímá jako výnosově negativní.

Cíle práce – charakteristika ekologických daní v daňovém systému České republiky a analýza zachování výnosové neutrality v již proběhlé první etapě ekologické daňové reformy – byly splněny.

Vzhledem k probíhajícím jednáním na půdě evropského parlamentu o nastavení společného rámce pro zdanění oxidu uhličitého se nabízí otázka, zda a jak bude výnosová neutralita naplněna po zavedení této tzv. uhlíkové daně ve druhé etapě ekologické daňové reformy v České republice.

Seznam použité literatury

- [1] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2.
- [2] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [3] OECD. *The OECD classification of taxes* [online]. [cit. 2015-01-17]. Dostupné z URL: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/RS2013-OECD-classification-of-taxes.pdf>
- [4] SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [5] OECD. Glossary of Statistical Terms [online]. [cit. 2014-01-17]. Dostupné z URL: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6270>
- [6] Ministerstvo životního prostředí. *Ekologická daňová reforma* [online]. [cit. 2015-02-10]. Dostupné z URL: <http://www.mzp.cz/cz/edr>
- [7] ZIMMERMANNOVÁ, Jarmila. *Ekologická daňová reforma v ČR (I)* [online]. 2007-12-31 [cit. 2015-02-27]. Dostupné z URL: <http://www.tzb-info.cz/4562-ekologicka-danova-reforma-v-cr-i>
- [8] Ministerstvo životního prostředí. *Principy a harmonogram ekologické daňové reformy* [online]. [cit. 2015-02-10]. Dostupné z URL: [http://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/edr/\\$FILE/OEDN-Koncepce-20130913.pdf](http://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/edr/$FILE/OEDN-Koncepce-20130913.pdf)
- [9] *Směrnice Rady 2003/96/ES, ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny* [online]. Dostupné z URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1424287255794&uri=CELEX:32003L0096>
- [10] MÁCA, V., MELICHAR, J., ŠČASNÝ, M.. *Environmental externalities, abatement costs and market based instruments*. In: Ščasný a kol.: Modelování dopadů environmentální daňové reformy: II. etapa EDR. Zpráva pro rok 2009 projektu vědy a výzkumu SPII/4i1/52/07 financovaného MŽP. 2009
- [11] Ministerstvo životního prostředí. *Kjótský protokol k Rámcové úmluvě OSN o změně klimatu* [online]. [cit. 2015-02-11]. Dostupné z URL: http://www.mzp.cz/cz/kjotsky_protokol

- [12] ČEZ, a.s.. *Používané jednotky spotřeby tepla* [online]. [cit. 2015-02-01]. Dostupné z URL: <http://www.cez.cz/teplarenska/cs/radce/energeticka-gramotnost/pouzivane-jednotky-spotreby-tepla.html>
- [13] *Směrnice Rady 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění* [online]. Dostupné z URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1424286767817&uri=CELEX:32004L0074>
- [14] Česká republika. Zákon č. 261/2007 ze dne 19. září 2007 *o stabilizaci veřejných rozpočtů*. In: *Sbírka zákonů*. 2007, částka 85, s. 3154–3259. ISSN 1211-1244.
- [15] Ministerstvo životního prostředí. *Přehled poplatků a daní v ČR souvisejících s ochranou životního prostředí* [online]. 2013-09-18 [cit. 2015-01-25]. Dostupné z URL: [http://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/poplatky/\\$FILE/oedn-poplatky_dane_CR-20130918.pdf](http://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/poplatky/$FILE/oedn-poplatky_dane_CR-20130918.pdf)
- [16] Celní správa České republiky. *Statistiky z oblasti ekologických daní a spotřebních daní* [online]. [cit.2015-02-28]. Dostupné z URL: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky>
- [17] Celní správa České republiky. *Výroční zprávy* [online]. [cit. 2015-03-05]. Dostupné z URL: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>
- [18] Ministerstvo financí České republiky. *Daňová statistika - Materiály předkládané MF pro informaci na jednání vlády - o činnosti daňové a celní správy České republiky* [online]. [cit. 2015-03-14]. Dostupné z URL: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>
- [19] Česká správa sociálního zabezpečení. *Výroční zprávy* [online]. [cit. 2015-03-14]. Dostupné z URL: <http://www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/informacni-materialy/vyrocnizpravy.htm>
- [20] Ústav zdravotnických informací a statistiky ČR. *Zdravotnická ročenka České republiky* [online]. [cit. 2015-03-14]. Dostupné z URL: <http://www.uzis.cz/katalog/rocenky/zdravotnicka-rocenka-ceske-republiky>
- [21] Český statistický úřad. *Průřezové statistiky - Makroekonomické údaje* [online]. [cit. 2015-03-15]. Dostupné z URL: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/\\$File/HLMAKRO.xls](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/cr:_makroekonomicke_udaje/$File/HLMAKRO.xls)

