



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Vývoj ukazatelů spotřebních daní ve státech Evropské unie

Vypracovala: Bc. Kateřina Uhlířová
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, PhD.

České Budějovice 2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kateřina UHLÍŘOVÁ**
Osobní číslo: **E15633**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Vývoj ukazatelů spotřebních daní ve státech Evropské unie**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Vyhodnotit vývoj vybraných ukazatelů týkajících se spotřebních daní v jednotlivých státech ve vymezeném období a identifikovat faktory, které v oblasti spotřebních daní ve vymezeném období v EU působily.

Metody speciálně vědní: shluková analýza.

Metody obecně vědní: kvalitativní sběr dat, induktivně deduktivní metody, analýza ekonomických ukazatelů, komparace výsledků shlukovacích procesů, syntéza a zobecnění (generalizace) zjištěných výsledků.

Zdroj dat: databáze Eurostat, OECD.

Osnova:

Úvod.

1. Charakteristika spotřebních daní.
2. Ukazatele spojené se spotřebními daněmi.
3. Metodika zpracování dat států EU.
5. Shluková analýza - výběr metody.
4. Vyhodnocení výsledků shlukovacích procesů v jednotlivých letech a identifikace odlišností mezi shlukovacími procesy.

Závěr - zobecnění výsledků a diskuse faktorů ovlivňujících vývoj ukazatelů spotřebních daní.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Celní správa: **Informace ke správě spotřebních daní. Dostupné na:**

<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>.

[online]

Databáze OECD: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/oecd-factbook-statistics_factbook-data-en.

Eurostat Statistics (2014). **Taxation trends in the European Union. Statistical Books. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, ISSN 1831-8789. [online].**

Svátková, S. (2009). *Spotřební a ekologické daně v České republice (1. vyd.)*. Praha: Wolters Kluwer.

Svátková, S. a kol. (2007). *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. Praha: Eurolex Bohemia.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jarmila RYBOVÁ


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **8. února 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2017**


doc. Ing. Ladislav Rglínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 ⁽¹⁾
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracoval/a samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své [typ] práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Datum

.....

Bc. Kateřina Uhlířová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce, paní Ing. Jarmile Rybové, PhD., za pomoc, vstřícnost, laskavý přístup a cenné rady, které mi z její strany byly poskytovány při psaní diplomové práce. Děkuji také své rodině a nejbližším za podporu po celou dobu studia.

Obsah

Úvod.....	3
1 Spotřební daně v Evropské unii.....	6
1.1 Vnitřní trh a harmonizace spotřebních daní v EU	6
1.1.1 Vnitřní trh.....	6
1.1.2 Daňová koordinace	7
1.1.3 Daňová harmonizace.....	7
1.1.4 Daňová konkurence	9
1.1.5 Harmonizace spotřebních daní v Evropské unii	10
1.2 Klasifikace spotřebních daní v EU	16
2 Spotřební daně.....	20
2.1 Charakteristika spotřebních daní.....	20
2.2 Současná legislativní úprava v České republice	22
2.3 Sazby spotřebních daní	23
2.4 Členění spotřebních daní v ČR	24
2.4.1 Daň z minerálních olejů.....	24
2.4.2 Daň z lihu.....	25
2.4.3 Daň z piva	26
2.4.4 Daň z vína a meziproductů.....	27
2.4.5 Daň z tabákových výrobků	27
2.4.6 Daň ze surového tabáku.....	29
3 Ukazatele daňového zatížení	30
3.1 Ukazatele porovnávající daňové systémy	30
3.1.1 Daňová kvóta.....	30
3.1.2 Implicitní daňová sazba	31
3.1.3 Index daňového zatížení	32
3.2 Ukazatele porovnávající jeden typ daně	33
3.2.1 Podíl spotřebních daní na HDP.....	34
3.2.2 Podíl spotřebních výdajů zdaněných produktů na HDP.....	34
3.2.3 Podíl příjmů ze spotřebních daní na osobu.....	35
3.2.4 Sazby spotřebních daní	36
4 Přehled využití shlukové analýzy v oblasti zdanění.....	40
5 Metodika	42

5.1	Ukazatele pro shlukovou analýzu	44
6	Shluková analýza	47
6.1	Shlukovací proces v roce 2004	48
6.2	Shlukovací proces v roce 2016	49
6.3	Komparace výsledků shlukovacích procesů roku 2004 a 2016	52
6.4	Shrnutí výsledků shlukové analýzy.....	54
7	Závěr.....	58
I.	Summary	60
II.	Seznam použitých zdrojů	61
III.	Seznam schémat, tabulek, grafů a obrázků	65
IV.	Seznam příloh.....	66
V.	Přílohy	67

Úvod

Historie spotřebních daní sahá již do starověkého Řecka a Říma. Od té doby si našly své uplatnění ve většině právních řádů napříč všemi právními systémy až do současnosti. Vysoké sazby a zároveň nízká elasticita spotřeby z nich činí stabilní a velmi významný daňový příjem do státního rozpočtu, který je zároveň relativně dobře plánovatelný. Je zde zároveň poměrně vysoký předpoklad, že obchodníci o částku daní navýší ceny výrobků a konečným důsledkem tohoto mechanismu je dopad daně na spotřebitele. Spotřební daně nezohledňují majetkovou ani důchodovou situaci poplatníka, neboť jsou vyměřeny ve stejné míře pro lidi bohaté i chudé.

Velmi významný vliv na vývoj spotřebních daní má Evropská unie, která se stále vyvíjí v mnoha různých oblastech včetně zdanění. Evropská integrace a tvorba jednotného vnitřního trhu EU vyžaduje od členských zemí odstranění překážek, které brání efektivnímu fungování vnitřního trhu. Jednou z těchto překážek mohou být odlišné daňové systémy nebo jednotlivé daně, zejména nepřímé daně. K odstranění těchto bariér dochází v oblasti daní u členských států k přijímání a implementování směrnic do jednotlivých daňových systémů a jejich následná harmonizace.

Myšlenka vytvoření jednotného vnitřního trhu byla impulsem pro vytvoření právních předpisů EU ke spotřebním daním. Bylo potřeba stanovit společná pravidla pro usnadnění přeshraničního obchodu s některými výrobky a zároveň zabránit narušení hospodářské soutěže. Přijetí legislativy EU zajišťuje stejné postupy při zatížení vybraných produktů spotřebními daněmi, neboli zatížení stejných produktů a uplatnění alespoň minimální sazby spotřební daně, které jsou stanoveny EU. Výše aplikovaných sazeb je však ponechána v kompetenci členských států. EU nařizuje pouze minimální hranici, pod kterou nesmí sazba spotřební daně klesnout. Směrnice stanovující minimální sazby, musely být jednotlivými členskými státy přijaty a implementovány do národních právních řádů. Směrnice tyto daně rozlišuje na tři základní skupiny – daň z alkoholu a alkoholických nápojů, daň z tabákových výrobků a daně z energetických produktů a elektřiny. Některé členské země však kromě těchto stanovených daní vybírají i specifické daně, např. daň z odpadu, loterie, kávy, čokolády apod.

Tato diplomová práce se zaměřuje na změny ukazatelů spotřebních daní v členských státech Evropské unie v období 2004 - 2016. Do roku 2004 tvořilo EU patnáct

členských států. V tomto roce přistoupilo do společenství deset nových států a počet členů EU se tak zvýšil na 25. V roce 2007 přistoupilo Rumunsko a Bulharsko, později v roce 2013 také Chorvatsko. Chorvatsko však není v této práci zahrnuto z důvodu absence dat.

Cílem teoretické části je jednak podání základních informací týkající se spotřebních daní v České republice, jednak na území Evropské unie. První kapitola je věnována tvorbě jednotného vnitřního trhu, harmonizaci daní v EU a klasifikaci daní podle Eurostatu a OECD. Řešeny jsou zde také pojmy daňové koordinace a konkurence. Druhá kapitola je vyhrazena pouze spotřebním daním, jejich obecné charakteristice, členění spotřebních daní v České republice dle zákona č. 353/2003 o spotřebních daních. V této kapitole se také pojednává o sazbách jednotlivých spotřebních daní a jejich současné legislativní úpravě. Třetí kapitola teoretické části je věnována ukazatelům, pomocí nichž lze porovnávat daňové zatížení jednotlivých států jako celku. Jedná se o ukazatele daňová kvóta, implicitní daňová sazba a index daňového zatížení. A ukazatelům, které slouží pro porovnání zatížení pouze z hlediska jednoho typu daně. Je zde graficky zobrazen jejich vývoj v období 2004 - 2016, neboť jsou následně použity v praktické části diplomové práce. V poslední kapitole je uveden přehled studií, ve kterých byla použita shluková analýza pro potřeby porovnání daňového zatížení.

Podstatou praktické části je zkoumání změn ukazatelů spotřebních daní mezi členskými státy Evropské unie v období 2004 - 2016. Hlavním cílem této části je vymezit skupiny států EU podle podobnosti daňového zatížení skrze spotřební daně pro jednotlivé roky a následně provést komparaci dvou zvolených období mezi sebou. Rozdělení států na jednotlivé skupiny je provedeno pomocí shlukové analýzy. V praktické části jsou dále identifikovány jednotlivé ukazatele ke spotřebním daním, které jsou potřebné pro provedení shlukové analýzy.

