



Clo a daně v mezinárodním obchodě

Bakalářská práce

Studijní program: B6208 – Ekonomika a management
Studijní obor: 6210R015 – Ekonomika a management mezinárodního obchodu
Autor práce: **Eva Pacholíková**
Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eva Pacholíková**
Osobní číslo: **E13000520**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a management mezinárodního obchodu**
Název tématu: **Clo a daně v mezinárodním obchodě**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Daňová politika Evropské unie
2. Problematika cla z pohledu subjektů činných na území Evropské unie
3. Rozbor daně z přidané hodnoty v prostředí intrakomunitárního plnění
4. Analýza vybraných aspektů u spotřební daně

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 normostran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

KARNÍK, Miroslav. Clo a celní politika od A do Z. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-779-9.

MACHKOVÁ, Hana, Eva ČERNOHLÁVKOVÁ a Alexej SATO. Mezinárodní obchodní operace. 6. vyd. Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-4874-0.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

Taxation trends in the European Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. ISBN 978-92-79-35672-8.

Elektronická databáze ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

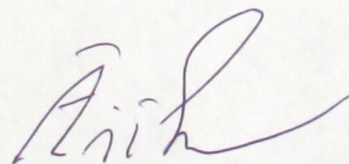
Konzultant bakalářské práce:

Ing. Šárka Hyblerová, Ph.D.

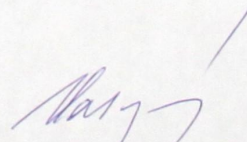
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **30. října 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **31. května 2017**



doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 3. října 2015

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

Anotace

Tématem této bakalářské práce jsou daně v mezinárodním obchodě, se zaměřením na nepřímé daně. Úvodem zkoumané problematiky se práce zabývá základními prvky daně, především co je to pojem daň a jeho funkce. Dále je analyzováno několik základních pojmů, které jsou nezbytné pro danou problematiku. Práce zkoumá i harmonizaci nepřímých daní v rámci Evropské unie. V práci je stěžejní pozornost věnována dani z přidané hodnoty a jejím konstrukčním prvkům. Dále práce analyzuje problematiku cla se zaměřením na celní řízení. Zkoumání je podrobena i spotřební daň, kde jsou vymezeny základní prvky s následnou analýzou spotřební daně z tabákových výrobků. Poznatky z teoretické části jsou aplikovány v případové studii, která analyzuje nepřímé daně a clo a jejich podíl na ceně při dovozu tabákových výrobků.

Klíčová slova

Celní dluh, celní řízení, celní správa, clo, daň z přidané hodnoty, daň z tabákových výrobků, dovoz zboží, Evropská unie, harmonizace nepřímých daní, Incoterms, konstrukční prvky daně, nepřímé daně, třetí země, spotřební daň.

Annotation

Customs duty and taxes in the international trade.

This theme of this thesis are taxes in international trade with the focus on indirect taxes. At the beginning deals the work with the basic elements of the taxes, especially what is a tax and its function. Afterwards deals the thesis with the basic concepts, that are necessary for this issue. The thesis analyses the harmonisation of indirect taxes in the European Union. The work focuses on value added taxes and its structural elements. The thesis also analyses the problem of the custom duty, focusing on customs procedures. The work deals with the excise duty, there are defined basic elements and analysed the excise duty of tobacco products. The theoretic knowledges are applied in a case study that analyses indirect taxes and customs duty and their price proportion on the imported tobacco products.

Key words

Basic elements of tax, customs administration, customs clearance, customs debt, customs duty, European Union, excise duty, harmonization of indirect taxes, import, Incoterms, indirect taxes, tax on tobacco products, third countries, value added tax.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Martině Černíkové Ph.D. za její cenné připomínky, rady a podněty k této bakalářské práci.

Obsah

SEZNAM TABULEK	9
SEZNAM OBRÁZKŮ	10
SEZNAM ZKRATEK	11
ÚVOD	12
1 VÝCHODISKA DAŇOVÉ PROBLEMATIKY	14
2 HARMONIZACE NEPŘÍMÝCH DANÍ V EU	16
2.1 HARMONIZACE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	17
2.2 HARMONIZACE AKCÍZŮ	20
3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V PROSTŘEDÍ ČESKÉ REPUBLIKY	22
3.1 OSOBY POVINNÉ K DANI.....	22
3.2 METODOLOGIE DPH	25
4 SPOTŘEBNÍ DANĚ A CLA V ČESKÉ REPUBLICE	29
4.1 SPOTŘEBNÍ DAŇ Z TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ	30
4.2 CELNÍ PROBLEMATIKA V ČESKÉ REPUBLICE	32
4.2.1 <i>Celní řízení</i>	34
4.2.2 <i>Incoterms</i>	39
5 MODELOVÁ STUDIE DOVOZU VYBRANÉHO VÝROBKU NA ÚZEMÍ EVROPSKÉ UNIE	41
ZÁVĚR	46
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	48
SEZNAM PŘÍLOH	54

Seznam tabulek

Tabulka 1: Plátcí DPH v řetězci	24
Tabulka 2: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci.....	24
Tabulka 3: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci.....	24
Tabulka 4: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci.....	25
Tabulka 5: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci.....	25
Tabulka 6: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci.....	25
Tabulka 7: Sazby spotřební daně u cigaret.....	31
Tabulka 8: Pravidla INCOTERMS	40
Tabulka 9: Zařazení cigaret v kombinované nomenklatuře	42
Tabulka 10: Výpočet celního dluhu	43
Tabulka 11: Výpočet podílu daní a cla na konečné ceně pro spotřebitele	44

Seznam obrázků

Obrázek 1: Uplatnění kaskádovitého zdanění v praxi	17
Obrázek 2: Uplatnění DPH v praxi	18
Obrázek 3: Dělení osob povinných k dani.....	23
Obrázek 4: Podíl daní a cla na ceně pro konečného spotřebitele	45

Seznam zkratek

DPH – daň z přidané hodnoty

ČR – Česká republika

EHS – Evropské hospodářské společenství

ES – Evropské společenství

EU – Evropská unie

GATT – General Agreement on Tariffs and Trade

GSP – Generalised Scheme of Preferences

INCOTERMS – International Commercial Terms

ICC – International Chamber of Commerce

JSD – jednotný správní doklad

Úvod

Daně jsou všudypřítomným prvkem ekonomické reality. Problematika zdanění se objevuje nejen při obchodování se třetími zeměmi, ale také v rámci obchodování na území Evropské unie i v rámci dodávek zboží na domácí trh. Clo a daně jsou nedílnou součástí mezinárodního obchodu, vstupují do konečné ceny pro spotřebitele, což do značné míry ovlivňuje konkurenceschopnost daného zboží.

Hlavním cílem této práce je analýza nepřímých daní (daně z přidané hodnoty a spotřební daně) a cla při obchodování se třetími zeměmi. K primárním funkcím daní patří fiskální funkce, která plní státní rozpočet a umožňuje financovat státní výdaje. U produktů podléhajících spotřební dani se daně významně podílejí na struktuře ceny pro konečného spotřebitele. V rámci obchodu se třetími zeměmi je problematika zdanění umocněna přítomností cla.

Během studia jsem se setkala s problematikou mezinárodního obchodu. Cílem bakalářské práce je navázání na studovanou problematiku, prostřednictvím analýzy celního řízení, a její rozšíření o problematiku daňovou, která s mezinárodním obchodem souvisí.

V úvodu práce je vymezen pojem daň a jsou zde charakterizovány konstrukční prvky daní. Dále se práce zabývá harmonizací nepřímých daní, které hrají se vznikem a vývojem Evropské Unie důležitou roli. Úkolem daňové harmonizace je zajištění čtyřech svobod (svoboda pohybu osob, zboží, kapitálu a služeb) a snaha o zamezení daňových úniků. Problematika harmonizace DPH a spotřebních daní v rámci EU jsou zkoumány každá zvlášť, neboť každá oblast je upravena rozdílnými právními předpisy. Původně byla daň z přidané hodnoty uplatňována pouze na území Francie. Ostatní evropské státy používaly kaskádový systém daně z obratu. Ten byl však značně nevýhodný s prodlužujícím se distribučním řetězcem, neboť docházelo k několikanásobnému zdanění. Prvním krokem harmonizace DPH bylo zavedení jednotného systému zdanění. Harmonizace spotřebních daní je důležitá především z důvodu zabránění uměle vyvolanému mezinárodnímu obchodování.

Úprava daňových zákonů je v kompetenci jednotlivých členských států, neboť nepřímé daně v Evropské Unii nejsou zcela harmonizovány. Nicméně je povinností členských států,

aby byla národní úprava daňových předpisů v souladu s předpisy EU. V České republice je v oblasti DPH základním pramenem úpravy zákon č. 235/2004 Sb., kde jsou mimo jiné vymezeny konstrukční prvky daně z přidané hodnoty. Základním pramenem úpravy spotřebních daní je v České Republice zákon č. 353/2003 Sb. Mezi komodity podléhající spotřební dani patří minerální oleje, líh, pivo, víno, tabákové výrobky a surový tabák. Seznam komodit podléhající spotřební dani je totožný s legislativou EU.

Vedle DPH a spotřební daně analyzuje práce celní problematiku. Nejprve jsou vymezeny funkce cla, které se vyvinuly s rozvojem mezinárodního obchodu. Následně je analyzováno celní řízení. Předpokladem zabezpečení volného pohybu zboží, služeb, práce a kapitálu je fungující společný trh. Na území Evropské unie je základním pramenem úpravy v celní oblasti nařízení Rady č. 2913/92 - celní kodex Společenství, který upravuje celní hranice, metodiku vyměření a vybírání cla. 1. června 2016 nabude plné účinnosti celní kodex Unie (nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013), který nahradí stávající celní kodex Společenství.

V závěru práce je zkoumaná problematika analyzována v případové studii dovozu cigaret ze třetí země na české území. Cílem je zachycení celního řízení a vyčíslení podílu nepřímých daní a cla na konečné ceně produktu. Zkoumání jsou následně podrobeny cigarety z různých cenových skupin, u kterých je vyčíslen podíl nepřímých daní na konečné ceně.

Z důvodu rozsáhlosti daňové problematiky není v této práci možné pojmout všechny daňové oblasti. V rámci bakalářské práce jsou analyzovány podíly nepřímých daní a cla na struktuře ceny pro konečného spotřebitele. Celkový podíl daní v konečné ceně produktů zatížených spotřební daní je tak vysoký, že je důležité mu věnovat dostatečnou pozornost, neboť toto vysoké zdanění je jednou z příčin daňových úniků. Problematika daňových úniků je velkým problémem současné ekonomiky nejen na národní úrovni, ale zejména v mezinárodním prostředí.

1 Východiska daňové problematiky

Vančurová a Láchová (2014, s. 9) definují daň jako povinnou platbu plynoucí do státního rozpočtu, která je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Naproti tomu se lze setkat i s naprosto obecnými definicemi. Nightingale (2004, s. 1) definuje daň jako část ceny za umožnění žít v organizované společnosti. Smith (2015, s. 1) zase považuje daň za zásadní složku, bez které by nemohl moderní stát vůbec fungovat a definici daně rozděluje na dvě části. V první části definuje daň jako povinnou platbu státu, za kterou není poskytnuta protislužba a ve druhé jako část platby při nákupu zboží nebo služeb, kdy lze daň považovat za svobodnou platbu, neboť se člověk rozhoduje sám, jestli si příslušný statek zakoupí či nikoli.

Podle Brennana (2016, s. 8-9) jsou to právě daně, které nám umožňují navštěvovat školy, využívat služby knihoven, používat dopravní infrastrukturu, dále nám poskytují např. jistotu konzumace nezávadných potravin, díky kontrolám, které jsou financovány právě ze státního rozpočtu, do kterého plynou prostředky hlavně z daní. Ale nejen to, daně mají vícero funkcí, které plní. Wagschal (2005, s. 135) jmenuje ve svém díle šest hlavních, mezi které řadí funkci fiskální, alokační, redistribuční, stabilizační, růstovou a obecně-politickou. Naproti tomu Kaiser (1992, s. 7) rozlišuje pouze 4 hlavní funkce, a to funkci fiskální, která financuje státní výdaje, dále funkci alokační, která mimo jiné může plnit i funkci ochrany životního prostředí prostřednictvím uvalení daní na statky, které životní prostředí nejvíce zatěžují, funkci redistribuční, která slouží k přerozdělování finančních prostředků s cílem zajistit sociální jistotu a nakonec funkci politickou, jejíž úkolem je informovat občany o daňovém zatížení.

V oblasti daní je několik konstrukčních prvků, které je důležité znát, neboť tvoří základní kameny celé daňové problematiky. Mezi tyto konstrukční prvky patří daňový subjekt, předmět daně, základ daně, sazba daně a zdaňovací období.

Brümmerhoff (2015, s. 227) definuje daňový subjekt jako osobu, která musí daň strpět, zaplatit nebo odvést daň za jinou osobu. Je tedy nutno rozlišovat dva subjekty, a to plátce a poplatníka. Poplatníkem je ten, jehož příjem nebo majetek je dani podroben a plátcem daně je ten, který má ze zákona povinnost odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů.

Předmět daně podle Vančurové a Láchové (2014, s. 16 - 17) vyjadřuje veličinu, za kterou je daň vybírána. Pro efektivní výběr je důležitá jeho přesná definice. Předmět daně jsou různé oblasti. První skupinou je daně z hlavy, které patří mezi nejstarší. Předmětem zdanění je pak každá osoba. Druhou skupinu tvoří majetkové daně. Výhodou těchto daní je viditelnost majetku a v případě nemovitostí i jeho nepohyblivost. Třetí skupinu tvoří daně ze spotřeby, které se dělí na všeobecné a výběrové. Do této skupiny se řadí i daně ekologické. Poslední skupinu tvoří důchodové daně.