- [22] ONDROVÁ, E.. *Reforma v dani z příjmů fyzických osob*. *Finance.cz* [online]. 2007-11-26 [cit. 2015-03-14]. Dostupné z URL: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/138963-reforma-v-dani-z-prijmu-fyzickych-osob>
- [23] Ministerstvo financí České republiky. *Reforma veřejných financí 2007–2010* [online]. [cit. 2015-03-21]. Dostupné z URL: <http://www.mfcr.cz/cs/archiv/reforma-verejnych-financi-2007-2010>
- [24] Český statistický úřad. *Veřejná databáze* [online]. [cit. 2015-03-21]. Dostupné z URL: <http://vdb.czso.cz/vdbvo/>
- [25] CHARVÁT, Hugo. *Ekologická daňová reforma vybrala méně, změna pojištění se nekoná*. *Ekolist.cz*. [online]. 2009-03-12 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z URL: <http://ekolist.cz/cz/zpravodajstvi/zpravy/ekologicka-danova-reforma-vybrala-mene-zmena-pojisteni-se-nekona>
- [26] Český statistický úřad. *Statistika rodinných účtů - Metodika* [online]. [cit. 2015-03-27]. Dostupné z URL: https://www.czso.cz/csu/czso/rodinne_ucty

Seznam obrázků

Obr. 1: Negativní externalita.....	7
Obr. 2: Inkaso ekologických daní v ČR v letech 2008–2014.....	22
Obr. 3: Inkaso ekologických daní v ČR v letech 2008–2014: Porovnání s inkasem spotřební daně z minerálních olejů.....	24
Obr. 4: Relativní struktura příjmů v domácnostech zaměstnanců v letech 2007–2009.....	32
Obr. 5: Relativní struktura příjmů v domácnostech samostatně činných osob v letech 2007–2009... ..	34
Obr. 6: Relativní struktura příjmů v domácnostech nezaměstnaných v letech 2007–2009.....	36
Obr. 7: Relativní struktura příjmů v letech 2007–2009 v domácnostech důchodců.....	37
Obr. 8: Změna poměru výdajů na energie a zdanění práce vůči hrubým příjmům mezi lety 2007 a 2009 v různých typech domácností.....	41

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby daně ze zemního plynu.....	16
Tabulka 2: Porovnání plánovaného a skutečného inkasa ekologických daní v letech 2008–2014.....	23
Tabulka 3: Příjmy z daní souvisejících se zdaněním lidské práce a vybrané makroekonomické ukazatele v ČR v letech 2007–2013.....	26
Tabulka 4: Struktura peněžních příjmů domácností zaměstnanců v letech 2007–2009.....	31
Tabulka 5: Struktura peněžních příjmů domácností samostatně činných osob v letech 2007–2009... ..	33
Tabulka 6: Struktura peněžních příjmů domácností nezaměstnaných osob v letech 2007–2009.....	35
Tabulka 7: Struktura peněžních příjmů domácností důchodců v letech 2007–2009.....	37
Tabulka 8: Inkaso ekologických daní a daní uvalených na lidskou práci v letech 2007-2009.....	39
Tabulka 9: Změna poměru výdajů na energie a zdanění práce vůči hrubým příjmům mezi lety 2007 a 2009 v různých typech domácností.....	40

Seznam symbolů, veličin a zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
EDR	ekologická daňová reforma
EU	Evropská unie
GJ	gigajoule (10^9 J, jednotka energie)
HDP	hrubý domácí produkt
MWh	megawatthodina (10^6 Wh, jednotka energie, platí převod $1 \text{ MWh} = 3,6 \text{ GJ}$)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná



UNIVERZITA HRADEC KRÁLOVÉ

Fakulta informatiky a managementu

Rokitanského 62, 500 03 Hradec Králové, tel: 493 331 111, fax: 493 332 235

Zadání k závěrečné práci

Jméno a příjmení studenta:

Věra Peterová

Obor studia:

Finanční management

Jméno a příjmení vedoucího práce:

Pavel Jedlička

Název práce:

Ekologické daně a jejich význam

Název práce v AJ:

Environmental taxes and their importance

Podtitul práce:

Podtitul práce v AJ:

Cíl práce: Charakteristika ekologických daní a analýza zachování výnosové neutrality po ekologické daňové reformě

Osnova práce:

1. Úvod
2. Podstata daní
3. Ekologické daně a ekologická daňová reforma
4. Zachování výnosové neutrality
5. Shrnutí výsledků
6. Závěr

Projednáno dne: 4. 10. 2014

Podpis studenta

Podpis vedoucího práce