Vybranými ukazateli pro shlukovou analýzu jsou:

- Podíl spotřebních daní na celkovém zatížení (%)
- Podíl spotřebních daní na HDP (%)
- Podíl spotřebních výdajů zdaněných produktů na HDP (%)
- Podíl příjmů ze spotřebních daní na 1 osobu (Euro)
- Sazby vybraných spotřebních daní – líh, bezolovnatý benzín, nafta, cigarety (Euro).

Původní státy, které jsou v diplomové uváděny pod zkratkou EU-15 jsou: Belgie, Dánsko, Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemsko, Portugalsko, Řecko, Velká Británie, Španělsko, Rakousko, Švédsko a Finsko. Nově přistupující státy v roce 2004 jsou označeny zkratkou NMS-12 a jedná se o státy: Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko. Konečným cílem práce je zjistit, zda dochází ke vzájemnému sblížení mezi původními státy EU-15 a nově příchozími státy NMS-12, či nikoli.

1 Spotřební daně v Evropské unii

Spotřební daně jsou řazeny mezi selektivní daně ze spotřeby, takzvané akcízy. Spotřebními daněmi jsou zatíženy pouze vybrané druhy zboží, příkladem jsou minerální oleje, alkoholické nápoje a tabákové výrobky. Hlavním důvodem zatížení vybrané skupiny výrobků je navýšení státního rozpočtu dané země a zároveň regulace spotřeby vybraných výrobků, neboť jsou ve většině případů pro člověka či životní prostředí škodlivé. Evropská unie neustále usiluje o sblížování jednotlivých daňových systémů členských zemí, zejména o vyrovnaní sazeb jednotlivých spotřebních daní. Této problematice se věnují následující podkapitoly, které pojednávají o jednotném vnitřním trhu, harmonizaci spotřebních daní v Evropské unii a závěrečnou částí této kapitoly je klasifikace spotřebních daní.

1.1 Vnitřní trh a harmonizace spotřebních daní v EU

1.1.1 Vnitřní trh

Hlavní myšlenkou zavedení jednotného vnitřního trhu byla ekonomická spolupráce mezi členy společenství, kde hlavní cíle představovaly volný pohyb zboží, osob, kapitálu a služeb na území trhu. První forma evropské integrace vznikla v roce 1957 jako Evropské hospodářské společenství (EHS). Zakladatelskými státy EHS byly Belgie, Francie, Spolková republika Německo, Itálie, Lucembursko a Nizozemí. Vytvoření jednotného vnitřního trhu bylo zakotveno v Římské smlouvě, která byla podepsána všemi zakládajícími státy 25. 3. 1957. Původním cílem bylo zavedení vnitřního trhu v roce 1967, tento cíl však nebyl naplněn, přestože byla zavedena celní unie a umožněn volný pohyb osob uvnitř společenství. Novým impulsem pro vznik a řešení otázky jednotného vnitřního trhu byla sedmdesátá léta, která jsou významná rozšířením EU o nové členské státy. Konkrétně v roce 1986 byl přijat závazek všech členských zemí k vytvoření jednotného vnitřního trhu (Týč, 2017).

Vnitřní trh byl zaveden k 1. 1. 1993 a byl definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. V roce 1993 byla členskými státy přijata Maastrichtská smlouva, která doplnila vnitřní trh o hospodářskou a měnovou unii. Zavedení společné měny mělo být logickým a nezbytným krokem, který naváže na integraci EU. Cílem zavedení společné měny bylo odstranit kolísání měnových kurzů napříč členskými státy, čímž se snižuje nejistota v obchodě, stejně tak i nejistota pro přesun kapitálu (Týč, 2017).

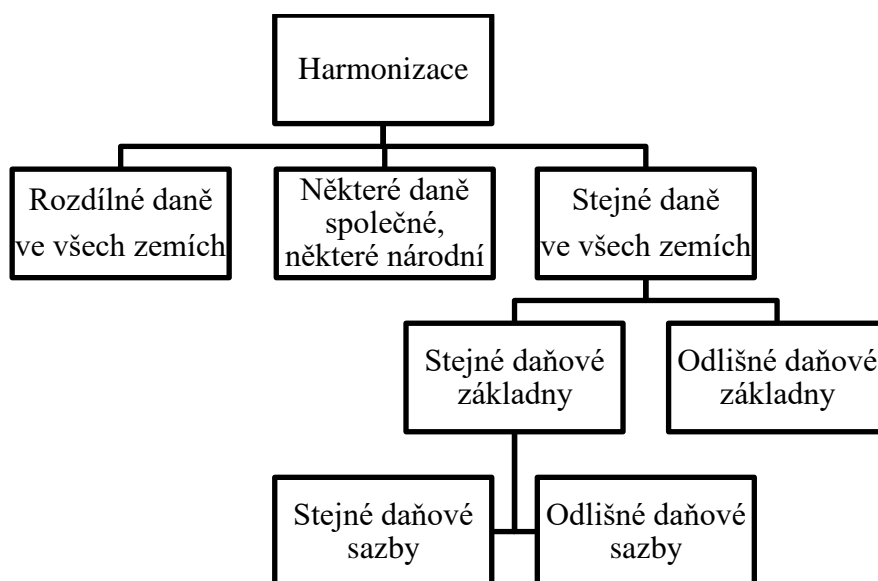
1.1.2 Daňová koordinace

Daňová koordinace představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů a slouží k vytváření bilaterálních a multilaterálních smluv za účelem snížení arbitrážních obchodů. Koordinace spočívá v zamezení daňových úniků či zamezení dvojího zdanění. Důležitou roli hraje vzájemná informovanost států, proto je nutná vzájemná výměna dat o rezidentech i nerezidentech jednotlivých zemí či vzájemná spolupráce mezi daňovými orgány. Nutné je podotknout, že daňová koordinace neprobíhá pouze v rámci Evropské unie, ale probíhá také v mezinárodních organizacích, jako je Mezinárodní měnový fond nebo Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Nerudová, 2014).

1.1.3 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje proces přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě stanovení pravidel, které jsou pro všechny státy společné. Harmonizační proces lze rozdělit do tří hlavních fází. První fází je vymezení daně, která bude předmětem harmonizace. Druhou fází je tvorba metodiky konstrukce daňového základu a třetí fází je harmonizace samotné daňové sazby. Harmonizační proces však nemusí splňovat všechny tři fáze, lze sjednotit například pouze základ daně a daňové sazby pak mohou zůstat rozdílné. Také lze sjednat pouze dolní mez daně sazby (Nerudová, 2014).

Schéma 1: Harmonizační úrovně



Zdroj: Nerudová, 2014 – vlastní zpracování

Situace, kdy všechny země používají odlišné daně a jejich sazby, můžeme dále rozlišovat na následující úrovně. První z nich je situace, kdy harmonizace neexistuje. Jedná se o případ, kdy neexistují smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zároveň neexistuje žádná administrativní spolupráce mezi zeměmi. Druhou variantou je tzv. mírná harmonizace, kdy jsou přítomny smlouvy o zamezení dvojího zdanění a je zde určitá míra spolupráce na administrativní úrovni. Pro případ, kdy jsou některé daně harmonizovány a některé ponechány úpravě na národní úrovni, existuje pojem dílčí harmonizace (Široký, 2012).

Varianta harmonizace, kdy jsou ve všech státech použity stejné daně, lze dále členit do situace, kdy země mají odlišné daňové základny, což je tzv. nominální harmonizace. Pokud země používají stejné základny, zbývá už jen vyřešit, zda používají i stejné daňové sazby. V případě, že země nemají stejné daňové sazby, jedná se o harmonizaci na úrovni základu daně. Za předpokladu stejných daňových sazeb se jedná o celkovou harmonizaci (Nerudová, 2014).

Pokud se na daňovou harmonizaci nahlíží jako na prostředky, jimiž lze dosáhnout jednotného trhu, můžeme pak rozlišovat negativní a pozitivní harmonizaci. Při **pozitivní harmonizaci** jsou používány směrnice, nařízení a jiné legislativní nástroje Evropské unie. Tyto předpisy jsou pak jednotlivé členské státy povinny implementovat do svých právních systémů. Výsledkem pozitivní harmonizace jsou stejná pravidla, která platí na území všech členských států. Naopak **negativní harmonizace** se řídí daňovou judikaturou Soudního dvora EU, za jejíž pomoci činí pak jednotlivé státy daná opatření. Výsledkem negativní harmonizace je situace, kdy nemůžou platit stejná pravidla ve všech členských zemích. Z tohoto důvodu ji nelze použít jako prostředek k dosažení harmonizace (European Commission and Directorate-General Communication, 2014a).

Jako další typ harmonizačního členění můžeme uvést dělbu harmonizace na dílčí a celkovou. U dílčí harmonizace je určitá skupina daní, která podléhá harmonizačnímu procesu a zbytek daní a jejich judikatura je ponechána jednotlivým státům. Celková harmonizace je pak myšlena jako komparace celkového daňového systému (Schammo, 2011).