Za zdaňovací období se považuje pravidelný časový interval, ve kterém se stanovuje základ daně a daň se vybírá. U přímých daní se používá zdaňovací období o délce 12 měsíců, kdežto u daní nepřímých (daní ze spotřeby) je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Sazbou daně je chápán algoritmus, díky kterému se ze základu daně vypočítává základní částka daně.

V literatuře se lze setkat s rozmanitým dělením daní. Weber-Grellet (2001, s. 72) dělí daně přímé a nepřímé, běžné a kapitálové, osobní a reálné, výnosové a majetkové, periodické a aperiodické, poměrné a progresivní, spotřební a provozní a ekvivalentní a nákladové. Podobně daně rozděluje i Nightingale (s. 5-6), který je však nejprve dělí do 4 hlavních skupin, a to na daně se základnou, dále na daně přímé a nepřímé, hodnotové a daně vypočítávané od základu. Pro účely této práce je důležité rozdělení daní na přímé a nepřímé, neboť právě DPH a spotřební daň, které jsou předmětem této práce, se řadí do nepřímých daní. Brauchle a Pifko (s. 215) charakterizují přímé daně jako takové, které musí poplatník platit sám a typickým znakem je podle nich progresivita přímých daní, což znamená, že s rostoucím důchodem je částka odvedená na daních vyšší. Naopak u nepřímých daní je plátcem, který daň fyzicky odvádí a poplatníkem, jehož důchod je daní stížen, pokaždé jiná osoba.

V zemích EU je daňový systém tvořen přímými a nepřímými daněmi. Zatímco nepřímé daně jsou již několik let harmonizovány, v oblasti přímých daní k harmonizaci zatím nedošlo. (Zahradník, 2003, s. 58) Hlavním důvodem daňové harmonizace nepřímých daní je zajištění volného pohybu zboží a služeb přes hranice. (Břicháček, 2007)

2 Harmonizace nepřímých daní v EU

Úkolem daňové harmonizace je podle El-Agraa (2001, s. 281) zajištění čtyřech svobod, kam patří svoboda pohybu osob, zboží, kapitálu a služeb. Stejného názoru je i Široký (2008, s. 131), který právě tyto čtyři svobody považuje za nezbytnost, aby bylo zajištěno fungování společného trhu. Břicháček (2014) je toho názoru, že harmonizace je nutným předpokladem volného pohybu zboží přes hranice.

Harmonizaci v oblasti nepřímých daní lze rozdělit na dvě oblasti. Jedna se zabývá harmonizací DPH a ta druhá harmonizací spotřebních daní. Na obě oblasti je nutné pohlížet zvlášť, neboť každá je upravena jinými zákony a i v rámci EU jsou dané oblasti upravovány jinými směrnici.

Harmonizace je zdlouhavý proces, který si vyžaduje spolupráci všech zúčastněných států. Široký (2008, s. 30-31) rozděluje mezinárodní daňovou spolupráci do několika kroků. Prvním je daňová koordinace, ve které dochází k uzavírání dohod zabraňujících praní špinavých peněz. Jedním z dosažených výsledků je např. zamezení dvojího zdanění. Dalším krokem je daňová aproximace a posledním je již samotná harmonizace, což je proces přizpůsobení a sladování daňových systémů, který lze rozdělit do tří fází. V první fázi je nutné určit daň, která bude harmonizována, v další dochází k harmonizaci daňového základu a v poslední fázi jsou harmonizovány daňové sazby.

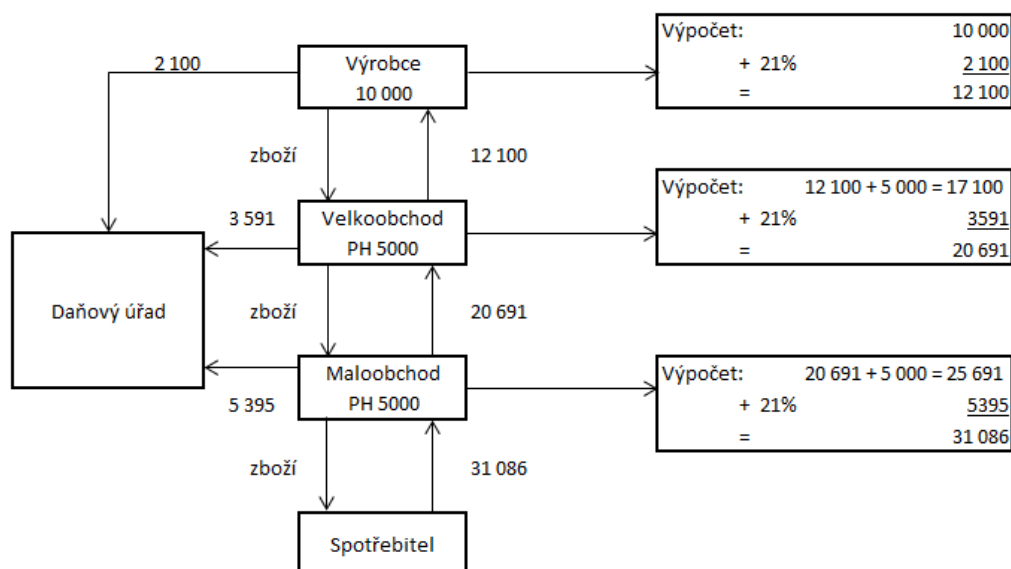
Důležitou roli v oblasti nepřímých daní hrají podle Jovanovi (2013, s. 420) principy zdaňování, mezi které patří princip země původu a princip země spotřeby. Při užití principu země spotřeby jsou komodity zdaněny v zemi, kde jsou spotřebovány. Na základě principu země původu dochází ke zdanění komodit v zemi, ze které pochází. Podle Nerudové (2014, s. 41) je při využití principy spotřeby nezbytně nutná spolupráce jednotlivých zemí, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění. U principu země původu zase upozorňuje na využitelnost pouze v případě, že existují mezi zeměmi sjednocené daňové sazby, což není případ EU.

V rámci EU nejdou koordinovány jen nepřímé daně ale také celní problematika. Celní unie, díky které je uplatňována společná celní politika vůči třetím zemím, se stala základem Evropské Unie. Základním východiskem celní unie je celní kodex Společenství, který musí mít všechny členské státy zapracován do vnitrostátní legislativy. Na základě

celní unie neexistují žádné celní poplatky mezi členskými státy. Vůči třetím zemím uplatňuje EU společnou celní politiku za použití společného celního sazebníku. (Evropská komise, 2014, s. 4 – 5)

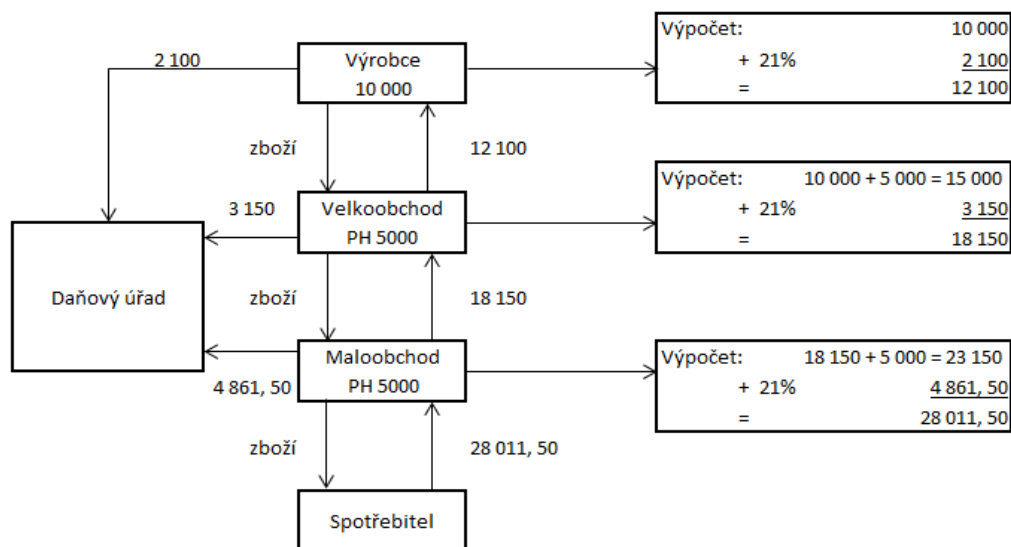
2.1 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Nerudová (2014, s. 37) zmiňuje, že z počátku uplatňovala daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) pouze Francie, ostatní země používaly kaskádový systém daně z obratu, který byl značně nevýhodný s prodlužujícím se výrobním či distribučním řetězcem. Naopak u DPH takový problém nenastává. Porovnání kaskádového systému zdanění (obr. 1) se systémem daně z přidané hodnoty (obr. 2) je uveden na následujících obrázcích.



Obrázek 1: Uplatnění kaskádovitěho zdanění v praxi (Široký, 2009, s. 153)

Výrobce prodá zboží o hodnotě 10 000 Kč do velkoobchodu a 2 100 Kč odvede na daňový úřad, při výši DPH 21 %. Velkoobchod přidá marži ve výši 5000 Kč a na daňový úřad je nucen odvést 21% daň z částky 17 100 Kč. Dojde tedy znovu ke zdanění již jednou zdaněné částky. U maloobchodníka dochází opět ke zdanění již zdaněných částek a největší dopad to bude mít na konečného spotřebitele, neboť to bude právě on, kdo bude muset zaplatit nejen cenu výrobku, ale také daň, které se v důsledku několikanásobného zdanění značně navýšila.



Obrázek 2: Uplatnění DPH v praxi (Široký, 2009, s. 154)

Jiná situace nastává u daně z přidané hodnoty, kde bude zdaněna vždy jen přidaná hodnota a nedochází tedy k vícenásobnému zdanění. Výrobce opět prodá do velkoobchodu zboží za 10 000 Kč a odvede daň ve výši 2 100 Kč. Velkoobchodník následně přidá marži ve výši 5 000 Kč, což je ona přidaná hodnota. Daň odvede z částky 15 000 Kč, nedojde tedy ke zdanění již jednou zdaněné částky, jako u kaskádovitěho typu zdanění v předchozím případě. Díky tomu na konečného spotřebitele nebude dopad daně tak markantní.

Z příkladu vyplývá, že v případě kaskádového zdanění je část daně, která je vybraná v předchozím stupni, znovu zdaněna ve stupni následujícím. V konečném výsledku může být zdaněná částka ještě několikrát zdaněna v následujících stupních, což se odvíjí podle délky řetězce. Tedy čím delší řetězec, tím vyšší zdanění.

Naopak u daně z přidané hodnoty dochází ke zdanění částky, které byla nově vytvořena. Zavedení DPH a její harmonizace v rámci EU je pochopitelným vyústěním snah o kooperaci mezi členskými státy.

Podle Širokého (2008, s. 155) patří mezi výhody DPH neutralita, protože na rozdíl od daně z obrátu není nutná vertikální integrace v rámci výrobního řetězce, tedy snaha o jeho zkrácení. Neutralita DPH se projevuje i v mezinárodním obchodě, neboť nezáleží, zda je zdaňováno importované či tuzemské zboží, oboje bude v konečném výsledku zdaněno

stejně. Další výhodou harmonizace je transparentnost, neboť dani podléhá jak zboží, tak služby a nedochází tedy pouze ke zmatečnému zdaňování určitých komodit. Díky všeobecnosti tvoří DPH významný zdroj státního rozpočtu, a pokud je systém výběru daně důsledný, lze tak zabránit i daňovým únikům. Naopak k nevýhodám harmonizace řadí (Široký, 2008, s. 233) administrativní náročnost, která je spojena s její evidencí.

Harmonizace nepřímých daní může ale také způsobovat problémy v rámci národních ekonomik, jak uvádí Nerudová (2014, s. 25-27). Nejenže dochází k omezení fiskální autonomie jednotlivých států, u kterých se dramaticky snižuje možnost korigovat příjmy do státních rozpočtů, ale dochází také k narušení preferencí jednotlivých států, které aplikují vysoké sazby daně za cílem plnit tak v dostatečné míře státní rozpočet. V případě zavedení daňové harmonizace se může stát, že vlády zvolí vyšší daňové sazby s cílem zajištění dostatečných příjmů do státního rozpočtu. Naopak je to u daňové konkurence, kdy se jednotlivé státy snaží stlačit sazby na co nejnižší stupeň a nalákat tak ekonomické subjekty k investicím volného kapitálu.

Problematika harmonizace DPH jednotlivých států EU byla řešena již při samotném začátku vzniku EU. V Římské smlouvě jsou jí věnovány čl. 95 – 99, které zakazují jakékoliv dodatečné zdanění výrobků pocházejících z členských států a čl. 99 uvádí potřebu harmonizace nepřímých daní v rámci společného trhu.

V úvodu první směrnice č. 67/227/EHS jsou uvedeny důvody pro harmonizaci, jako je například omezení hospodářské soutěže, která vzniká v důsledku používání různých daňových systémů. Díky zavedení DPH je podobné zboží ve všech členských zemích stejně daňově zatíženo bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce. První směrnice dále uvádí nutnost nejprve harmonizovat systémy ve všech členských státech a až poté začít řešit harmonizaci sazeb a osvobození od daně. V jejím prvním článku je uvedena povinnost, aby všechny státy zavedly systém DPH.

Druhá směrnice 67/228/EHS definovala mimo jiné předmět daně, místo plnění a plátce daně.

Třetí směrnice č. 69/463/EHS se zabývala situací v Belgii a Itálii, které nebyly schopny dodržet lhůtu pro zavedení DPH. Zároveň byl konečný termín zavedení DPH posunut z 1. ledna 1970 na 1. leden 1972.

Čtvrtá směrnice č. 71/401/EHS prodlužovala termín pro zavedení DPH v Itálii až na 1. červenec 1972. Stejnou problematikou se zabývala i pátá směrnice č. 72/250/EHS, která posouvá termín na 1. leden 1973.

Šestá směrnice č. 77/388/EHS si klade za cíl odstranění omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. Dále je důležité jasné vymezení některých pojmů, jako např. zdanitelné plnění, místo plnění, osoby povinné k dani atd.