1.1.4 Daňová konkurence

Za daňovou konkurenci je označována situace, kdy existují odlišné daňové systémy a sazby, jejichž prostřednictvím se státy snaží přilákat do země daňové základy. Konkurence nastává v případě, kdy je možné přesunout základ daně do jiné země. V důsledku existence velkého množství různých daňových systémů, je zřejmé, že daňová konkurence není u všech daní stejně velká. Nejvíce jsou konkurencí ohroženy výnosy daní z mobilnějších základů, jako jsou příjmy z finančního kapitálu, např. úroky a dividendy, základ daně z přidané hodnoty, ze spotřebních daní nebo ze zisků právnických osob (Nerudová, 2014).

Obecně je konkurence mezi ekonomickými subjekty na trhu vnímána jako prospěšná, neboť motivuje výrobce k neustálému zkvalitňování svých služeb a jejich ceny nejsou přemrštěné. Konkurence vede ekonomické subjekty k efektivnímu chování a poskytuje jim svobodnou volbu. Důsledkem je pak růst životní úrovně. Konkurovat lze na trhu zboží a služeb, ale také v oblasti legislativy a právních řádů různých států. Obě tyto konkurence jsou stejně důležité, neboť pokud bude možné v jednom státě založit společnost rychleji než v sousední zemi, budou nejspíš soukromí podnikatelé se svými záměry a nápady podnikat v prostředí jednotného trhu, tedy budou motivováni zakládat své firmy právě ve státě s lepšími podmínkami a příznivější legislativou. V posledních letech došlo k poklesu daňových sazeb ve světě, neboť si konkurují i samotné daňové systémy (Láchová, 2007).

Daňová konkurence však nepřináší jen pozitiva, ale má i svou negativní stránku a své odpůrce. Konkurenční prostředí má za následek omezení spravedlnosti daňové struktury. Pokud se sníží daňové sazby u mobilních základů, může dojít ze strany státu k přesunu vyššího zatížení na méně mobilní prvky, jedná se především o práci a půdu. Méně výhodná situace je pak u států s vyšším zdaněním. To ovšem nutí vládu ke snížení základů a držení se světového trendu. Snížení základů má však za následek nižší příjmy do státního rozpočtu. Snížení daní ovšem vede k růstu konkurenceschopnosti dané země, což přinese více kapitálu, zboží či pracovní síly. Ostatní země se pak ale potýkají s nižšími příjmy do státního rozpočtu a nižším ekonomickým růstem (Mutti, 2003).

1.1.5 Harmonizace spotřebních daní v Evropské unii

Jak bylo výše zmíněno, cílem evropské integrace bylo vytvoření a hladké fungování jednotného vnitřního trhu. Pro dosažení tohoto cíle byly učiněny kroky v procesu harmonizace nepřímého zdanění, neboť bez jednotného systému nepřímých daní není realizace společného trhu možná. Aby mohl být vytvořen fungující jednotný vnitřní trh, bylo potřeba odstranit bariéry obchodu, které spočívaly zejména v rozdílných daňových sazbách jednotlivých spotřebních daní. Cíl sjednotit daňové sazby vyplývá z důvodu, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích produktů za pomoci nízkých či dokonce nulových sazeb. Tím by byla porušena jedna ze základních myšlenek jednotného trhu v rámci Evropské unie a docházelo by k deformacím hospodářské soutěže. Harmonizovány jsou především předměty daní, jejich základy a sazby, ale také daňová administrativa. Původní daňové sazby se mezi zeměmi značně lišily a to zejména z důvodu odlišných národních zvyklostí a obchodních politik (Kubátová, 2015).

Největším problémem bylo vymezit okruh komodit, které budou harmonizaci podléhat, neboť v mnoha státech existoval rozdílný systém a byl zdaňován podstatně širší okruh výrobků. Tento problém v roce 1992 řeší směrnice 72/43/EHS, která členským státům stanovila povinnost přijmout systém akcízů, jejichž předmětem jsou minerální oleje, pivo, víno, lihoviny a tabák. U spotřebních daní byl pak stanoven jednotný princip zdaňování, a to podle země určení, tedy že výrobek podléhající této dani je zdaňován až v zemi konečné spotřeby (Široký, 2012).

Velmi významným mezníkem v harmonizaci spotřebních daní bylo zavedení jednotného trhu 1. 1. 1993. Tímto dnem nabyla účinnost směrnice 92/12/EHS, která stanovila obecný režim pro výběr daně, upravila výrobu, držení, zpracování a přepravu akcízovaných výrobků. Vedle toho zavedla takzvané „autorizované daňové sklady“, mezi kterými se mohou dané komodity pohybovat po celém území Evropského společenství bez povinnosti platit daň. Tato směrnice byla v roce 2010 nahrazena novou směrnicí 2008/118/ES (Široký, 2012).

Základ harmonizačního procesu vychází z článku 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského prostoru. Problematiku harmonizace řeší mnoho směrnic, které lze rozdělit do tří základních skupin:

- 1) první skupina je tvořena tzv. strukturálními směrnicí. Pro tuto skupinu je stěžejní směrnice 72/464/EHS, která se týká samotné harmonizace

spotřebních daní, definuje jejich strukturu a rozděluje spotřební daně na daně z minerálních olejů, alkoholu, tabáku a tabákových výrobků.

- 2) tzv. horizontální směrnice, tedy směrnice č. 92/12/EHS, která byla v roce 2010 nahrazena směrnicí 2008/118/EHS. V této směrnici je řešena výroba, přeprava a držba komodit podléhajících spotřební daní. Pro komodity, které se pohybují napříč státy Evropské unie, byl zaveden režim podmíněného osvobození, který spočívá v tom, že komodita je od daně osvobozena při pohybu mezi zeměmi a je zdaněna až v zemi konečné spotřeby. Je zde tedy uplatňován daňový princip „země spotřeby“, který se též uplatňuje u DPH.
- 3) Poslední skupinou jsou směrnice k aproximaci sazeb, ve kterých jsou od 1. 1. 1993 stanoveny minimální sazby (Nerudová, 2014).

Rok 2008 byl velmi významným rokem pro spotřební daně, neboť byly přijaty dva návrhy. První se zabýval obecnou úpravou spotřebních daní, druhý se zabýval sazbami tabákových výrobků. Komise dále usilovala o sblížení zdanění u motorové nafty a bezolovnatého benzínu. Jednalo se o návrh na zvýšení minimální sazby (Vančurová, Láchová, Vítková, 2016).

Mezi další významné milníky pro spotřební daně lze řadit výše zmíněnou směrnici *Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS*. Tato směrnice zavazuje členské státy implementovat tuto směrnici do svých daňových řádů do 1. 4. 2010, kdy tato směrnice nahradila tzv. směrnici horizontální. Podstatnou částí této směrnice je právní základ vytvořený pro fungování elektronického kontrolního systému výrobků, kterých se týká spotřební daň. Systém je znám pod zkratkou „EMCS“ – Excise Movement and Control System a byl vytvořen na základě návrhu *Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES ze dne 16. 6. 2003, o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební daní*. Později se zavedení tohoto systému ukázalo jako velmi významné a prospěšné, neboť díky němu dochází k efektivnější výměně dat a informací (Říha, Hůrková, 2001).

1.1.5.1 Energetické produkty a elektrická energie

Zdaňování elektrické energie a energetických produktů řeší směrnice č. 92/81/EEC z roku 1992. Tato směrnice harmonizuje mimo jiné i daňové základny a stanovuje výčet

produktů, kterých se zdaňování týká. Předmětem dle směrnice je minerální olej za předpokladu, že je prodáván, spotřebován a slouží jako pohonná hmota nebo palivo.

I tato oblast se nevyhnula novelizacím. Důležitá je směrnice č. 2003/96/ES, která rozšiřuje oblasti zdaňování minerálních olejů. Nově je zdaňováno i uhlí, elektrická energie a zemní plyn. Jsou stanoveny odlišné minimální sazby ve vztahu k účelu využití. Tato směrnice rozlišuje komodity sloužící jako palivo, pohonné hmoty a materiály pro výrobu elektrické energie. Hlavním bodem směrnice, která je v souladu s tzv. Kjótským protokolem, bylo omezovat emise plynů, které napomáhají způsobovat skleníkový efekt. Tato směrnice s sebou přináší určité daňové výhody pro společnosti, které podnikají kroky ke zlepšení životního prostředí právě prostřednictvím snižování emisí (Nerudová, 2014).

V následujících tabulkách jsou uvedeny minimální daňové sazby stanovené směrnicí č. 2003/96/ES.

Tabulka 1: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty

Produkt	Základ daně	Minimální sazba (EUR)
Olovnatý benzín	1 000 l	421
Bezolvnatý benzín	1 000 l	359
Plynový olej	1 000 l	330
Petrolej	1 000 l	330
Zkapalnělý plyn (LPG)	1 000 l	125
Zemní plyn	Gigajoule spáleného tepla	2,6

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

Minimální sazby pohonných hmot jsou rozlišeny podle účelu použití minerálního oleje. Výše uvedené sazby jsou aplikovány při použití produktů v dopravě. Naopak v tabulce č. 2 jsou uvedeny minimální sazby daní na pohonné hmoty, které jsou určeny pro průmyslové a komerční účely.

Tabulka 2: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty pro průmyslové a komerční účely

Produkt	Základ daně	Minimální sazba (EUR)
Plynový olej	1 000 l	21
Petrolej	1 000 l	21
Zkapalněný plyn (LPG)	1 000 l	41
Zemní plyn	Gigajoule spáleného tepla	0,3

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

Směrnice zabývající se elektrickou energií a energetickými produkty dále zahrnuje minimální sazby na paliva a elektřinu, jako uhlí, koks, zemní plyn. Minimální sazby jsou zobrazeny v níže uvedené tabulce.

Tabulka 3: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu

Produkt	Základ daně	Obchodní účely (EUR)	Neobchodní účely (EUR)
Plynový olej	1 000 l	21	21
Těžký topný olej	1 000 l	15	15
Petrolej	1 000 l	0	0
Zkapalnělý plyn (LPG)	1 000 l	0	0
Zemní plyn	Gigajoule spáleného tepla	0,15	0,3
Uhlí a koks	Gigajoule spáleného tepla	0,15	0,3
Elektřina	MWh	0,5	1,0

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES (vlastní zpracování)

1.1.5.2 Alkoholické nápoje a alkohol

V průběhu harmonizačního procesu tato skupina výrobků zaznamenala řadu neshod především z důvodu neochoty jednotlivých členských států o společnou harmonizaci. Problém byl zejména u velkých producentů vína, jako je Itálie a Francie, dále u producentů likérů a whisky, jelikož spotřební daně zde měly silné historické kořeny s počátky datujícími se až do středověku. Pro správné fungování a souhlas všech zemí

bylo tedy nutné tyto historické aspekty implementovat do samotné právní úpravy. Směrnice č. 92/83/EHS rozlišuje z výše uvedených důvodů následující skupiny produktů:

- **pivo** – výrobek, který obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholu
- **tichá vína** (hroznová vína s obsahem v rozmezí 1,2 – 15 % alkoholu) a ostatní vína až do 18 % alkoholu, který není obohacen cukrem před procesem kvašení
- **šumivá vína** jsou vína plněná do lahví s „hřibovitou zátkou“, která je připevněna speciálním úchytným zařízením, nebo které při uzavřeném obsahu při 20 °C mají přetlak 3 bary a více, který lze odvodit z přítomnosti rozpuštěného oxidu uhličitého. S obsahem alkoholu v rozmezí 1,2 – 15 %
- **fermentované nápoje** – jedná se o tzv. silnější vína míchaná s alkoholem a maximálním obsahem alkoholu do 22 %
- **meziprodukty** jsou takové produkty, které mají obsah alkoholu v rozmezí od 1,2 – 22 % alkoholu a nelze je zařadit do žádné z předchozích kategorií
- **lihoviny a další alkoholické nápoje**, které obsahují etylalkohol v množství vyšším než 22 % (Široký, 2012).

Tabulka 4: Minimální sazby spotřební daně na alkoholické výrobky

Produkt	Základ daně	Minimální sazba (EUR)
Pivo	Hektolitr na stupeň Plato	0,748
	nebo Hektolitr na stupeň alkoholu	1,87
Víno	Hektolitr objemu	0
Ostatní kvašené nápoje a meziprodukty	Hektolitr objemu	45
Lihoviny	Hektolitr čistého alkoholu	550

Zdroj: Směrnice č. 92/83/EHS (vlastní zpracování)

1.1.5.3 **Tabák a tabákové výrobky**

Pro tuto skupinu výrobků existují v jednotlivých zemích světa rozdílné modely zdaňování. Mezi základní modely se řadí daň valorická a specifická. U specifické daně je částka odváděná za určité množství tabákových výrobků, např. za jeden karton nebo jednu krabičku cigaret. Při používání této metody nevznikají žádné rozdíly z hlediska

dražší či levnější značky cigaret. Naopak valorická neboli procentní daň se počítá pomocí určitého procenta z ceny, a to buď ceny výrobní, nebo ceny maloobchodní. V případě cigaret a tabákových výrobků se daň vypočítá z vážené průměrné maloobchodní ceny určené pro konečné spotřebitele. V případě valorické daně pak logicky dražší značky cigaret podléhají vyššímu daňovému zatížení než značky levnější (Vančurová, Láchová, Vítková, 2016).

Smíšené modely, které využívají aspekty obou typů, se obvykle uplatňují v zemích s vyššími příjmy a výše daně se vypočítá jako jejich suma. Dražší značky podle kombinovaného systému tak podléhají vyššímu zdanění, ale je zde možné využít minimální spotřební daň, která daní minimálním povoleným množstvím. Pomocí minimálních sazeb je částečně odbouráno zvýhodnění poskytnuté valorickou daní levnějším značkám (Hortová, 2010).

První směrnicí, která věnuje pozornost tabáku a tabákovým výrobkům, byla směrnice č. 72/464/EHS, ve které jsou nejprve upravena obecná ustanovení, která se týkají spotřební daně z tabáku, a dále je ve směrnici upravena oblast samotné struktury daně z cigaret. V roce 1979 byla přijata směrnice č. 79/32/EHS, která rozdělila tabákové výrobky do jednotlivých kategorií – cigarety, cigarillos, tabák ke kouření a cigáry neboli doutníky (Široký, 2012).

Další v řadě přijatých směrnic je směrnice č. 95/59/ES, která přináší nové dělení tabákových výrobků. Můžeme říct, že tato směrnice sumarizuje veškeré předchozí směrnice do jedné a nové dělení tabákových výrobků je následující:

- tabák ke kouření
 - o jemně řezaný tabák určený k ruční výrobě cigaret
 - o ostatní tabák ke kouření
- cigarety
- doutníky a doutníčky.

V současné době je úprava tabákových výrobků ukotvena ve směrnici č. 2011/64/ES, která pojednává o struktuře a minimálních sazbách spotřební daně. Členské státy si mohou zvolit, zda použijí systém specifické daně či daně valorické, případně mohou zvolit i kombinaci obou zmíněných typů daní.

Celková spotřební daň (myšlena bez DPH) z cigaret činí nejméně 57 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny, tato daň však nesmí být zároveň nižší než

64 euro z tisíce kusů cigaret. Pro členské státy, které vybírají spotřební daň ve výši nejméně 101 euro z 1 000 kusů cigaret je však udělena výjimka a nemusí splňovat požadavek 57 %. Od ledna roku 2014 je minimální spotřební daň stanovena nejméně na 60 % průměrné prodejní ceny a tato daň nesmí být zároveň nižší než 90 euro z tisíce kusů, opět je zde výjimka, že členské státy, jejichž spotřební daň je vyšší jak 115 euro z tisíce kusů mohou tuto 60% hranici ignorovat. Určité členské státy zejména Lotyšsko, Řecko, Estonsko, Bulharsko, Maďarsko, Polsko, Rumunsko a Litva mají povolení pro tzv. přechodné období, které končí posledním prosincem roku 2017 (European Commission – Taxation and Customs Union, Directive 2011/64/EU).

1.2 Klasifikace spotřebních daní v EU

Prvním krokem harmonizačního procesu v oblasti spotřebních daní bylo sladit jednotlivé daňové systémy. Zásadním problémem této části harmonizace bylo stanovit okruh výrobků, které by byly podrobeny akcízům (spotřebním daním), neboť v mnoha státech existoval různý systém akcízů a byl zdaňován výrazně širší okruh zboží. Tento problém řeší směrnice č. 72/43/EHS, která stanovila povinnost členských států přijmout systém akcízů, jejichž předmětem jsou tabák a tabákové výrobky, alkoholické nápoje, energetické produkty a elektrická energie, kde jsou zařazeny minerální oleje. Přijetím této směrnice se členské státy zavázaly, že nebudou aplikovat další spotřební daně, mimo schválených. Výjimku tvoří jiné výrobky, na které mohou členské státy aplikovat spotřební daně, ale tyto výrobky nesmí podléhat přeshraničnímu obchodu a ohrozit tak stabilitu vnitřního trhu. Mezi netradiční spotřební daně, které jsou tolerované za výše uvedené podmínky, lze řadit daně z nealkoholických nápojů, motorových vozidel, odpadu, cukru, čokolády a sladkostí. Příčina uvalení těchto daní je stejná jako u tradičních spotřebních daní, a to zejména ochrana životního prostředí a zdraví společnosti (Hospodářská komora ČR, 2009).

Za nejvýznamnější třídění daní lze považovat klasifikaci dle Eurostatu a OECD, neboť v této práci jsou používány jejich statistiky. Daně jsou tříděny pro statistické zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů.

Klasifikace Eurostatu ESA 2010 je novým Evropským systémem národních a regionálních účtů, který vychází z předchozí verze ESA 95. Spotřební daně jsou zde obsaženy v účtu daně na produkty a dovoz - D. 2. Příjmy z těchto daní se následně dělí do dvou podúctů:

- *Daně a dovozní cla mimo DPH (D. 212)* – zde je zařazena část spotřebních daní, které zatěžují dovezené zboží. Konkrétně se jedná o podúčet označený D. 2122c, který obsahuje spotřební daně a zvláštní daně z některých dovážených produktů, za předpokladu, že takové daně a poplatky z obdobných produktů tuzemského původu platí i výrobce v daném oboru.
- *Daně na produkci mimo DPH a dovozu* – na účtu pod označením D. 214 jsou obsaženy daně z výrobků a služeb splatné v důsledku výroby, vývozu a prodeje. Konkrétně na podúčtu D. 214a jsou uvedeny spotřební daně kromě těch, které jsou zahrnuty v daních z dovozu a cla. Pro tyto daně je určen podúčet D. 2122c (European system of accounts: ESA 2010).