Šestá směrnice však prošla četnými úpravami, čímž se stala méně přehlednou, proto byla nahrazena novou směrnicí č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která vešla v platnost 1. ledna 2007. Ve svém úvodu uvádí důvody harmonizace, aby nedocházelo k narušení hospodářské soutěže, jako např. potřeba zavedení jednotného základu daně, určitého počtu sazeb a sblížení jejich úrovní. Na základě této směrnice je určena minimální základní sazba DPH na 15 %, státy dále mohou použít maximálně dvě snížené sazby, jejichž výše nesmí být nižší než 5 %. Přehled sazeb DPH v jednotlivých státech EU je uveden v příloze A. Všechny státy EU splňují podmínku minimální sazby daně, a to jak základní, tak snížené. Zároveň splňují podmínku maximálně dvou snížených sazeb. Nejnižší základní sazba je v Lucembursku (17 %), sazby pod hranicí 20 % mají též na Maltě (18 %), Kypru (19 %) a v Německu (19 %). Naopak nejvyšší základní sazba daně je v Maďarsku (27 %), vysoké zdanění (25 %) je také ve Švédsku, Chorvatsku a Dánsku. (Evropská komise, 2016)

2.2 Harmonizace akcízů

Druhým celkem v oblasti harmonizace nepřímých daní je harmonizace akcízů. Potřeba jejich harmonizace je uvedena již v Římské smlouvě v čl. 99. Podle Širokého (2008, s. 185) bylo důvodem harmonizace snaha nenarušit hospodářskou soutěž, k čemuž by docházelo v případě uplatňování různých spotřebních daní v jednotlivých státech, a dále snaha zabránit daňovým únikům.

Obecnou úpravou harmonizace akcízů se zabývá směrnice 92/12/EHS, která ve své preambuli obsahuje důvody pro harmonizaci akcízů, mezi které mimo jiné patří:

- zajištění volného pohybu zboží;
- potřeba vymezit území, které podléhá akcízům;

- potřeby vymezit pojem výrobek, který podléhá akcízům;
- umožnit kontrolu ve výrobních a skladovacích zařízeních;
- potřeba vytvořit obchodní doklad, podle kterého budou zásilky snadno identifikovatelné;
- potřeba zřídit Výbor pro spotřební daně.

Tato směrnice se zabývala obecnou úpravou zákona o akcízích a v roce 2008 byla nahrazena směrnicí č. 2008/118/EHS, která rozšiřuje důvody harmonizace o další body jako např.:

- definovat, kdo je osobou povinnou k dani;
- umožnit přepravu zboží v režimu osvobozeného od daně do místa určení;
- upravit systém pro sledování zboží podléhající spotřební dani;
- použít pro toto sledování elektronický systém, který usnadní sledování dopravy;
- objasnit podmínky zahájení a ukončení přepravy zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

Úpravou jednotlivých produktů, které podléhají akcízům, se pak zabývají další směrnice. Oblast energetických produktů a elektřiny je upravena ve směrnici č. 2003/96/EHS, spotřební daně spojeny s alkoholem a alkoholickými nápoji jsou upraveny ve směrnicích 92/83/EHS a 92/84/EHS a spotřební daň z tabákových výrobků upravují směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES.

Princip zdanění je stejný jako u DPH a to princip země určení, povinnost přiznat daně je v zemi spotřeby. Pokud by byl aplikován princip země původu, vedlo by to podle Nerudové (2014, s. 56-57) k rozdílným cenám jednotlivých produktů v závislosti na jejich původu a tím by docházelo k deformaci volného obchodu.

Cílem harmonizace akcízů je podle Tomšíka (2011, s. 39), stejně jako u DPH sjednocení daňových sazeb a zabránění tak uměle vyvolanému mezinárodnímu obchodování. Existuje-li totiž výrazný rozdíl daňových sazeb v jednotlivých státech, nakoupí obchodníci statky ve státě s nižším zdaněním, které následně prodají ve státě s vysokým zdaněním.

3 Daň z přidané hodnoty v prostředí České Republiky

V České republice je základním pramenem úpravy zákon č. 235/2004 Sb., který je sestaven tak, aby nebyl v rozporu se směrnicemi EU. Součástí tohoto zákona patří mimo jiné i úprava konstrukčních prvků, mezi které se řadí předmět daně, daňové subjekty, základ daně, sazby a výpočet daně, osvobození od daně a zdaňovací období.

3.1 Osoby povinné k dani

Předmětem daně podle § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou, která uskutečňuje ekonomickou činnost a místo plnění je v tuzemsku. Dále je to pořízení zboží z jiného členského státu buď osobou povinnou k dani, která vykonává ekonomickou činnost nebo právnickou osobou, která není povinna k dani nebo pořízení nového dopravního prostředku osobou nepovinnou k dani. Nakonec je to také dovoz zboží, u kterého je místem plnění tuzemsko.

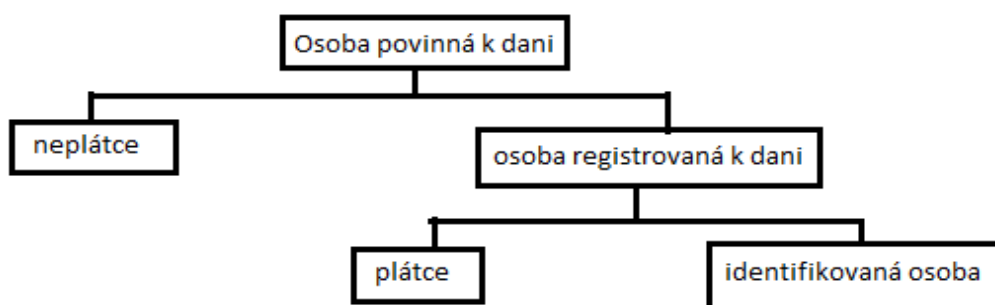
V § 2a jsou následně uvedeny případy, kterou jsou vyňaty z předmětu daně, jako např. pořízení zboží, které je v tuzemsku osvobozeno od daně nebo hodnota pořizovaného zboží bez daně nepřekročí v daném roce či v roce předchozím 326 000 Kč.

V zákoně č. 235/2004 v § 5 jsou definovány osoby povinné k dani následovně: „ Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.“ Dokonce i právnické osoby, které uskutečňují ekonomickou činnost, se řadí mezi osoby povinné k dani, a to i tehdy nebyli-li založeny za účelem podnikání.

V zákoně o DPH je ekonomická činnost definována jako soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a soustavné činnosti. Dále se za ekonomickou činnost považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Drábová (s. 52) upozorňuje na občas nesprávnou interpretaci termínu ekonomická činnost a zdůrazňuje, že v případě, kdy je činnost vykonávána bezplatně se o ekonomickou činnost nejedná.

DPH zasahuje každého z nás, avšak jak vysvětlují Vančurová a Láchová (2014, s. 293-294) jsme pouze pasivními účastníky procesu výběru daně, jsme tedy osobami nepovinnými k dani. Pod dohledem daňové legislativy jsou ale hlavně osoby povinné k dani, což je každá osoba, která vykonává ekonomickou činnost. Je důležité si uvědomit,

že ne všechny osoby k dani povinné daň skutečně odvádí, neboť se dělí na tzv. neplátce, což jsou převážně osoby s malým obratem, a osoby registrované k dani, jak je uvedeno na obr. 3. Mezi osoby registrované k dani patří jednak identifikované osoby a plátci. Identifikované osoby, jsou sice povinné k dani, nicméně daň odvádí jen za určitá plnění. Naproti tomu plátci jsou povinni k dani a odvádí ji za všechna svá zdanitelná plnění a jako jediní z uvedených mají právo na odpočet.



Obrázek 3: Dělení osob povinných k dani (vlastní zpracování podle Vančurové, 2015, s. 594)

Plátce je v zákoně o DPH v § 6 definován jako osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku, u které dosáhl obrat za 12 po sobě jdoucích měsíců 1 000 000 Kč. Plátcem se daná osoba stává první den druhého měsíce poté, co jí vznikla povinnost.

Cesta výrobku na trh a ke konečnému spotřebiteli je zpravidla zdlouhavá a důležitou roli v dodavatelském řetězci hrají zúčastněné osoby a jejich statut plátce, popř. neplátce. Konečná cena, kterou spotřebitel zaplatí a výše odvedené daně je totiž závislá na počtu plátců a neplátců daně, kteří jsou součástí výrobního řetězce.

V případě, že je řetězec tvořen pouze plátcem daně, má každý nárok na daňový odpočet, ale každý musí také daň v příslušné výši odvést, jak je uvedeno v tab. 1. Ke stejné výši konečné ceny a odvedené daně dojde i v situaci, kdy je první nebo první i druhý v řetězci neplátcem. V tom případě plátce, který od neplátce nakupuje, neuplatňuje odvod daně na vstupu, neboť ji nezaplatil, pouze je povinen přiznat daň na výstupu. (viz. tab. 2)

Tabulka 1: Plátcí DPH v řetězci

Firma	Nákupní cena	Daň na vstupu	Přidaná hodnota	Základ pro daň	Daň na výstupu	Daňová povinnost	Prodejní cena
1. Plátce	-	-	10 000	10 000	2 100	2 100	12 100
2. Plátce	10 000	2 100	10 000	20 000	4 200	2 100	24 200
3. Plátce	20 000	4 200	10 000	30 000	6 300	2 100	36 300
celkové daňové zatížení výrobku						6 300	

Zdroj: Vlastní zpracování podle Širokého, 2008, s. 183

Tabulka 2: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci

Firma	Nákupní cena	Daň na vstupu	Přidaná hodnota	Základ pro daň	Daň na výstupu	Daňová povinnost	Prodejní cena
1. Neplátce	-	-	10 000	-	-	-	10 000
2. Neplátce	10 000	-	10 000	-	-	-	20 000
3. Plátce	20 000	-	10 000	30 000	6 300	6 300	36 300
celkové daňové zatížení výrobku						6 300	

Zdroj: Vlastní zpracování podle Širokého, 2008, s. 184

Nejvyšší cenu a s tím odvedenou daň spotřebitel zaplatí v případě, kdy se neplátce nachází uprostřed řetězce, viz tab. 3. Neplátce nemůže uplatnit odvod daně na vstupu, kterou zaplatil plátce na výstupu v předchozím stupni a musí do následné prodejní ceny započíst cenu včetně daně. Na dalším stupni plátce odvádí prakticky daň z daně, neboť dochází znovu ke zdanění částky 2 100 Kč, což byla výše daně na výstupu u prvního plátce daně.

Tabulka 3: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci

Firma	Nákupní cena	Daň na vstupu	Přidaná hodnota	Základ pro daň	Daň na výstupu	Daňová povinnost	Prodejní cena
1. Plátce	-	-	10 000	10 000	2 100	2 100	12 100
2. Neplátce	12 100	-	10 000	-	-	-	22 100
3. Plátce	22 100	-	10 000	32 100	6 741	6 741	38 841
celkové daňové zatížení výrobku						8 841	

Zdroj: Vlastní zpracování podle Širokého, 2008, s. 183

Rozdílné daňové zatížení a výše ceny je, pokud se uprostřed řetězce nachází plátce nebo jsou-li plátcí na prvních dvou pozicích, jak znázorňuje tab. 4 a 5.

Tabulka 4: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci

Firma	Nákupní cena	Daň na vstupu	Přidaná hodnota	Základ pro daň	Daň na výstupu	Daňová povinnost	Prodejní cena
1. Plátce	-	-	10 000	10 000	2 100	2 100	12 100
2. Plátce	10 000	2 100	10 000	20 000	4 200	2 100	24 200
3. Neplátce	24 200	-	10 000	-	-	-	34 200
celkové daňové zatížení výrobku						4 200	

Zdroj: Vlastní zpracování podle Širokého, 2008, s. 184

Tabulka 5: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci

Firma	Nákupní cena	Daň na vstupu	Přidaná hodnota	Základ pro daň	Daň na výstupu	Daňová povinnost	Prodejní cena
1. Neplátce	-	-	10 000	-	-	-	10 000
2. Plátce	10 000	-	10 000	20 000	4 200	4 200	24 200
3. Neplátce	24 200	-	10 000	-	-	-	34 200
celkové daňové zatížení výrobku						4 200	

Zdroj: Vlastní zpracování podle Širokého, 2008, s. 184

Vůbec nejnižší ceny bude dosaženo v řetězci, který je složen výhradně z neplátců. Nízké daňové zatížení vznikne také v případě, kdy je první v řetězci plátcem daně. Neboť pouze ten je povinen daň odvést, zatímco ostatní v řetězci – neplátcí – neuplatní daňový odpočet, ale zároveň nejsou nuceni odvést daň na výstupu. (viz tab. 6)

Tabulka 6: Plátcí a neplátcí DPH v řetězci

Firma	Nákupní cena	Daň na vstupu	Přidaná hodnota	Základ pro daň	Daň na výstupu	Daňová povinnost	Prodejní cena
1. Plátce	-	-	10 000	10 000	2 100	2 100	12 100
2. Neplátce	12 100	-	10 000	-	-	-	22 100
3. Neplátce	22 100	-	10 000	-	-	-	32 100
celkové daňové zatížení výrobku						2 100	

Zdroj: Vlastní zpracování podle Širokého, 2008, s. 184

3.2 Metodologie DPH

V § 36 zákon o DPH je základ daně definován jako: „vše co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno.“

Do základu daně se zahrnují jiné daně a poplatky, dotace k ceně a vedlejší výdaje. Pokud ovšem není úplata za zdanitelné plnění stanovena v peněžních jednotkách, základem daně se u zboží stává tzv. cena obvyklá, která je stanovena podle zákona o oceňování. (Vančurová, Láchová, 2014, s. 299)

Existuje několik způsobů výpočtů základu daně, jak uvádí Široký (2008, s. 157) ve svém díle. Prvním z nich je výpočet prostřednictvím součtové metody, která se však nevyužívá. Další metodou, která však v praxi také nemá uplatnění je účetní metoda. (1)

$$(\text{výstup firmy} - \text{firemní vstup}) \times \text{daňová sazba v \%} \quad (1)$$

Uplatnitelná pro praxi je nepřímá rozdílová metoda, která se vypočítá jako rozdíl mezi daní zaplacenou na fakturách dodavatele a celkovou daňovou povinností plátce. (2)

$$\text{daň na výstupu firmy} - \text{daň na firemní vstup} = (\text{výstup firmy} \times \text{daňová sazba v \%}) - (\text{firemní vstup} \times \text{daňová sazba v \%}) \quad (2)$$

V České republice platí v současné době tři sazby DPH. Jak uvádí zákon o DPH v § 47 odst. 1 je základní sazba 21 %, první snížená sazba 15 % a druhá snížená sazba 10 %. V příloze č. 3, zákona č. 235/2004 Sb. je uveden seznam zboží na který se vztahuje první snížená sazba a v příloze č. 2 č. 235/2004 Sb. jsou uvedeny služby, které podléhají druhé snížené sazbě.