Klasifikace dle OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj), zahrnuje cla, příspěvky na zdravotní pojištění nebo i příspěvky na sociální zabezpečení. Díky tomu lze stanovit daňovou kvótu jednotlivých států, pomocí které se provádí mezinárodní srovnání, které je stěžejním bodem diplomové práce. Daně jsou dle této klasifikace rozděleny do 6 základních skupin, které se dále dělí na jednotlivé podskupiny. Spotřební daně jsou zde zahrnuty do páté skupiny, konkrétně podskupina 5121 Spotřební daně.

Tabulka 5: Klasifikace daní OECD

<p>1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů</p> <p>1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců</p> <p> 1110 Z příjmů a ze zisků</p> <p> 1120 Z kapitálových výnosů</p> <p>1200 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od společnosti</p> <p> 1210 Z příjmů a ze zisků</p> <p> 1220 Z kapitálových výnosů</p> <p>1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200</p> <p>2000 Příspěvky na sociální zabezpečení</p> <p>2100 Zaměstnanci</p> <p>2200 Zaměstnavatelé</p> <p>2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná</p> <p>2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300</p> <p>3000 Daně z mezd a pracovních sil</p>
--

4000 Daně majetkové

- 4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku
 - 4110 Domácností
 - 4120 Ostatní
- 4200 Pravidelné daně z čistého jmění
 - 4210 Jednotlivci
 - 4220 Společnosti
- 4300 Daně z nemovitosti dědické a darovací
 - 4310 Daně z nemovitostí a dědické
 - 4320 Daně darovací
- 4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí
- 4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku
 - 4510 Z čistého jmění
 - 4520 Ostatní nepravidelné
- 4600 Ostatní pravidelné daně z majetku

5000 Daně ze zboží a služeb

- 5100 Daně z výroby, prodeje, převodu, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží
 - 5110 Daně všeobecné
 - 5111 Daň z přidané hodnoty
 - 5112 Daně prodejní (obratové)
 - 5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
 - 5120 Daně ze speciálních zboží a služeb
 - 5121 Spotřební daně
 - 5122 Zisky z fiskálních monopolů
 - 5123 Cla a dovozní daně
 - 5124 Vývozní daně
 - 5125 Daně z investičního zboží
 - 5126 Daně ze speciálních služeb
 - 5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
 - 5128 Ostatní daně ze speciálních zboží a služeb
 - 5130 Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120
- 5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností

5210 Pravidelné daně

5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel

5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel

5213 Ostatní pravidelné daně

5220 Nepravidelné daně

5300 Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200

6000 Ostatní daně

6100 Placené výhradně podniky

6200 Placené jinými subjekty než podniky nebo neidentifikovatelné

Zdroj: Kubátová, 2015

Pro klasifikaci daní existuje celá řada dalších hledisek a kritérií, kterými mohou být např. objekt daně, charakter veličiny, z níž se daň platí, adresnost a druh sazby. Další členění není uvedeno, neboť není předmětem této práce.

2 Spotřební daně

Cílem následující kapitoly je obecně charakterizovat spotřební daně. V jednotlivých podkapitolách je nastíněn jejich historický vývoj a současná legislativní úprava v České republice. V neposlední řadě je zde uvedena analýza jednotlivých skupin spotřebních daní.

2.1 Charakteristika spotřebních daní

Spotřební daně řadíme mezi historicky nejstarší. Před tím, než spotřební daně získaly podobu, jakou se vyznačují v současné době, prošly v průběhu několika desítek staletí značnými změnami jak v předmětu daně, tak i v samotných sazbách. Nepřímé daně jsou členěny na dvě skupiny. První skupinou jsou daně všeobecné, které představují daně z prodejů neboli obrátů, ale i daň z přidané hodnoty (DPH). Druhou skupinou jsou daně selektivní, takzvané akcízy (Široký, 2016). Právě této druhé skupině – selektivním daním – bude věnována největší pozornost v nadcházejících kapitolách.

Spotřebními daněmi stát cíleně zatěžuje prodej a spotřebu úzké skupiny výrobků nebo služeb. Hlavním důvodem jejich uplatnění jsou především fiskální záměry státu, neboli přínos pro státní rozpočet dané země, dále politická hlediska a v neposlední řadě také regulace samotné spotřeby vybraných výrobků. Spotřební daní jsou zatíženy statky, které jsou pro člověka nebo životní prostředí škodlivé. Daň je tedy v tomto případě jakousi „pokutou“ za spotřebu daného statku, která by měla lidi odradit od jejich spotřeby. Touto pokutou by měly být hrazeny zvýšené náklady společnosti, jako je léčba alkoholiků či kuřáků. Daň je uvalována především na statky, které mají poměrně dlouhodobou a neměnnou spotřebu a zároveň se vykazují silně nepružnou cenovou elasticitou nabídky a poptávky. Touto svou charakteristikou zaručují danému státu poměrně stabilní a dobře odhadnutelný zdroj veřejných rozpočtů (Kubátová, 2015).

Problematikou optimální sazby a její struktury se zabýval britský ekonom Frank Ramsey, který roku 1927 publikoval tzv. **Ramseyovo daňové pravidlo**. Toto pravidlo je pak uplatňováno při výběru výrobků zdaňovaných spotřební daní (Stiglitz, 1997).

Úplné znění Ramseyova pravidla je následující: *„Nejtěžší daně uval na vstupy a výstupy, u kterých je poptávka nebo nabídka cenově nejméně elastická. Vysoká daň se nepromítne do výrazného poklesu výroby nebo spotřeby, čímž se dosáhne*

nejefektivnějšího výběru daně. Tedy takového, kdy ztráta přebytku u spotřebitele je minimální“ (Stiglitz, 1997).

Z výše uvedeného vyplývá, že stát bude usilovat o to, aby výrobci i spotřebitelé nepřestali výrobek, na který je daň uvalena, vyrábět resp. kupovat, neboť pro vládu bude výhodné zdaňovat komodity s co nejmenší cenovou elasticitou nabídky i poptávky. To však v běžném životě jde uplatnit jen stěží, neboť by to vedlo k vysokým daním u základních potravin a nezbytného zboží a služeb, což je politicky vyloučeno. Jedná se například o vodu, elektrickou energii a přírodní bohatství. Ramseyho pravidlo je tak používáno pouze u vybraných komodit, u kterých má stát snahu snížit jejich spotřebu (Široký, 2012).

Následující rovnice popisuje Ramseyovo pravidlo (Široký, 2008):

$$\frac{T}{P} = k * \left(\frac{1}{Ed} + \frac{1}{Es} \right)$$

Kde:

k...konstanta závisící na celkových vládních příjmech z daní

T...analyzovaná jednotková daň

P...rovnovážná cena po uvalení daně

Ed...elasticita takzvané kompenzované poptávky

Es...cenová elasticita nabídky

Obecně se uvádí dva hlavní důvody, proč jsou tyto daně uvalovány. Jedním je snaha odradit lidi od spotřeby škodlivých výrobků, což je takzvaná edukativní funkce daní. Druhým důvodem je fiskální funkce, což představuje příliv peněz do státní pokladny (Kubátová, 2015).

Tyto dva výše uvedené argumenty si však vzájemně odporují. Jestliže daně odradí lidi od spotřeby zdaněného zboží, není možné, aby byly zároveň výnosově stabilní.

Daňová teorie uvádí, že spotřební daně mají určité nevýhody, mezi které patří:

- **distorzní působení**, které vede k neefektivní alokaci zdrojů, mění se relativní ceny statků, což v případě nenulové elasticity nabídky a poptávky může vyvolat substituci spotřebitelů a výrobců. Literatura uvádí, že substituční efekt spotřebních daní může mít i nápravný charakter, jelikož snižuje negativní

externality, jako jsou náklady na léčbu kuřáků, alkoholiků, náklady na infrastrukturu.

- **regresivní dopad daně**, který představuje dopad většího daňového břemene na poplatníky s nižšími důchody. Jako příklad je uváděna spotřeba tabáku, jelikož v některých zemích je absolutní spotřeba u nejchudších vrstev dokonce vyšší. Vysoké selektivní spotřební daně pak mohou negativně ovlivnit celkovou spravedlnost daňového systému (Kubátová, 2015).

2.2 Současná legislativní úprava v České republice

Jak je uvedeno v předchozí kapitole, do daňového systému České republiky byly spotřební daně zavedeny 1. ledna 1993. Režim spotřebních daní byl původně upravován zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon byl mnohokrát novelizován. Hlavními důvody novelizací byly zejména tlak Evropské unie na plné převzetí harmonizačních předpisů, skončení lhůt pro přidělené výjimky z pravidel směrnic, reakce na změny ostatních daňových i nedaňových tuzemských právních norem, reakce na požadavky praxe, zamezování daňovým únikům a další příčiny. Postupně byly zpřesňovány i definice předmětu spotřebních daní a jejich sazby se postupně sblížovaly s minimálními sazbami, které byly platné v Evropské unii (Svátková, 2009). Veškeré novelizace vyústily v přijetí zákona upravující spotřební daně v současné době. Jedná se o zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Přijetím tohoto zákona přišla i změna v oblasti provádění správy spotřebních daní. To původně náleželo Finančním úřadům a Finančnímu ředitelství. Avšak k 1. 1. 2004 byla správa spotřebních daní svěřena do rukou Celní správy České republiky.

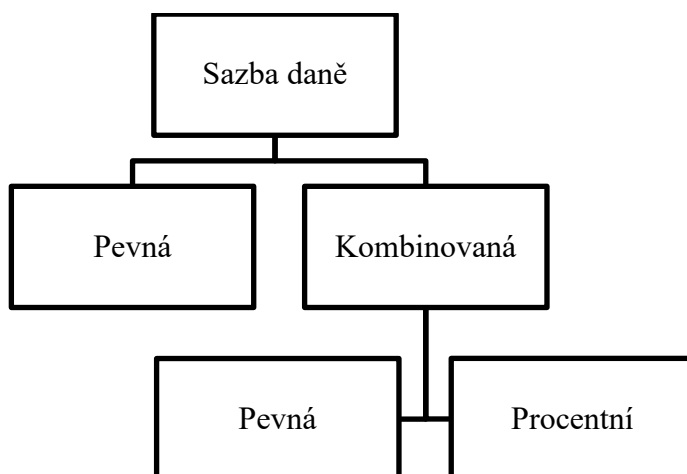
Co se týče skladby zákona o spotřebních daních, je zákon členěn dle jednotlivých daňových skupin na 7 částí. První část obsahuje společná obecná ustanovení, jako je definování pojmů, které jsou společné pro všechny spotřební daně. Dále zde nalezneme předmět úpravy, daňové území, plátce daně, osvobození od daně a další. V druhé části, jsou vymezena zvláštní ustanovení, věnující se jednotlivým druhům spotřebních daní. Najdeme zde i předpisy, které doplňují a rozšiřují obecnou část zákona. Třetí část definuje omezení vztahující se na prodej lihovin a tabákových výrobků. Čtvrtá a pátá část zákona se věnuje značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Tato problematika byla dříve vymezena v samostatném zákoně o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv, ale v roce 2007 byla celá tato oblast přesunuta

do zákona o spotřebních daních. Šestá část se zabývá správními delikty, které se týkají lihových a tabákových produktů. Jsou zde rovněž popsány situace, které se považují za správní delikt či přestupek. Závěrečnou částí zákona je část sedmá, která definuje společná, přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení (Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů).

2.3 Sazby spotřebních daní

U spotřebních daní převažují pevné sazby, výjimečně se aplikuje tzv. kombinovaná sazba. V České republice upravuje sazby spotřebních daní a postup výpočtu daně § 10 zákona o spotřebních daních, který rozlišuje dva typy sazeb. Typy sazeb jsou zobrazeny na následujícím schématu. Sazby pro příslušné výrobky jsou uvedeny u každé spotřební daně zvlášť (např. minerální oleje § 48, lihoviny § 70 atd.)

Schéma 2: Dělení sazby spotřebních daní



Zdroj: Svátková, 2009

Pevná sazba daně představuje pevně stanovenou částku v peněžních jednotkách vztahující se na specifický základ daně. Na druhé straně kombinovaná sazba daně se skládá z pevné a procentní sazby. V České republice se dnes kombinovaná sazba využívá pouze u cigaret. Procentní sazba daně se používá pouze na hodnotový základ daně jako určité procento z jeho výše (Svátková, 2009).

Vlivem harmonizace sazeb spotřebních daní byly v rámci Evropského společenství stanoveny minimální sazby daní ve směrniciích Rady ES, které jsou uvedeny v kapitole týkající se samotné harmonizace daní v EU. Minimální sazby byly stanoveny v případě tabákových výrobků, alkoholických výrobků a ropných produktů. Tyto minimální sazby tvoří pomyslnou hranici, nad kterou se musí pohybovat sazby spotřebních daní

v jednotlivých státech. Pravidla pro výběr daně se v EU neliší. Odlišností, kterou lze u spotřebních daní najít, je pouze použití různých sazeb jednotlivých zemí. Jednotlivé aplikované sazby konkrétních spotřebních daní v členských státech jsou k dispozici v dokumentech Evropské komise. Sazby nových členů jsou dostupné od roku 2004.

2.4 Členění spotřebních daní v ČR

V zákoně nalezneme následující dělení spotřebních daní:

- daň z minerálních olejů
- daň z lihu
- daň z piva
- daň z vína a meziproductů
- daň z tabákových výrobků
- daň ze surového tabáku.

Daň ze surového tabáku je nejmladší z výše uvedených daní. Některá ustanovení jsou shodná s tabákovými výrobky. V ČR je vybírána od července 2015.

Dnes se vedle nejrozšířenějších spotřebních daní – z tabáku, alkoholických nápojů a motoristických služeb – ve světě vyskytují i další tradiční daně: z textilu, barviv, kosmetiky. V méně vyspělých ekonomikách je zdaňováno i luxusní zboží. Naopak ve vyspělých ekonomikách se zavádějí a harmonizují ekologické daně, které jsou většinou ukládané na energetické produkty – elektřina, uhlovodíková paliva (Kubátová, 2015).

2.4.1 Daň z minerálních olejů

Daň z minerálních olejů upravuje hlava I druhé části zákona o spotřebních daních (dále jen „SPD“), konkrétně § 44 až § 64. Tato daň se řadí mezi jednu z nejvýnosnějších spotřebních daní v České republice. Zhruba 2/3 výnosů plynou ze zdanění nafty, benzínu a jiných komodit používaných jako pohonné hmoty nebo určených pro výrobu tepla. Jako jediné ze spotřebních daní nejsou daně z minerálních olejů výhradním příjmem státního rozpočtu. Necelých 10 % z jejich výnosu je odvedeno do Státního fondu dopravní infrastruktury, z něhož jsou financovány stavby železnic a silnic (Svátková, 2009).

Předmětem daně z minerálních olejů jsou minerální oleje uvedené v § 45 SPD. Většina minerálních olejů nemá v zákoně své konkrétní názvy, ale pouze odkazy na číselné kódy nomenklatury. V tabulce č. 6 jsou uvedeny minimální sazby, které jsou stanoveny

Evropskou unií, sazby daní v Eurech a výše sazby, které jsou vybírány v České republice v Kč.

Základ daně tvoří množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15°C. Pro výpočet daně je rozhodující množství minerálních olejů v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit (Celní správa: daň z minerálních olejů).

Tabulka 6: Sazby spotřební daně z minerálních olejů

Předmět daně	Měna EU za jednotku množství	Minimální sazby daně (EUR)	Sazba daně (EUR) uplatňované v ČR	Sazba daně ČR vybíraná v Kč
Benzin olovnatý	EUR / 1000 l	421	507,3831	13 710
Benzin bezolovnatý	EUR / 1000 l	359	475,186	12 840
LPH jako PHM	EUR / 1000kg	125	145,5535	3 933
Zemní plyn jako PHM	EUR / 1 gigajoule	2,6	2,5314	136,80
Nafta	EUR / 1000 l	330	405,2404	10 950

Zdroj: Council Directive 2003/93/EC, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 48

Zákon o spotřebních daních uvádí předpokládaný růst sazeb zemního plynu až do roku 2020. V období 2015 – 2017 činila sazba daně 68,40 Kč/MWh, v současném a následujícím roce je sazba 136,80 Kč/MWh. Od 1. 1. 2020 bude sazbu zemního plynu činit skoro dvojnásobek současné sazby, a to 264,80 Kč/MWh.

2.4.2 Daň z lihu

Dani z lihu je věnována hlava II, zákona SPD, konkrétně § 66 - § 79a. Daň z lihu je v pořadí třetí nejvýnosnější spotřební daň. Výnosnost těchto daní je ovlivněna velkým množstvím faktorů. Jedním z nich je substituční efekt, kdy dochází ke snížení konzumace lihovin jako důsledek nahrazení pití alkoholu například vínem, které zatěžuje nižší sazba daně (Svátková, 2009).

Předmětem daně je líh (etanol) vznikající kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Základem daně je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C, zaokrouhlené na dvě desetinná místa (Celní správa: daň z lihu).

Tabulka 7: Sazba spotřební daně z lihu

Předmět daně	Měna EU za jednotku množství	Minimální sazby daně (EUR)	Sazba daně (EUR) uplatňovaná v ČR	Sazba daně ČR vybíraná v Kč
Líh	EUR / 1 hl čistého alkoholu	550	1 054,7352	28 500

Zdroj: Council Directive 92/84/EEC, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 70

2.4.3 Daň z piva

Pro daň z piva je vymezen § 80 - § 91 zákona SPD, hlava III. Daňový výnos z této daně se v jednotlivých letech příliš nemění. Velký vliv na výnos daně má přeřazení řady výrobců piva do skupiny tzv. malých nezávislých pivovarů, jejichž produkce se zdaňuje sníženou sazbou daně. Mezi faktory, které naopak přispívají ke zvýšení výnosu této daně, patří turistika a snížení vývozu (Vančurová, Láchová, Vítková, 2016).