Při výpočtu je důležité dávat pozor na to, jedná-li se o cenu včetně daně či bez ní, neboť se v obou případech používá jiný vzorec výpočtu, upozorňuje Vančurová a Láchová. (2014, s. 303-304) V případě ceny bez daně se pro výpočet použije následující vzorec. (3)

$$DPH = Z \times \frac{s}{100} \quad (3)$$

Z = základ daně (cena bez daně)

s = sazba daně

Pokud se vypočítává daň z ceny, kde je již daň zahrnuta, je nutno upravit vzorec pro výpočet následovně. (4)

$$DPH = Z_D \times \frac{s}{100 + s} \quad (4)$$

Z_D = základ daně (cena včetně daně)

Osvobození od daně je dvojího druhu, jedno je s nárokem na odpočet, druhé je bez nároku na odpočet. Osvobození od daně bez nároku na odpočet jsou zákonem o DPH vymezena v § 51 - § 62 při splnění podmínek plnění, mezi která mimo jiné patří základní poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, penzijní a pojišťovací činnosti, dodání nebo nájem vybraných nemovitých věcí, sociální pomoc a další.

Druhou možností je osvobození od daně s nárokem na odpočet, do které zákon o DPH zahrnuje podle § 63 následující plnění: „Za splněných podmínek uvedených v § 64 - § 71 zákona o DPH je od daně s nárokem na odpočet daně osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přepravu zboží spojenou s dovozem nebo vývozem, přepravu osob, dovoz zboží a další.“

Zdaňovací období je u nepřímých daní kratší než jeden rok. (Vančurová, Láchová, 2014, s. 333) Za základní zdaňovací období se považuje kalendářní měsíc. Měsíční zdaňovací období mají všichni noví plátcí a ti, jejichž obrat byl v předchozím roce vyšší než 10 mil. Kč.

Jiná situace nastává u identifikovaných osob, které mají povinnost odvádět daň pouze za určitá plnění, a proto musí podávat daňová přiznání pouze za období, ve kterém jim vznikla povinnost odvodu daně.

Zákon o DPH § 72 odst. 1 uvádí, že nárok na odpočet mají pouze plátcí DPH na plnění v rámci plnění svých ekonomických činností a musí se prokázat daňovým dokladem. Naopak nárok na odpočet nemá v případě přijatého zdanitelného plnění určená pro reprezentaci, které nejsou výdaji k dosažení, zajištění a udržení příjmů, jak uvádí § 72 odst. 4.

V oblasti problematiky místa plnění je potřeba rozlišovat, jestli se jedná o dodání, zaslání, pořízení nebo dovoz zboží, neboť všechny tyto skutečnosti jsou v zákoně přesně definovány a je tedy nutné řídit se danou úpravou.

Zákon o DPH při definici místa plnění při dodání zboží zohledňuje skutečnost, jestli je dodání spojeno s odesláním či přepravou zboží nebo bez nich. V případě dodání zboží bez odeslání či přepravy je podle § 7 odst. 1 zákona o DPH místo plnění tam, kde se nachází zboží v době jeho dodání. Pokud je dodání zboží spojeno s přepravou, je místem plnění místo, kde přeprava začíná, což ale platí pouze na území EU, v případě dovozu ze třetích zemí je místem plnění místo, kde vznikla povinnost zaplatit daň spojenou s dovozem zboží.

Při zaslání zboží je podle § 8 místem plnění buď místo, kde přeprava končí nebo místo, kde přeprava začíná. Ve druhém případě ale musí být splněny určité podmínky. Jednak se nejedná o zboží podléhající spotřební dani a za druhé nepřekročila celková hodnota zboží 1 140 000 Kč při dovozu do tuzemska nebo částku stanovou jiným členským státem při vývozu z tuzemska.

Při dodání zboží je místem plnění stát Evropské unie, na který vstupuje zboží při dovozu ze třetích zemí, jak uvádí § 12, ale to pouze za podmínky, že není zboží umístěno do svobodného pásma.

Pokud je zboží pořízeno v jiném členském státu, je podle § 10 místem plnění místo, kdy se zboží nachází po ukončení přepravy pořizovateli. Pokud je však stát ukončení přepravy rozdílné se státem, kde je pořizovatel registrován k dani, považuje se za místo plnění stát, který vydal pořizovateli daňové identifikační číslo nebo je místem plnění místo ukončení přepravy a pořizovatel uplatní ve státě, které mu vydalo identifikační číslo daňový odpočet.

4 Spotřební daně a cla v České republice

V České republice jsou spotřební daně upraveny podle zákona č. 353/2003 Sb. O spotřebních daních, dále jen zákon o SPD, který zapracovává příslušné předpisy Evropské unie v oblasti spotřebních daní. Na základě tohoto zákona podle § 1 odst. 2 jsou spotřební dani podrobeny minerální oleje, líh, pivo, víno a jeho meziprodukty, tabákové výrobky a surový tabák. Podle § 1 odst. 3 jsou správcem těchto daní celní orgány ČR.

Plátcem daně je podle § 4 odst. 1 zákona o SPD právnická nebo fyzická osoba, která provozuje daňový sklad, je oprávněným příjemcem, odesílatelem nebo výrobcem a vznikla jí povinnost odvést daň nebo pokud jí vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň při dovozu, při použití výrobků osvobozených od daně k jinému účelu, než pro který byly od daně osvobozeny. Dále je plátcem osoba, která poskytla zajištění daně při dopravě výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně v případě, že došlo k porušení tohoto režimu. Pokud osoba neprokáže, že skladuje a dopravuje výrobky pro svou spotřebu je také povinna odvést daň. Za povolené množství určené pro vlastní spotřebu se podle § 4 odst. 5 mimo jiné považuje 110 litrů piva, 10 litrů konečně Zpracovaných lihovin, 90 litrů vína (z toho 60 litrů vín šumivých), 800 kusů cigaret, 1 kilogram tabáku ke kouření.

Plátcí daně jsou povinni se registrovat k dani nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat nebo zaplatit, jak je uvedeno v § 4 odst. 2 zákona o SPD. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká podle § 9 zákona o SPD v okamžiku uvedení výrobku do volného daňového oběhu, při dovozu výrobků vzniká povinnost přiznat daň vznikem celního dluhu, pokud nejsou umístěny do režimu podmíněného osvobození od daně, za splnění podmínky, že není zboží použito k jinému účelu. Na základě § 10 zákona o SPD se daň vypočte jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro příslušný vybraný výrobek.

Za zdaňovací období se považuje podle § 17 zákona o SPD kalendářní měsíc. Daňové přiznání jsou plátcí povinni podat na základě § 18 odst. 1 zákona o SPD do 25 dne po skončení zdaňovacího období. Podle § 18 odst. 5 zákona o SPD je daň splatná do 40 dnů po skončení zdaňovacího období a při dovozu do desátého dne od doručení rozhodnutí o vyměření cla osobě, která je daň povinna zaplatit.

4.1 Spotřební daň z tabákových výrobků

Jednou z komodit podléhající spotřební dani jsou tabákové výrobky. Důvod uvalení spotřební daně na tabák je snaha vlády snížit spotřebu cigaret a tabákových výrobků, které jsou zdraví škodlivé.

V § 101 odst. 2 zákona o SPD této dani podléhají cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Mezi cigarety patří podle tohoto zákona tabákové provazce, které se buď kouří v nezměněném stavu, nebo jsou vloženy, či zabaleny do tabákového papíru. Aby se jednalo o cigarety, nemusí obsahovat výrobek pouze tabákové provazce, ale může obsahovat i jiné látky.

Základ daně u cigaret se určuje podle § 102 zákona o SPD pro procentní a pevnou část, kdy pro procentní část je základem daně cena určená pro konečné spotřebitele a pro pevnou část je to množství vyjádřené v kusech. U doutníků a cigarillos je základem daně množství v kusech a u tabáku ke kouření je to pak množství vyjádřené v kilogramech.

Cena pro konečného spotřebitele je podle § 103 zákona o SPD cena, určená v zákoně o cenách a je v ní obsažena již DPH. Pro jednotlivé druhy tabákových výrobků vydává Celní úřad pro Středočeský kraj cenové rozhodnutí, v němž jsou uvedeny ceny pro konečného spotřebitele. Dané cenové rozhodnutí je součástí cenového věstníku, který vydává Ministerstvo financí.

Daňové zatížení cigaret se odvíjí podle maloobchodní ceny, která je obsažena v cenovém věstníku. V příloze je uvedeno C1 – C3 porovnání daňového zatížení cigaret z různých cenových kategorií. V hodnotovém vyjádření je pevná část spotřební daně neměnná, neboť se odvíjí podle pevně stanovené ceny za krabičku. Rozhodující roli v hodnotovém vyjádření tedy hraje procentuální část spotřební daně, která je závislá na maloobchodní ceně. U dražších cigaret je odvedena vyšší částka za procentuální spotřební daň. V konečném hodnocení jsou však nejvíce daňově zatíženy cigarety z levnější cenové kategorie. Je to nejvíce ovlivněno pevnou částí spotřební daně, která se procentuálně nejvýrazněji projevuje právě u levnějších cigaret. Aby bylo zajištěno minimální zdanění cigaret, je vedle pevné a procentuální sazby daně vyhlášována také minimální sazba daně. V případě, že by bylo zdanění cigaret za použití pevné a procentuální sazby nižší než

při použití minimální sazby, použije se přednostně minimální sazba, která je podle aktualizovaného znění zákona o SPD stanovena na částku 2, 52 Kč za kus.

Sazby daně používané v České Republice musí být v souladu s legislativou EU. Tato problematika je upravena ve směrnici č. 2011/64 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Poslední úprava daňových sazeb nabyla účinnosti 1. ledna 2014. Na základě této směrnice podle kap. 3, čl. 8, odst. 4 se musí pevná sazba daně pohybovat mezi 7,5 % a 76,5 % celkového daňového zatížení. Celková spotřební daň musí podle čl. 10, odst. 2 tvořit alespoň 60 % z maloobchodní ceny, přičemž musí být splněna i podmínka, kdy nesmí být spotřební daň nižší než 90 EUR na 1000 cigaret. Ale v případě, že vybírá členský stát spotřební daň v minimální výši 115 EUR na 1000 cigaret, není nutné dodržet minimální 60% hranici.

Sazby spotřební daně z cigaret v jednotlivých zemích EU jsou uvedeny v příloze D. Země, u kterých jsou dostupné všechny informace, a které nesplňují podmínku minimálního zdanění, jako např. Maďarsko, mají podle kap. 3, čl. 10, odst. 2 povolené přechodné období do konce roku 2017, kdy musí dosáhnout minimálních požadovaných sazeb.

V České republice jsou sazby daně pro tabákové výrobky uvedeny v § 104 zákona o SPD. Sazby spotřebních daní cigaret jsou uvedeny na základě novely zákona o SPD v tabulce č. 7. K výpočtu výše sazeb daně slouží podle § 103 odst. 6 zákona o SPD vážený cenový průměr, který stanovuje Ministerstvo financí. Pro rok 2016 je tento vážený cenový průměr, podle informací celní správy, určen pro balení obsahující 20 kusů cigaret na 80,14 Kč.

Tabulka 7: Sazby spotřební daně u cigaret

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální SPD
cigarety	27%	1,39 Kč/kus	celkem nejméně však 2,52 Kč/kus
doutníky, cigarillos	-	1,64 Kč/kus	
tabák ke kouření	-	2142 Kč/kg	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zákona o Spotřební dani

Podle § 110 zákona o SPD je zakázáno prodávat tabákové výrobky za nižší cenu, než ta, která je uvedena na tabákové nálepce, výjimkou jsou pouze situace vymezené v § 111

zákona o SPD, mezi které patří umožnění vyprodání zásob v případě ukončení výroby, prodeje nebo v případě konkurzu. V takovéto situaci je potřeba souhlas příslušného správce daně a nevzniká zde nárok na snížení a vrácení daně.

Podle § 114 zákona o SPD musí být tabákovými nálepkami označeny všechny tabákové výrobky, které vznikly na území ČR nebo které sem byly dovezeny, přičemž nesmí být tabákové nálepky poškozené nebo značené jiným způsobem, než který připouští zákon. Naopak se jimi nesmí označovat výrobky, které jsou určeny pro vývoz nebo pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně. Dále nemusí být označeny výrobky dovezené do ČR, které jsou určeny pro osobní spotřebu. Podle § 116 zákona o SPD plní tabákové nálepky funkci daňového přiznání a musí být použity v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

Zvyšování daňových sazeb spotřebních daní nemusí mít je pozitivní efekt pro státní rozpočet, kdy dojde ke zvýšení příjmů, ale jak upozorňuje Zahradník (s. 226) může dojít ke snížení příjmů z důvodu snížení spotřeby tabákových výrobků.