Předmětem daně z piva se rozumí:

- výrobek uvedený pod kódem nomenklatury 2203, který obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholu
- směsi výrobku uvedeného výše s nealkoholickými nápoji uvedené pod kódem nomenklatury 2206 obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu (Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů).

Základ daně představuje množství piva v hektolitrech. Sazby daně se odlišují z hlediska subjektu, který pivo vyrobil a kterému vznikla daňová povinnost (Celní správa: daň z piva).

Tabulka 8: Sazby spotřební daně z piva

Předmět daně	Měna EU za jednotku množství	Minimální sazby daně (EUR)	Sazba daně (EUR) v ČR	Sazba daně ČR vybíraná v Kč
Pivo	EUR / 1 hl výrobku/stupeň Plato	0,748	1,1843	32
	EUR / 1 hl/stupeň alkoholu hotového výrobku	1,87	-	-

Zdroj: Council Directive 92/84/EEC, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 85

2.4.4 Daň z vína a meziproduktů

Daň z vína a meziproduktů upravuje hlava IV, konkrétně § 92 až § 100b zákona o SPD. Podobně jako u piva je základem daně pro výpočet daně množství vína uváděné v hektolitrech. Sazba daně se však od množství již neodvíjí. Zákon rozlišuje tři hlavní kategorie vína:

- vína šumivá (např. Bohemia Sekt)
- vína tichá (vína réвовá a ovocná)
- meziprodukty – jedná se o produkty, které se stávají surovinou pro výrobu dalšího alkoholického nápoje (Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů).

Pro každou skupinu je dána příslušná sazba daně, ty jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 9: Sazby spotřební daně z vína a meziproduktů

Předmět daně	Měna EU za jednotku množství	Minimální sazby daně (EUR)	Sazba daně (EUR) v ČR	Sazba daně ČR vybíraná v Kč
Šumivá vína	EUR / 1 hl výrobku	0	86,5993	2 340
Tichá vína	EUR / 1 hl výrobku	0	0	0
Meziprodukty	EUR / 1 hl výrobku	45	86,5993	2 340

Zdroj: Council Directive 92/84/EEC, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 96

2.4.5 Daň z tabákových výrobků

Pro tuto daň je vymezena hlava V, a to § 100c až § 131 zákona o SPD. Daň z tabákových výrobků je druhou nejvýnosnější daní. Mezi nejdůležitější faktory, které na výnosnost působí, řadíme sazbu daně, která se každým rokem zvyšuje. Dalším faktorem je množství spotřebovaných výrobků. Vzhledem ke spotřebitelsky akceptovatelné substituci jednoho tabákového výrobku druhým, je výnos ovlivněn také křížovou elasticitou poptávky, neboť cigarety s vyšší sazbou daně jsou často nahrazovány dýmovým tabákem, u kterého je sazba daně nižší (Svátková, 2009).

Předmětem daně jsou tabákové výrobky. Tabákovým výrobkům se podle zákona o SPD rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Základem daně pro procentní část daně u cigaret je cena pro konečného spotřebitele. Pro pevnou část daně u cigaret je základem daně množství vyjádřené v kusech. Základem daně u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech. U tabáku ke kouření tvoří základ daně množství vyjádřené v kilogramech.

Tabulka 10: Sazba spotřebních daní z tabáku a tabákových výrobků

Předmět daně	Měna EU za jednotku množství	Minimální sazby daně (EUR)
Cigarety	% z prodejní ceny včetně všech daní	57
- Procentní sazba		
- Specifická sazba	EUR / 1000 ks	64
- nebo minimálně u nejžádanější cenové kategorie	EUR / 1000 ks	101
Jemně řezaný tabák	% z prodejní ceny včetně všech daní	36
- procentní sazba		
- specifická sazba	EUR / 1kg	32
Doutníky a doutníčky	% z prodejní ceny včetně všech daní	5
- procentní sazba		
- specifická sazba	EUR / 1 000 ks (či za 1 kg)	11
Ostatní tabák ke kouření	% z prodejní ceny včetně všech daní	20
- procentní sazba		
- specifická sazba	EUR / 1 kg	20

Zdroj: Council Directive 2002/10/EC

V tabulce č. 10 jsou uvedeny minimální sazby daní, které jsou stanoveny Evropskou unií. V níže uvedené tabulce jsou uvedeny sazby, které jsou vybírány v České republice.

Tabulka 11: Sazby spotřební daně z tabákových výrobků

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
Cigarety	27 %	1,42 Kč/kus	Celkem nejméně však 2,57 Kč/kus
Doutníky a cigarillos		1,67 Kč/kus	
Tabák ke kouření		2 185 Kč/kg	

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 104

Pro tuto daň je specifický výpočet daně u cigaret, neboť zde dochází ke kombinaci pevné a procentní sazby.

2.4.6 Daň ze surového tabáku

Daň ze surového tabáku je v zákoně zavedena od 1. 7. 2015. Této dani náleží hlava VI, konkrétně § 131a - § 131. Předmětem daně je tedy surový tabák a základem daně je jeho množství vyjádřené v kilogramech. Hlavním principem je, že surový tabák není až na výjimky možné použít k jiným účelům, než je výroba tabákových výrobků. Sazba daně kopíruje aktuální sazbu spotřební daně z tabáku ke kouření, která je příslušná pro dané zdaňovací období. Daň ze surového tabáku se pak vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Tato daň se vztahuje na sklizené tabákové rostliny a jakékoli polotovary z nich vyrobené, které se nacházejí na území České republiky a které nejsou upraveny k prodeji konečnému spotřebiteli (Celní správa: surový tabák).

3 Ukazatele daňového zatížení

Pro zjišťování a porovnávání zatížení se používají poměrové ukazatele, jejichž výpočty jsou jedním z nejdůležitějších, ale zároveň nejkontroverznějších problémů v oblasti daňové teorie. Daňové zatížení lze zkoumat jak na makroekonomické úrovni, tak i na úrovni mikroekonomické. Lze tedy posuzovat daňové zatížení jednotlivých občanů, firem, ale i států.

Níže uvedené ukazatele jsou rozděleny do dvou skupin. První skupina obsahuje ukazatele, které jsou vhodné pro porovnávání daňových systémů jednotlivých států jako celku. Jedná se o daňovou kvótu, implicitní daňovou sazbu a index daňového zatížení. Druhá skupina popisuje ukazatele, které je vhodné použít pro porovnávání daňového zatížení v případě, že se zjišťuje zatížení z pohledu pouze jednoho typu daně, což je předmětem této diplomové práce.

3.1 Ukazatele porovnávací daňové systémy

3.1.1 Daňová kvóta

Pro srovnání daňového zatížení je nejznámější a nepoužívanější ukazatel daňové kvóty. Stanovuje se jako poměr celkových příjmů veřejných rozpočtů, plynoucích ze všech daní včetně odvodů daňového charakteru, k hrubému domácímu produktu (HDP) v běžných cenách. Vedle tohoto souhrnného ukazatele existuje ukazatel dílčí daňové kvóty, který ukazuje daňový mix v příslušné zemi. Daňový mix představuje poměr přímých a nepřímých daní. Tyto dílčí daňové kvóty vycházejí z klasifikace daní dle metodiky OECD (Široký, 2016). Tabulka s klasifikací daní dle OECD je uvedena již v první kapitole, tabulka č. 5.

Při samotných výpočtech se nejčastěji setkáváme s jednoduchou a složenou daňovou kvótou. Jednoduchá daňová kvóta představuje daňové výnosy k HDP, zatímco složená kvóta zahrnuje výnosy z daní a sociálního a zdravotního pojištění ve vztahu k HDP. Dalšími možnostmi je vymezení členění daňové kvóty i podle typu ekonomické aktivity nebo podle typu daně (Kotlán, 2010).

Mezi výhody daňové kvóty se řadí komplexnost, jednoduchost a její bezprostřední srovnatelnost v různých zemích a různých letech. Naopak její nevýhodou je, že více určuje část HDP, která je přerozdělována prostřednictvím daní a neurčuje daňové zatížení. Vyšší daňová kvóta pak může znamenat zlepšení efektivnosti výběru daní a ne

zvýšení daňového zatížení. Mezi další nevýhody patří fakt, že daňová kvóta nezahrnuje daňové výdaje, vládní záruky za půjčky, náklady vládní regulace a nezohledňuje nárůst veřejného dluhu (Hamerníková a Maaytová, 2010).

Kubátová (2015) dále uvádí, že srovnávání podle daňové kvóty může být poněkud zavádějící, neboť odhad HDP může být značně podhodnocen z důvodu existence šedé ekonomiky. Míra závažnosti šedé ekonomiky v dané zemi pak působí na nadhodnocení vykázané daňové kvóty. Zkreslení způsobují také daně placené ze sociálních dávek. V některých zemích lidé platí daně ze sociálních dávek, přičemž by na tom byli stejně, kdyby daň neplatili a dávky by měli o příslušnou částku nižší.