4.2 Celní problematika v České republice

Podle celní správy je clo dávkou, kterou stát vybírá, pokud zboží překročí celní hranice. Stejného názoru je i Borchert (1987, s. 211) a doplňuje, že clo hraje klíčovou roli v mezinárodním obchodě. Avšak podle Karníka (2012, s. 38) se jedná o ne zcela správnou definici a říká, že: „Clo je povinnou dávkou odváděnou do veřejného rozpočtu vybíranou v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranice od osob, které zboží dovážejí nebo vyvážejí.“

V průběhu historie se vyvinulo několik funkcí, které clo plnilo. Je to funkce fiskální, obchodněpolitická a funkce ochrany vnitřního trhu. Široký (2008, s. 222 - 223) rozděluje funkci cel na fiskální a nefiskální, K nefiskální funkci řadí funkci obchodněpolitickou a funkci ochrany vnitřního trhu.

Fiskální funkce patří mezi nejstarší a cílem je zajišťovat příjem státního rozpočtu. Výše příjmů, která do státního rozpočtu plyne, je závislá na rozvinutosti státu. Karník (2012, s. 39 – 40) toto vysvětluje větším zapojením země do mezinárodního obchodu a snahami

dosáhnout co nejnižších cel v zemi určení, kam stát vyváží. Aby stát tento cíl naplnil, musí i on nabídnout nižší sazby cla na zboží, které dováží ze země určení.

S rozvojem zahraničního obchodu se vyvíjí nejdůležitější funkce cla, a to funkce obchodněpolitická, která zajišťuje komoditní i teritoriální regulaci. Jsou-li tedy uplatňovány nižší celní sazby na dovoz komodit z určité země, dojde k nárůstu dovozů z dané země a zároveň k podpoře vývozu do dané země.

Důležitou funkcí je i funkce ochrany vnitřního trhu, která může nabývat mnoha podob. Ať už je to v podobě extrémního ochranářství, protekcionismu, při kterém je podporována domácí ekonomika nebo liberalismu, při kterém se uplatňují nízké celní sazby a je nejvíce uplatňován při dohodách o volném obchodu nebo celní unii.

Cla lze dělit na základě několika kritérií, jako například podle směru pohybu, druhů sazeb, podle účelu nebo způsobu stanovení. Podle směru pohybu zboží dělí Borchert (1987, s. 211) clo na dovozní, vývozní a tranzitní. Vývozní a tranzitní clo, která dříve plnila hlavně fiskální a politickou funkci však ztratila svůj význam a v dnešní době má největší význam clo dovozní. Karník (2012, s. 61) je toho názoru, že vývozní clo je využitelné v některých rozvojových zemích, kde plní svou fiskální funkci a funguje jako ochrana proti vývozu některých komodit, kam se řadí především suroviny, popř. zemědělské produkty.

Podle druhu sazeb rozděluje Böhne (1996, s. 28) cla na valorická, specifická a kombinovaná. Cla valorická se vypočítají jako procentuální podíl z celní hodnoty zboží. Specifická cla jsou stanovena na základě množství, které je ve hmotnostním, objemovém nebo kusovém vyjádření. A nakonec cla kombinovaná, která spojují cla valorická a specifická.

Podle účelu a realizované funkce rozděluje Karník (2012, s. 62 – 63) cla na obchodněpolitická a ochranná, která se dále rozdělují. Obchodněpolitická cla obsahují cla prohibitivní, která jsou tak vysoká, že v praxi znemožňují dovoz nebo vývoz zboží. Skleníková cla chrání nově rozvíjející se sektor před zahraniční konkurencí. Kompenzační cla mají zmírnit rozdíl v produkci mezi domácí zemí, kde je vyráběno za horších produkčních podmínek v porovnání se zahraniční zemí. Cla vyjednávací jsou součástí obchodněpolitických jednání, kde slouží jako jejich prostředek. Cla preferenční zvýhodňují

dovoz některých komodit ze stanovených zemí nebo zboží dovážené za určitým konečným použitím, díky čemuž bude zvýhodněn vstup tohoto zboží na daný trh.

Zavádění ochranných cel vysvětluje Bühne (1996, s. 27) jako ochranu před levnými dovozy. Mezi ochranná cla patří např. cla antidumpingová, která mají chránit domácí výrobu, neboť jsou uvalována dovážené na zboží s uměle sníženými cenami, které mohou být dokonce nižší než samotné výrobní náklady.

Podle způsobu stanovení rozděluje Karník (2012, s. 64) cla na autonomní a smluvní, kdy autonomní cla nepodléhají vlivu žádných mezinárodních smluv. Použitelné je u zboží s neznámou zemí původu nebo pocházející ze zemí, které nemají doložky nejvyšších výhod. Cla smluvní jsou vázána na Všeobecnou dohodu o clech a obchodu, proto není možné je libovolně snižovat či zvyšovat. Smluvní cla jsou základem pro výpočet preferenčních cel a používá se u zboží pocházející ze zemí, které mají podle GATTu doložku nejvyšších výhod.

4. 2.1 Celní řízení

Celnímu řízení předchází uzavření kupní smlouvy. Prodávající a kupující si nejprve musí dohodnout veškeré náležitosti kupní smlouvy, mezi které se podle Svatoše (2009, s. 194 - 196) řadí určení kupních stran a předmět obchodu a cenu. Dále je nutné dohodnout dodací lhůtu, dodací a platební podmínku, způsob přepravy, popř. pojištění zboží. (Machková, Černohlávková a Sato, 2007, s. 42) Až poté dojde k přepravě zboží a s tím souvisejícímu celnímu řízení.

Aby bylo možné uplatňovat celní legislativu, je potřeba dostatečně vymezit území, na které se bude vztahovat. Podle Karníka (2012, s. 110) je celní území oblast, na které jsou uplatňovány celní předpisy, kde probíhají kontroly a řízení a na kterém je vybíráno clo za dovážené, popř. vyvážené zboží. Häberle (2008, s. 1402) definuje celní území, jako území státu, které je ohraničeno celní hranicí.

Na základě celního kodexu společenství (2913/92/EHS) v čl. 3, odstavci 1 až 3, je přesně stanoveno, jaká území jsou považována za celní území EU, patří sem členské státy EU a to i včetně pobřežních vod, vnitřní mořské vody a vzdušného prostoru a dále Monacké knížectví.

Nedílnou součástí celního řízení je celní sazebník, který definuje Karník (2012, s. 90) jako seznam zboží, na které se vztahuje clo a příslušné celní sazby, které se vztahují buď ke druhu zboží, nebo k teritoriu. Veškeré tyto sazby jsou uveřejněny v celním sazebníku, který obsahuje i označování zboží, čehož se využívá nejen pro celní účely, ale také pro účely DPH, spotřební daně nebo u dalších opatření. Díky zásadě úplnosti se celní sazebník vztahuje na veškeré zboží, což znamená, že ne všechno zboží je nutné v celním sazebníku jmenovat.

Česká republika převzala po vstupu do EU celní sazebník společenství, který byl vydán na základě Nařízení Rady č. 2658/87. Příloha 1 tohoto nařízení, kde je uveden vlastní celní sazebník, je každoročně aktualizována a vydána ve formě Úředního věstníku. Pro rok 2016 je platné Prováděcí nařízení Komise č. 1754/2015, kterým se mění příloha 1 Nařízení Rady č. 2658/87.

Machková uvádí (2014, s. 154), že celní sazebník (TARIC) je základním nástrojem pro praktickou realizaci Celního kodexu. Skládá se z číselného označení zboží a příslušných sazeb. Členěn je celní sazebník do tříd, které se rozdělují do kapitol a podkapitol, ty jsou označeny čtyřmístným kódem, a skupin, které obsahují šestmístný kód. V TARICu jsou obsaženy hlavně smluvní sazby a clo je vyčísleno na základě specifické metody.

Na základě Nařízení Komise č. 1754/2015 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku se celní sazebník skládá z několika částí. První z nich je obecná část, ve které jsou definována všeobecná pravidla kombinované nomenklatury a pravidla pro celní sazby. Druhou část tvoří samotný celní sazebník, který obsahuje kombinovanou nomenklaturu, smluvní i autonomní celní sazby a další. A třetí část tvoří přílohy celního sazebníku, kam se řadí např. seznamy farmaceutických látek, na které se vztahuje bezcelní zacházení.

Pro správné určení cla, popř. dalších poplatků je důležité vymezení celní hodnoty. Na základě celního kodexu, podle čl. 70, odst. 1, se určuje celní hodnota podle převodní hodnoty, což znamená, že je celní hodnota určena podle ceny, která má být skutečně zaplacená za dodané zboží. Podle čl. 71 odst. 1 celního kodexu se při určování celní hodnoty k ceně připočítává provize a odměny (bez nákupních provizí), náklady na nádoby,

kteře jsou součástí zboží a náklady na balení, které zahrnují i práci s tím spojenou. Dále se k ceně připočítávají poplatky za užívání práv a licenci, náklady, které vznikly před vstupem zboží na celní území Unie, jako např. náklady na pojištění, dopravu, manipulaci. Naopak se k ceně nezapočítávají podle čl. 72 celního kodexu náklady na dopravu po vstupu zboží na území Unie, náklady spojené s montáží a údržbou, nákupní provize, dovozní clo a další.

V případě, že není možné určit cenu podle čl. 70 celního kodexu, užije se k určení ceny alternativ, které jsou uvedeny v čl. 74, odst. 2. Celní hodnotu lze tak určit na základě stejného nebo podobného zboží určeného pro vývoz na celní území Unie ve stejnou nebo podobnou dobu, dále lze užít hodnotu jednotkové ceny, za kterou je dovážené zboží prodávané na území Unie nebo je celní hodnota vypočtena jako součin výrobních nákladů, výdajů spojených s prodejem a ostatních nákladů, jakou jsou provize, náklady na balení a další.

Důležitým pojmem v celní problematice je pojem zboží. Samotný pojem zboží však není v celním kodexu nijak definován, podle Karníka (2012, s. 107), který se odkazuje na rozhodnutí Evropského soudního dvora, případ C 2/90, právní věc Komise v. Belgie (1992, I-4431) je zbožím každá hmotná věc, která může být obchodována přes hranice.

Na základě Nařízení Rady č. 2913/92 čl. 4 odst. 7 se zboží podle statusu rozděluje na zboží společenství a zboží, které není zbožím společenství. Za zboží společenství je považováno takové zboží, které:

- bylo zcela vyrobeno na území společenství a nebylo k němu přidáno zboží, které nepochází z území společenství;
- bylo vyrobeno jinde než na území společenství a bylo následně propuštěno do volného oběhu;
- bylo vyrobeno nebo získáno na území Společenství buď ze zboží uvedeného v druhé odrážce, nebo ze zboží uvedeného v první a druhé odrážce.

Zboží při přechodu přes hranice podléhá celnímu řízení. Podle Vebera (2012, s. 215) se celní řízení zahajuje podáním celního prohlášení deklarantem na příslušný celní úřad. V EU se nejčastěji používá Jednotný správní doklad (JSD). Celní prohlášení lze podat jak v elektronické, tak písemné podobě, popř. v podobě ústní. (Machková, Černošlávková,

Sato, 2014, s. 114) Podle informací Celní správy se JSD od 1. 1. 2011, při obchodování na území Společenství, používá pouze v elektronické podobě. Mezi další dokumenty potřebné v celním řízení patří podle Machkové, Sata a Zamykalové (2002, s. 17) obchodní faktura, deklarace celní hodnoty, certifikát o původu zboží, doklad o uzavřené smlouvě o přepravě věci, popř. další doplňující osvědčení. Machková, Černošlávková a Sato (2014, s. 131) vysvětlují, že obchodní faktura obsahuje nejen cenu za měrnou jednotku, ale také další nezbytné údaje, jako např. dodací paritu, údaje o dopravném a pojištění, zařazení zboží podle celního sazebníku a další. Pro deklaraci původu zboží se při obchodování na území EU využívá nejčastěji doklad EUR-1, při obchodování se třetími zeměmi lze využít doklad FORM A.

Při dovozu je podle Vebera (2012, s. 215) vybíráno dovozní clo, DPH, spotřební daň, dovozní poplatky v rámci společné zemědělské politiky i další nepřímé daně. Cílem celního řízení je, jak uvádí Karník (2012, s. 206) rozhodnutí o propuštění zboží do navrhovaného celního režimu. Jeho podáním vzniká celní dluh, tedy povinnost clo zaplatit. (Machková, Černošlávková, Sato, 2010, s. 214) Po uhrazení celního dluhu je zboží propuštěno do navrhovaného režimu.

Podle Svatoše (2009, s. 326 – 332) existuje několik celních režimů, patří sem volný oběh, vývoz, tranzit, pasivní a aktivní zušlechťovací styk, uskladnění v celním skladu, přepracování pod celním dohledem a dočasné použití. Mezi směrodatné a dále se v této práci objevující je režim propuštění do volného oběhu a režim vnějšího tranzitu. Tranzit umožňuje podle Svatoše (2009, s. 327) přepravu zboží, které není součástí Společenství mezi dvěma místy, aniž by podléhalo dovozním clům a jiným poplatkům. V tomto případě se jedná o vnější tranzit. Protože v případě vnitřního tranzitu dochází k přepravě zboží Společenství mezi dvěma místy Společenství, ale zboží je transportováno přes území třetí země. Režim propuštění do volného oběhu umožňuje podle Karníka (2012, s. 214) nakládat se zbožím, které není součástí Společenství, jako se zbožím Společenství. Propuštění zboží do volného oběhu předchází uplatnění obchodněpolitických opatření, vybrání cla a dalších poplatků.

Aby mohlo být zboží umístěno do požadovaného celního režimu, musí být podle Machkové, Černošlávkové a Sata (2010, s. 120) celní dluh zajištěn. Celní dluh lze zajistit podle Celního kodexu buď složením hotovosti na účet příslušného celního úřadu, nebo

ručením, pokud je osoba ručitele schválena celním orgánem a je schopna splnit každý celní dluh, který zaručila. Celní řízení končí rozhodnutím o zařazení zboží do určitého celního režimu.

V prostředí ČR je správou cel pověřena celní správa, která vykonává řadu úkolů a její činnost je v českém právu koordinována zákonem č. 17/2012 Sb. Na základě tohoto zákona, podle paragrafu 1, se celní správa dělí na Generální ředitelství, které je podřízeno ministerstvu financí a celní úřady, které jsou podřízeny Generálnímu ředitelství. Celní správa je vykonavatelem celního řízení, a protože po vstupu do EU nemá Česká republika žádnou hranici s nečlenskými státy, jsou činnosti související s kontrolou na hranicích vázány výhradně na mezinárodní letiště. Mezi nejzatíženější z nich je letiště Václava Havla v Praze, dále pak letiště v Ostravě, Brně, Karlových Varech a Pardubicích.

Mezi základní funkce patří, jak je uvedeno na webových stránkách celní správy, provádění celního dohledu, rozhodnutí o přidělení celně schváleného určení zboží, zajištění celního dluhu, pátrání po zboží, které bylo protiprávně dovezeno nebo vyvezeno a jeho následné zajištění. V rámci kontrolní funkce dohlíží celní správa na dodržování celních a daňových předpisů a podnikání příslušných opatření při jejich nedodržování. V průběhu kontrolních funkcí má celní správa právo využívat i podpůrných prostředků (sledování osob nebo zásilky, využívání informátorů) Na základě informací celní správy je porušování předpisů nejčastější u textilního zboží, elektroniky, motorových vozidel a dalších. Z důvodu efektivity a propojenosti dnešního světa, je nezbytné vykonávat kontrolní funkce nejen na národní úrovni, ale hlavně v rámci mezinárodních spoluprací, z toho důvodu byla zřízena Národní koordinační jednotka.

Celní správa je orgánem, který má od 1. 1. 2004 za úkol vybírat spotřební daně, činí tak na základě zákona č. 353/2003 Sb. Podle zákona č. 261/2007 Sb. spravuje Celní správa i daň ekologickou a na základě zákona o DPH spravuje také DPH v případě dovozu zboží ze třetích zemí.

Důležitou rolí je také ochrana společnosti a životního prostředí, kdy se celní správa zaměřuje na kontrolu pohybu zbraní, vojenského materiálu a radioaktivních látek. V rámci ochrany dbá také na ochranu duševního vlastnictví, kdy se spoluprací s Českou obchodní inspekcí odstraňuje z trhu nedovolené napodobeniny a padělky a dále klade velký důraz

na bezpečnost výrobků, které mají být propuštěny do volného oběhu. Ve spolupráci ministerstva životního prostředí provádí dohled při obchodu chráněných rostlinných a živočišných druhů a kontroluje vývoz, dovoz a převoz látek poškozujících ozonovou vrstvu a ovzduší.

Celní správa má celou řadu dalších kompetencí, jako vykonávání kontrol v silniční dopravě (vážení nákladních vozidel, dálniční známky, dodržování přestávek řidičů), kontrola zaměstnávání cizinců, kompetence na potírání mezinárodního terorismu a ochrany společného trhu Společenství a v neposlední řadě přijímá a zpracovává statistická hlášení o obchodu jak v rámci EU, tak se třetími zeměmi.

4. 2.2 Incoterms

Mezinárodní pravidla INCOTERMS jsou vydávána Mezinárodní obchodní komorou (ICC). Díky nim lze zajistit hladký průběh obchodování v mezinárodním obchodě. Incoterms řeší určení dodací podmínky, což je jedna z důležitých náležitostí kupní smlouvy. Nejen že definuje místo, způsob a okamžik předání zboží, ale také přechod rizik, nákladů a vykonání dalších úkonů, jako např. zajištění celního odbavení. Poslední vydané podmínky nabyly účinnosti 1. ledna 2011. Oproti předcházejícím pravidlům se snížil počet doložek z původních 13 na 11. ICC také bere v potaz neustále se rozvíjející význam elektronického obchodu a proto INCOTERMS 2010 umožňuje použití elektronických dokladů, pokud se na tom strany kupní smlouvy dohodnou. (What are incoterms?, 2011)

Machková, Černošlávková a Sato (2014, s. 61 - 62) upozorňují, že INCOTERMS nemají povahu právní normy, pouze určují vztah mezi prodávajícím a kupujícím v případě, že je na ně příslušně odkázáno v kupní smlouvě. Přitom nestačí odkázat se na INCOTERMS obecně, je nutné uvést, na jaké pravidla, tedy pravidla z jakého roku budou použita, neboť vydáním nových pravidel, k čemuž dochází zhruba jednou za deset let, neztrácí předcházející pravidla svou platnost a využitelnost. Je také důležité si uvědomit, že INCOTERMS neřeší otázku přechodu vlastnictví, to je nutné upravit v kupní smlouvě zvlášť. Při použití INCOTERMS se strany smlouvy zavazují k plnění určitých povinností, pokud ale doplní kupní smlouvu o jakákoliv přímá ustanovení, budou mít přednost před podmínkami INCOTERMS. Doložky v INCOTERMS se dělí na ty, které lze využít

ve všech druzích přepravy a na doložky použitelné v námořní a vnitrozemské vodní přepravě, jak je uvedeno v Tab. 8.

Tabulka 8: Pravidla INCOTERMS

Pravidla pro všechny druhy přepravy	Pravidla pro námořní a vnitrostátní lodní přepravu
EXW	FAS
FCA	FOB
CPT	CFR
CIP	CIF
DAT	
DAP	
DDP	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě INCOTERMS 2010

V námořní a lodní dopravě jsou využitelné doložky FAS, FOB, CFR a CIF. Doložky EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP, DDP lze využít ve všech druzích dopravy. Kupní strany nemusí doložky Incoterms využít vůbec a stanovit si vlastní pravidla, nicméně použití zaběhlých pravidel přináší pro obě strany i značné výhody. Díky stanovení přechodu nákladů a rizik a povinností smluvních stran, které jednotlivé doložky upravují, není potřeba domlouvat dílčí prvky individuálně.

5 Modelová studie dovozu vybraného výrobku na území Evropské unie

Případová studie řeší dovoz zboží ze třetí země podléhající spotřební dani na české území. Cílem bylo demonstrovat postup celního řízení při dovozu tabákových výrobků na území České Republiky a vyčíslení nepřímých daní, které vstupují do konečné ceny produktu. Smyslem této studie nebylo přesné vyčíslení, výrobních a přepravních nákladů a výpočet zisků výrobců, dopravců a prodejců. Cigarety, tedy předmět obchodu, byly nejprve zařazeny do příslušné skupiny kombinované nomenklatury za účelem zjištění celní sazby, která se uplatňuje v celním řízení. Po stanovení kupní ceny a veškerých vedlejších výdajů byl vypočten celní dluh a následně spotřební daň a nakonec DPH.

Na jednu Euro paletu se vejde 8 976 balení obsahující 20 kusů cigaret. Zjištěný počet balení byl vypočten použitím internetové kalkulačky pro efektivní uložení nákladu. V případě použití 20" DC kontejneru, do kterého se vejde 11 europalet, bylo maximální možné přepravené množství 98 736 balení.

Při dovozu je vybíráno dovozní clo, DPH, spotřební daň a dovozní poplatky. Případová studie analyzuje dovoz zboží z Indie do ČR přes Německo. Prodávající a kupující si nejprve dohodnou veškeré náležitosti kupní smlouvy, mezi které se řadí určení kupních stran a předmět obchodu a cenu. Dále je nutné dohodnout dodací lhůtu, dodací a platební podmínku, způsob přepravy, popř. pojištění zboží.

Určení dodací podmínky hraje důležitou roli, především v zodpovědnosti za zásilku a nákladech spojených s dopravou. V tomto příkladu byla použita dodací podmínka DAP Hamburk, neboli s dodáním do přístavu Hamburk. Při použití této dodací podmínky se prodávající zavazuje dodat zboží do určeného terminálu a dát ho k dispozici kupujícímu, aniž by nesl rizika a náklady za jeho vyložení. Prodávající tedy nese náklady a rizika až do určeného terminálu, zde se doporučuje co nejpřesněji definovat určené místo, ve kterém přechází riziko a náklady na kupujícího. Pokud si strany neurčí jinak, musí prodávající vyřídít proclení zboží na vývoz, ale nezařizuje a nese náklady s vyřízením dovozního cla.

Další důležitou složkou pro vypracování následující studie je dohoda kupní ceny, která je na faktuře a je směrodatnou pro následující výpočet cla. Pro výpočet byla použita cena uvedená na faktuře a veškeré vedlejší výdaje, neboť při určení celní hodnoty byla použita metoda převodní hodnoty. Při přepravě 98 736 balení cigaret a při předpokládaných nákladech na výrobu, dopravu popř. jiných nákladů spojených s přepravou pro prodávajícího a při jednotkové ceně 0,26 € na krabičku, je výsledná cena, tedy cena na faktuře plus veškeré vedlejší výdaje 25 671,36 €.

Zařazení cigaret do příslušné skupiny kombinované nomenklatury je uvedeno v následující tabulce. Podle kombinované nomenklatury je pro cigarety dovážené ze třetích zemí určena celní sazba 57,6 %.

Tabulka 9: Zařazení cigaret v kombinované nomenklatuře

Zařazení	Číselné označení	Název
Třída	IV	VÝROBKY POTRAVINÁŘSKÉHO PRŮMYSLU; NÁPOJE, LIHOVINY A OCET; TABÁK A VYROBENÉ TABÁKOVÉ NÁHRAŽKY
Kapitola	24	Tabák a vyrobené tabákové nhračky
Podkapitola	2 402	Doutníky (též s odříznutými konci), doutníčky a cigarety z tabáku nebo tabákových náhražek :
Skupina	2402 20	Cigarety obsahující tabák
Kód KN	2402 20 90	Ostatní

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Kombinované nomenklatury

Zboží je na základě kombinované nomenklatury řazeno do tříd, které jsou označeny římskými číslicemi. Následně je zboží řazeno do kapitol (dvoumístný kód), podkapitol (čtyřmístný kód), skupin (šestimístný kód) a podskupin. Každá podskupina je charakterizována osmimístným číselným kódem, ke kterému jsou přiřazeny celní sazby.

Po dopravení zboží do německého přístavu a po jeho přeložení na dopravní prostředek, se dostává zboží pod celní dohled, neboť toto zboží není součástí Společenství a vstupuje na území Společenství. Celní dohled končí přidělením změny celního statusu, v tomto případě uvolněním do volného oběhu. Pro přepravu zboží do tuzemska je v tomto případě nejlepší použít celní režim vnější tranzit, neboť při tomto celním režimu může být zboží přepraveno, aniž by ještě podléhalo dovoznímu clu, DPH, spotřební dani, popř. dalším

poplatkům. Tyto náležitosti nastávají až při propuštění zboží do volného oběhu v tuzemsku, kde jsou veškeré daně zaplacené.

Celní řízení v ČR je zahájeno podáním celního prohlášení. Pro podání celního prohlášení se používá Jednotný správní doklad. Dále je potřeba dodat další dokumenty, zejména obchodní fakturu, kde je uvedena mimo jiné sjednaná cena, která je určující pro výpočet celního dluhu. Certifikát o původu zboží, jako další potřebný předložený dokument dokládá, jestli se jedná o zboží preferenčního původu a je na něj možné aplikovat preferenční celní sazby. Na základě informací celní správy se pro dovoz zboží, které je zařazeno do systému všeobecných celních preferencí (GSP) používá osvědčení o původu FORM A. Díky tomu, že je Indie zemí, patřící do systému GSP, byla na dovážené zboží použita smluvní sazba.

Po dopravení zboží do ČR a při propuštění do režimu volného oběhu je deklarant povinen uhradit celní dluh. Výpočet celního dluhu je v následující tabulce.

Tabulka 10: Výpočet celního dluhu

Dovoz zboží ze třetí země		
Popis	Výpočet	Výsledek v Kč
Cena dováženého zboží	cena uvedena na faktuře + vedlejší výdaje	25 671,36 €
Celní hodnota v Kč	25 671,36 x 27,030	693 896,86 Kč
Clo	693 896,86 x 0,576	399 684,59 Kč
Pevná část SD	1 974 720 x 1,39	2 744 860,80 Kč
Valorická část SP	98 736 x 0,27 x 85	2 265 991,20 Kč
Základ pro výpočet DPH	693 896,86 + 399 684,59 + 2 744 860,80 + 2 265 991,20	6 104 433,45 Kč
DPH	6 104 433,45 x 0,21	1 281 931,03 Kč
Celní dluh	399 684,59 + 2 744 860,8 + 2 265 991,2 + 1 281 931,03	6 692 467,62 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro výpočet celního dluhu je nutné znát cenu dováženého zboží, tedy celní hodnotu, ze které se vypočítá (podle příslušné celní sazby) clo. Tím, že byl celní dluh placen v ČR, je nutné převést cenu uvedenou v jiné měně na české koruny, a to podle kurzu, který je vyhlášen Celní správou. K 1. 3. 2016 byl vyhlášený kurz za 1 CZK 27,030 EUR. Cigarety patří mezi zboží, které podléhá spotřební dani, tudíž je nejprve nutné vypočítat spotřební daň, která se skládá z pevné a procentuální části. Z každé cigarety je odvedena 1,39 Kč v rámci pevné části spotřební daně a 27 % z maloobchodní ceny (v tomto případě je

maloobchodní cena 85 Kč), což tvoří procentuální část spotřební daně. Celní hodnota, clo a spotřební daň tvoří základ pro výpočet DPH, která je pro cigarety 21 %. Clo, spotřební daň a DPH pak tvoří celní dluh, který musí deklarant uhradit celnímu úřadu.

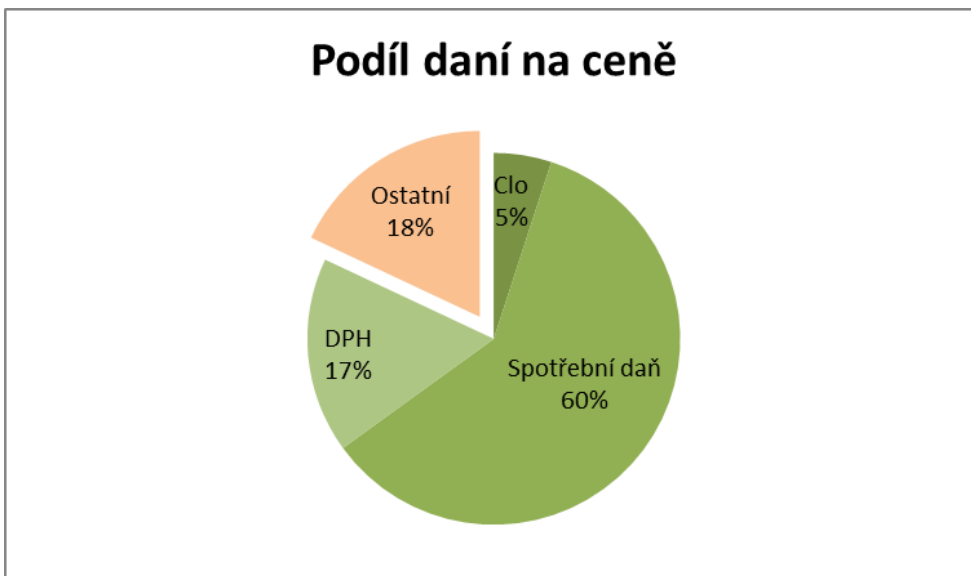
V tab. 10 je uvedena hodnota celního dluhu, není zde však patrné, jaký podíl mají daně a clo na ceně pro konečného spotřebitele. To je uvedeno v tab. 11.

Tabulka 11: Výpočet podílu daní a cla na konečné ceně pro spotřebitele

Název	Počet kusů	Výpočet	Cena
	20 kusů		85,00 Kč
Clo		693 896,36/98 736	4,05 Kč
Spotřební daň	Procentuální část	0,27 x 85	22,95 Kč
	Pevná část	1,39 x 20	27,80 Kč
SPD celkem			50,75 Kč
DPH			14,75 Kč
Daně celkem			65,50 Kč
Podíl daní na ceně pro spotřebitele			77%
Daně a clo			69,55 Kč
Podíl daní a cla na ceně pro spotřebitele			82%

Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnota cla na jednu krabičku cigaret se vypočte jako podíl celkového cla a počtu krabiček. Podle propočtů v modelové studii byla jedna krabička zatížena clem v hodnotě 4 Kč. Do výpočtu spotřební daně vstupuje procentuální i pevná část daně. Procentuální část spotřební daně je závislá na konečné ceně, neboť se vypočte jako 27 % z konečné ceny. U pevné části spotřební daně hraje roli počet kusů cigaret v jedné krabičce. Za každou cigaretu se podle zákona o SPD odvádí 1,39 Kč. Dohromady je na spotřební daň odvedeno kolem 50 Kč. Nakonec do ceny vstupuje 21% daň z přidané hodnoty. Na daních a clu je odvedeno téměř 70 Kč, což je podle propočtů 82 % z konečné ceny pro spotřebitele. Grafické znázornění podílu nepřímých daní a cla je uvedeno na následujícím obr. 4.



Obrázek 4: Podíl daní a cla na ceně pro konečného spotřebitele (vlastní zpracování)

Patrný je převládající podíl spotřební daně, velký podíl hraje i DPH, naproti tomu clo je zastoupeno jen 5 %. Část „Ostatní“, na kterou připadá 18 %, je tvořena výrobními, přepravními náklady, ziskem výrobců a marží obchodníků a prodejců. Je zřejmé, že převládající část ceny je tvořena především nepřímými daněmi. Zbývající část, o kterou se dělí výrobce, dodavatelé a prodejce, tvoří pouze zlomek ceny. Velikost části „Ostatní“ je závislá na výši konečné ceny. V realitě, kdy je konečná cena cigaret stanovena Ministerstvem financí, zbývá na poslední článek v dodavatelském řetězci zanedbatelná částka. Nejméně zbývá na marži prodejců v případě cigaret z levné cenové kategorie.

Závěr

Předmětem bakalářské práce byla analýza cla a nepřímých daní, které hrají významnou roli v mezinárodním obchodě. Práce postupuje přes obecné vymezení stěžejních pojmů daňové legislativy k analýze vlivu DPH, spotřební daně a cla na konečnou cenu při dovozu zboží ze třetích zemí.

V úvodní části práce byla zkoumána daňová harmonizace v prostředí Evropské unie, která dosáhla v oblasti nepřímého zdanění jistého pokroku ve srovnání se zdaněním přímých daní. Na počátku samotné harmonizace DPH bylo nutné sjednocení daňového systému, neboť ve většině zemí byl používán kaskádový systém daně z obrátu a ne nynější systém daně z přidané hodnoty. Až poté bylo možné přistoupit k harmonizaci daňového základu a ke snaze sblížení počtu a výše daňových sazeb upravené ve směrnici č. 2006/112/ES. V současné době splňují všechny země Evropské unie podmínky minimálního zdanění. Základní sazba DPH je u všech členských států vyšší než minimální stanovená hodnota 15 %. Členské státy splňují i podmínky v oblasti snížených sazeb DPH, neboť uplatňují maximálně dvě snížené sazby, přičemž nejnižší možná sazba je 5 %. V oblasti spotřební daně z tabákových výrobků je v rámci EU harmonizováno minimální zdanění. Podmínku minimálního zdanění nesplňuje např. Maďarsko, které má ale určené přechodné období pro zavedení minimálního zdanění do roku 2017.

Analýze byla následně podrobena daň z přidané hodnoty. DPH má významné postavení při obchodování složení dodavatelského řetězce, který se skládá z plátců a neplátců DPH, a ovlivňuje konečné zdanění. Důležitou roli zde hraje počet plátců a neplátců v řetězci a také jejich pozice v něm. Charakteristickým prvkem u spotřební daně z tabákových výrobků je sazba daně, která se skládá z procentuální a pevné části. Na velikost zdanění tudíž nemá vliv pouze množství, ale také cena pro konečného spotřebitele, která je určující při výpočtu procentuální sazby daně.

Práce se dále zabývala problematikou spotřební daně a cla. Spotřební daně z tabákových výrobků jsou sice v rámci EU harmonizovány, nicméně rozhodnutí o daňových sazbách je v kompetenci jednotlivých států Společenství. Ty si určují jak procentuální, tak pevnou sazbu daně. Výše zdanění je tak závislé na rozhodnutí státu. Evropská unie zde hraje roli

hlavně usměrňovací. Díky existující celní unii sice nejsou uplatňována cla v rámci obchodu na území Společenství, nicméně problematika celního řízení je nadále přítomna při obchodování se třetími zeměmi. Vliv na celní sazby má země obchodu a skutečnost, jestli patří do skupiny zemí, na jejichž zboží jsou uplatňovány smluvní celní sazby. Zařazením zboží na základě číselných kódů je spolu s příslušnými sazbami uvedeno v celním sazebníku.

V závěrečné části práce je zpracována případová studie. Případová studie se zabývá zdaněním cigaret při dovozu ze třetí země na české území. Byl zde analyzován postup při celním řízení, které je nedílnou součástí mezinárodního obchodu. Dále zde byla vypočtena celní hodnota, která tvoří základ pro výpočet cla, které spolu se spotřební daní vytvářejí základ pro výpočet DPH. Než je zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu je nutné uhradit celní dluh, který se skládá z pořizovací ceny, cla, spotřební daně a DPH. Uhrazení celního dluhu je povinností deklaranta, který jej zaplatí na příslušném celním úřadu. Naopak je z případové studie zřejmé značný vliv zdanění cigaret a i z toho důvodu je nutná harmonizace minimálního zdanění.

Ceny cigaret v České republice jsou stanovovány na základě rozhodnutí Ministerstva financí v cenovém věstníku. Zajímavá je skladba konečné ceny z hlediska podílu jednotlivých daní, která je závislá na výši ceny v cenovém věstníku, což je znázorněno v přílohové části C, a to i graficky. Je patrné, že podíl zdanění u drahých cigaret je nižší než u cigaret levnějších. Z toho vyplývá, že s klesající cenou roste podíl zdanění. U cigaret s pořizovací cenou 75 Kč zůstává na výrobní a přepravní náklady a zisk výrobců a marži obchodníků pouhých 12 Kč. Naproti tomu u cigaret, které stojí 104 Kč, zůstává po odečtení daní 30Kč, které si dělí mezi výrobce, obchodníky a prodejce.

Cílem bakalářské práce bylo vyčíslení podílu nepřímých daní na konečné ceně produktu. Tato problematika je zpracována především v případové studii. V případové studii byl vyčíslen značný podíl nepřímých daní na ceně produktu, není tudíž překvapením, že dochází v této oblasti k daňovým únikům. Neustále postupující harmonizace v rámci EU by mohla daňové úniky ještě více eliminovat.

Seznam použité literatury

Citace

BORCHERT, Manfred. 1987. *Aussenwirtschaftslehre: Theorie und Politik*. 3., verb. u. erw. Aufl. Wiesbaden: Gabler. ISBN 9783409639033.

BRENNAN, Linda Crotta. 2016. *Understanding taxes*. Ann Arbor, Michigan: Cherry Lake Publishing. ISBN 9781633625778.

BRÜMMERHOFF, Dieter a Thies BÜTTNER. 2015. *Finanzwissenschaft*. 11., überarbeitete und aktualisierte Auflage. Berlin: DE GRUYTER OLDENBOURG. ISBN 9783486721324.

BŘICHÁČEK, Tomáš. 2014. *Unie blízka i vzdálená*. Praha: Institut Václava Klause. Publikace (Institut Václava Klause). ISBN 9788087806081.

BÜHNE, Hubert a Wolfgang PAHLITZSCH. 1996. *Importgeschäfte: Bundesverband Materialwirtschaft, Einkauf und Logistik e.V.* 3. Aufl. Wiesbaden: Gabler. ISBN 9783409006514.

EL-AGRAA, Ali. 2001. *The European Union: economics and policies*. 6th ed. Harlow: Prentice-Hall. ISBN 0273646419.

G. HÄBERLE., Siegfried. 2008. *Das neue Lexikon der Betriebswirtschaftslehre: Kompendium und Nachschlagewerk mit 200 Schwerpunktthemen, 6.000 Stichwörtern, 2.000 Literaturhinweisen sowie 1.300 Internetadressen*. München [u.a.]: Oldenbourg. ISBN 9783486583052.

JOVANOVIĆ, Miroslav N. 2013. *The economics of European integration*. Second edition. Northampton: Edward Elgar. ISBN 9781782540281.

KAISER, Monika. 1992. *Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung*. Heidelberg: Physica-Verlag HD. ISBN 9783662121856.

KÁRNÍK, Miroslav. 2012. *Clo a celní politika od A do Z*. Olomouc: ANAG. Právo (ANAG). ISBN 9788072637799.

MACHKOVÁ, Hana, Alexej SATO a Miroslava ZAMYKALOVÁ. 2002. *Mezinárodní obchod a marketing*. Praha: Grada. ISBN 8024703645.

MACHKOVÁ, Hana, Eva ČERNOHLÁVKOVÁ a Alexej SATO. 2007. *Mezinárodní obchodní operace*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 9788024715902.

MACHKOVÁ, Hana, Eva ČERNOHLÁVKOVÁ a Alexej SATO. 2010. *Mezinárodní obchodní operace*. 5. vyd. Praha: Grada. ISBN 9788024732374.

MACHKOVÁ, Hana, Eva ČERNOHLÁVKOVÁ a Alexej SATO. 2014. *Mezinárodní obchodní operace*. 6., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. ISBN 9788024748740.

NERUDOVÁ, Danuše. 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 9788074786266.

NIGHTINGALE, Kath. 2004. *Taxation: theory and practice*. 2002/2003 ed., 4th ed. Harlow, England: Financial Times Prentice Hall. ISBN 0273655736.

SMITH, Stephen. 2015. *Taxation: a very short introduction*. Oxford: Oxford University Press. Very short introductions. ISBN 0199683697.

SVATOŠ, Miroslav. 2009. *Zahraniční obchod: teorie a praxe*. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 9788024727080.

ŠIROKÝ, Jan. 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074000058.

TOMŠÍK, Vladimír. 2011. *Ekonomie a zdravý rozum*. Praha: Fragment. ISBN 9788025313930.

UWE R. BRAUCHLE UND CLARISSE PIFKO. 2011. *Betriebskunde*. 5., überarb. Aufl. Zürich: Compendio Bildungsmedien. ISBN 9783715595344.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. 2014. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox. ISBN 9788087480236.

VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ. 2012. *Podnikání malé a střední firmy*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 9788024745206.

VON HEINRICH WEBER-GRELLET. 2001. *Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts*. Köln: Schmidt. ISBN 3504200758.

WAGSCHAL, Uwe. 2005. *Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich eine Analyse der Ursachen und Blockaden*. Münster: Lit. ISBN 3825882349.

ZAHRADNÍK, Petr. 2003. *Vstup do Evropské unie: přínosy a náklady konvergence*. Praha: C.H. Beck. Beckova edice ekonomie. ISBN 8071794724.

Legislativa

Fourth Council Directive 71/401/EEC of 20 December 1971 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Introduction of value added tax in Italy.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství.

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství.

Nařízení Rady 2658/87/EHS ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

Pátá směrnice Rady 72/250/EHS ze dne 4. července 1972 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii.

Prováděcí nařízení Komise č. 2015/1754/ES ze dne 6. října 2014, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax.

Směrnice Rady 2003/96/EHS ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Směrnice Rady 2008/118/EHS ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

Směrnice Rady 2011/64/ES ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.

Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.

Směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování daní z cigaret.

Směrnice Rady 92/80/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret.

Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.

Směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.

Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství ze dne 25. března 1957.

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění příslušných novelizací.

Třetí směrnice Rady 69/463/EHS ze dne 9. prosince 1969 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Zavedení daně z přidané hodnoty v členských státech.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě České republiky.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

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

Internetové zdroje

BŘICHÁČEK, Tomáš. 2007. Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie. In: *Revue Politika* [online]. [cit. 2016-04-10]. 5(7). ISSN: 1803-8468. Dostupné z: <http://www.revuepolitika.cz/clanky/166/danova-harmonizace-versus-svoboda-a-demokracie>

Celní správa České republiky [online]. Celní správa, 2016 [cit. 2016-04-25]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx>

Elektronická databáze Proquest (knihovna.tul.cz): *What are incoterms?* [online]. 2011. In: London: SyndiGate Media Inc [cit. 2016-04-13]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/837439327?accountid=17116>

EUROPEAN COMMISSION. 2016. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. In: *Taxud.c.1(2016)* [online]. [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

EUROPEAN COMMISSION. 2016. *EXCISE DUTY TABLES: Part III – Manufactured Tobacco* [online]. REF 1045 rev1 [cit. 2016-04-12]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf

EUROSTAT. 2014. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European

Union [cit. 2016-04-12]. ISBN 978-92-79-35672-8. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf

EUROSTAT. 2015. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union [cit. 2016-04-12]. ISBN 978-92-79-51578-1. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf

EVROPSKÁ KOMISE. 2014. *Politiky Evropské unie: Cla* [online]. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2016-04-12]. ISBN 978-92-79-41581-4. Dostupné z: http://europa.eu/pol/pdf/flipbook/cs/customs_cs.pdf

Kalkulačka počtu krabic na paletu [online]. Doprava v praxi, 2012 [cit. 2016-04-25]. Dostupné z: http://www.doprava.vpraxi.cz/kalkulacka_krabc_na_paletu.php

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. 2016. *Cenový věstník 02/2016* [online]. Praha [cit. 2016-04-12]. Dostupné z: [file:///C:/Users/Bazar/Downloads/Cenovy-vestnik_2016-c-02%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Bazar/Downloads/Cenovy-vestnik_2016-c-02%20(2).pdf)

Seznam příloh

Příloha A Sazby DPH v EU.....	I
Příloha B Vývoj sazeb DPH v ČR.....	II
Příloha C Zdanění cigaret z různých cenových skupin	III
Příloha D Sazby spotřební daně z cigaret v EU.....	VI

Příloha A Sazby DPH v EU

Země	Základní sazba (%)	Snížená sazba (%)	2. snížená sazba (%)
Belgie	21,0	12,0	6,0
Bulharsko	20,0	9,0	-
Česká Republika	21,0	15,0	10,0
Dánsko	25,0		-
Estonsko	20,0	9,0	-
Finsko	24,0	14,0	10,0
Francie	20,0	10,0	5,5
Chorvatsko	25,0	13,0	5,0
Irsko	23,0	13,5	9,0
Itálie	22,0	10,0	5,0
Kypr	19,0	9,0	5,0
Litva	21,0	12,0	-
Lotyšsko	21,0	9,0	5,0
Lucembursko	17,0	8,0	-
Maďarsko	27,0	18,0	5,0
Malta	18,0	7,0	5,0
Německo	19,0	7,0	-
Nizozemsko	21,0	6,0	-
Polsko	23,0	8,0	5,0
Portugalsko	23,0	13,0	6,0
Rakousko	20,0	13,0	10,0
Rumunsko	24,0	9,0	5,0
Řecko	23,0	13,0	6,0
Slovensko	20,0	10,0	-
Slovinsko	22,0	9,5	-
Španělsko	21,0	10,0	-
Švédsko	25,0	12,0	6,0
Velká Británie	20,0	5,0	-

Zdroj: Vlastní zpracování podle dat Evropské komise (2016)

Příloha B Vývoj sazeb DPH v ČR

Rok	Základní sazba (%)	Snížená sazba (%)	2. snížená sazba (%)
2000	22,0	5,0	-
2001	22,0	5,0	-
2002	22,0	5,0	-
2003	22,0	5,0	-
2004	19,0	5,0	-
2005	19,0	5,0	-
2006	19,0	5,0	-
2007	19,0	5,0	-
2008	19,0	9,0	-
2009	19,0	9,0	-
2010	20,0	10,0	-
2011	20,0	10,0	-
2012	20,0	14,0	-
2013	21,0	15,0	-
2014	21,0	15,0	-
2015	21,0	15,0	10,0
2016	21,0	15,0	10,0

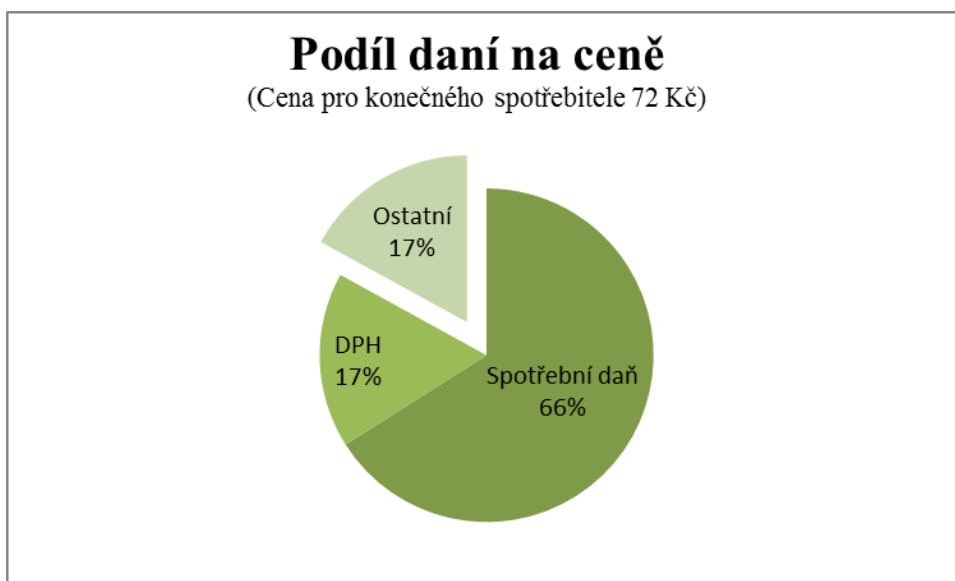
Zdroj: Vlastní zpracování podle dat Eurostatu (2014, s. 28), Eurostatu (2015, s. 140) a Evropské komise (2016)

Příloha C Zdanění cigaret z různých cenových skupin

Tabulka C 1: Zdanění cigaret z levné cenové skupiny

Značka	Počet kusů	Cena
Dover Classic Blue	20 kusů	72,00 Kč
Spotřební daň	Procentuální část	19,44 Kč
	Pevná část	27,80 Kč
SPD celkem		47,24 Kč
DPH		12,50 Kč
Daně celkem		59,74 Kč
Podíl daní na ceně pro spotřebitele		83%

Zdroj: Vlastní zpracování, cena převzata z Cenového věstníku 2/2016 MF

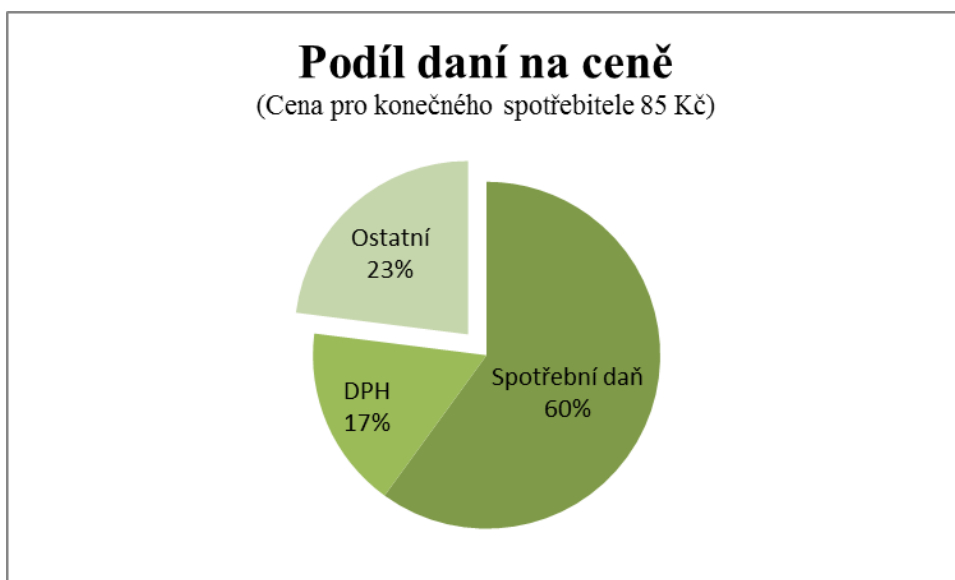


Obrázek C 1: Podíl daní na ceně pro konečného spotřebitele při ceně 72 Kč za balení. (vlastní zpracování, cena převzata z Cenového věstníku 2/2016 MF)

Tabulka C 2: Zdanění cigaret ze středního cenové skupiny

Značka	Počet kusů	Cena
Camel White	20 kusů	85,00 Kč
Spotřební daň	Procentuální část	22,95 Kč
	Pevná část	27,80 Kč
SPD celkem		50,75 Kč
DPH		14,75 Kč
Daně celkem		65,50 Kč
Podíl daní na ceně pro spotřebitele		77%

Zdroj: Vlastní zpracování, cena převzata z Cenového věstníku 2/2016 MF

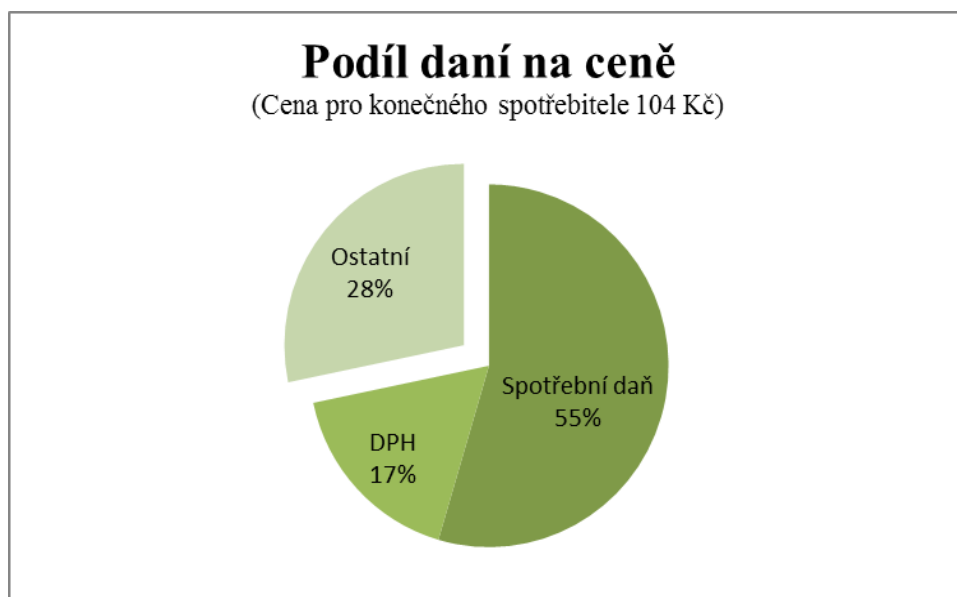


Obrázek C 2: Podíl daní na ceně pro konečného spotřebitele při ceně 85 Kč za balení. (vlastní zpracování, cena převzata z Cenového věstníku 2/2016 MF)

Tabulka C 3: Zdanění cigaret z dražší cenové skupiny

Značka	Počet kusů	Cena
Davidoff Blue	20 kusů	104,00 Kč
Spotřební daň	Procentuální část	28,08 Kč
	Pevná část	27,80 Kč
SPD celkem		55,88 Kč
DPH		18,05 Kč
Daně celkem		73,93 Kč
Podíl daní na ceně pro spotřebitele		71%

Zdroj: Vlastní zpracování, cena převzata z Cenového věstníku 2/2016 MF



Obrázek C 3: Podíl daní na ceně pro konečného spotřebitele při ceně 104 Kč za balení. (vlastní zpracování, cena převzata z Cenového věstníku 2/2016 MF)

Příloha D Sazby spotřební daně z cigaret v EU

Země	SPD Procentuální část (%)	SPD Pevná část (EUR na 1000 cigaret)	Minimální spotřební daň (%)
Belgie	45,84	161,46	60,17
Bulharsko	38,00	82,32	67,53
Česká Republika	27,00	92,74	61,69
Dánsko	1,00	nedostupné	58,89
Estonsko	34,00	90,00	64,29
Finsko	51,00	188,50	65,72
Francie	49,70	210,00	64,15
Chorvatsko	38,00	84,82	58,09
Irsko	9,20	307,61	66,30
Itálie	51,03	nedostupné	58,70
Kypr	34,00	121,50	60,13
Litva	25,00	77,91	61,98
Lotyšsko	25,00	89,80	62,95
Lucembursko	46,65	113,95	55,08
Maďarsko	25,00	89,51	54,67
Malta	25,00	160,00	65,67
Německo	21,69	157,10	58,47
Nizozemsko	1,09	181,53	61,16
Polsko	31,41	97,83	62,54
Portugalsko	17,00	127,97	62,09
Rakousko	40,00	128,97	60,79
Rumunsko	14,00	94,61	61,95
Řecko	20,00	117,50	64,50
Slovensko	23,00	91,00	62,64
Slovinsko	21,18	106,00	60,40
Španělsko	51,00	128,65	61,86
Švédsko	1,00	nedostupné	58,23
Velká Británie	16,50	nedostupné	67,44

Zdroj: Vlastní zpracování podle dat Evropské komise (2016)