3.1.2 Implicitní daňová sazba

Alternativním ukazatelem k daňové kvótě pro měření daňového zatížení je implicitní daňová sazba (ITR – Implicit Tax Rate), která se pokouší odstranit nedostatky daňové kvóty. Pomocí ITR lze objasnit vliv daní na ekonomické činnosti podle jejich dílčích funkcí. V širším slova smyslu měří ITR skutečné nebo jinak řečeno průměrné efektivní daňové zatížení vybírané přímo nebo nepřímo z různých druhů ekonomických důchodů či činností. Přesněji lze říci, že ITR se vypočítá jako podíl celkových daňových výnosů (příjmů z daně) z každého typu ekonomických výnosů či aktivit k potenciálnímu základu těchto daní. Nejčastěji můžeme efektivní daňové sazby vyjádřit na práci, kapitál či spotřebu. Dále v rámci spotřeby lze vyjádřit implicitní daňovou sazbu na energii (European Commission, Methodology).

Výpočet těchto sazeb však představuje vysoké nároky na získávané informace a pro jeho dosažení se využívá statistik opravdu vybraných daní a podrobných údajů národních účtů. Tento přístup je tedy velice náročný na dostatek důležitých údajů pro dostatečně velký vzorek zemí a dostatečně dlouhé časové období. Proto je při měření velikosti efektivních daňových sazeb a jejich mezinárodním srovnáním potřeba využívat zjednodušující předpoklady, které však efektivní daňové sazby do určité míry zkreslují (Kubátová, Vítek, 1997).

Implicitní daňová sazba na spotřebu se získá jako podíl výnosu nepřímých daní na soukromé spotřebě a spotřebě vlády snížený o mzdové výdaje před zdaněním. Implicitní daňová sazba na práci je podílem daní z práce a veřejnoprávního pojištění k celkovým nákladům práce. Implicitní daňová sazba z kapitálu se pak vypočítá jako podíl výnosů

z kapitálových daní k celkovým potenciálním zdanitelným kapitálovým a firemním příjmům (Široký, 2016).

Podstatnou výhodou je, že skrze implicitní daňové sazby je možné popsat skutečné zdanění jednotlivých typů ekonomické činnosti v míře, která je vhodná pro mezinárodní srovnání a není zároveň třeba podrobně analyzovat daňové zákony jednotlivých zemí. V případě, že některý typ ekonomické činnosti je od daně osvobozen, není daň zaplacená a tím pádem není ani zahrnuta v systému národních účtů ani ve výpočtu efektivní sazby daně. Další výhodou je to, že překračuje hranice prostého srovnání statutárních sazeb a užším vymezením daňového základu se lze vyhnout chybám, které plynou z použití ukazatelů daňové kvóty. Nevýhodou tohoto ukazatele je, že neříká nic o skutečném daňovém dopadu. Zejména o dopadu na jednotlivé sektory. V podstatě se jedná pouze o analýzu dopadu daní na ekonomické aktivity dle jejich funkcí (spotřeba, práce, kapitál) a vyjadřuje tak efektivní daňové zatížení (Kotlán, 2010).

3.1.3 Index daňového zatížení

Index daňového zatížení, neboli WTI – World Taxation Index, představuje možnou alternativu k daňové kvótě a implicitním daňovým sazbám. Konstruuje se na základě tvrdých a měkkých dat. Mezi tvrdá data patří především výše daňových sazeb, míra progresivity, počet hodin potřebných pro podání daňového přiznání apod. (Kotlán, 2010).

Index daňového zatížení je celkovým multikriteriálním indexem. Původně byl navržen za účelem porovnání daňového zatížení především v zemích OECD. Představuje mix téměř všech daní zemí OECD, s výjimkou těch daní, které jsou pro jednotlivé ekonomiky tak specifické, že jejich srovnávání je prakticky nemožné. Na rozdíl od ukazatelů, jako je daňová kvóta a implicitní daňová sazba, se index daňového zatížení neomezuje pouze na posouzení daňových příjmů v poměru k nominálnímu HDP, ale pokrývá i jiné aspekty, které mohou mít významný vliv na skutečné daňové zatížení ekonomických subjektů ve sledovaných zemích, např. daňová progresse, administrativní náklady zdanění, daňové úvěry. Jak již bylo zmíněno, WTI je vícekritériový index a skládá se z několika kategorií. Vždy se jedná o různé skupiny daní, které jsou v zásadě shodné s klasifikací podle OECD. Tyto indexy se pak dále rozkládají do několika dílčích částí.

Index daňového zatížení se skládá z následujících kategorií:

- CIT (Corporate Income Tax) – index hodnotící daňové zatížení podniků
- PIT (Personal Income Tax) – představuje zatížení z daně z příjmů fyzických osob, včetně příspěvků na sociální zabezpečení
- VAT (Value Added Tax) – je sub-index, který představuje zástupce daňového zatížení, pokud jde o daň z přidané hodnoty nebo daně z obratu
- PRO (Individual Property Taxes) – index pojednávající o majetkových daních
- OTC (Other Taxes on Consumption) – index s ohledem na ostatní daně a spotřebu (Kotlán, Machová, 2012).

Princip výpočtu WTI spočívá převážně v analýze daňové struktury, která se realizuje ve dvou relativně nezávislých fázích. V první fázi je vytvořena daňová struktura, která zahrnuje nejdůležitější relevantní daně, a to zejména z hlediska daňové výnosnosti, která vychází z klasifikace OECD. Celkové daňové zatížení je pak v dané zemi rozděleno do pěti základních kategorií, které jsou uvedeny výše. Následně je v první fázi zjišťováno formou dotazníkového šetření u významných daňových odborníků v jednotlivých zemích, jakou váhu dávají jednotlivým typům uvedených daní v jejich daňovém systému tak, aby byla při konstrukci indexu WTI nalezena optimální relace každé z daní. Jednotlivé hlavní kategorie jsou dále rozčleněny a každá zahrnuje 4-5 subkategorií (Kotlán, 2010).

3.2 Ukazatele porovnávací jeden typ daně

Předmětem zkoumání této práce je vývoj ukazatelů daňového zatížení s ohledem na spotřební daně v rámci Evropské unie. Pro takovéto porovnání je použito následujících poměrových ukazatelů – podíl spotřebních daní na HDP, podíl spotřebních výdajů zdaněných produktů na HDP, podíl příjmů ze spotřebních daní na osobu, a absolutního ukazatele, jako je sazba spotřebních daní z cigaret, lihu a bezolovnatého benzínu. Pro zmíněné ukazatele je níže zobrazen jejich vývoj v období 2004-2016. V samotné shlukové analýze je dále použito ukazatele podílu spotřebních daní na celkovém zdanění a sazba spotřební daně z nafty.

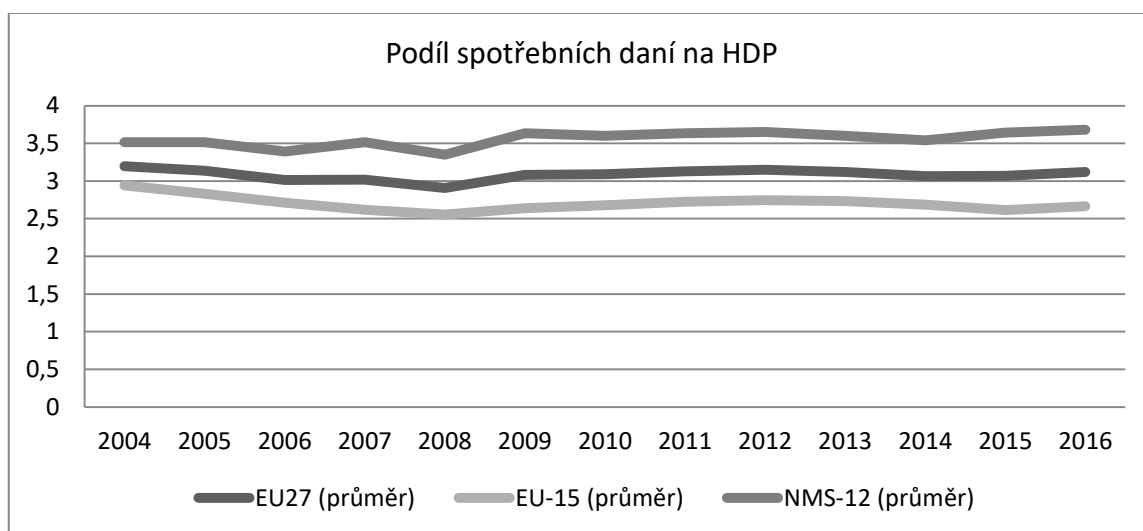
Vývoj ukazatelů je zkoumán u tří skupin států EU. Jedná se o skupiny EU-15, NMS-12 a EU27. Z důvodu absence důležitých dat je ze zkoumání vývoje ukazatelů vyňato Chorvatsko. Rozčlenění států do těchto skupin je odvozeno z praktické části této práce. EU-15 tvoří původní státy Evropské unie, NMS-12 je tvořena nově přistupujícími státy

v roce 2004 a později. Důležitá data pro zobrazení vývoje jednotlivých ukazatelů jsou čerpána z databáze Eurostatu a knihovny CIRCABC Evropské komise.

3.2.1 Podíl spotřebních daní na HDP

Podíl spotřebních daní na HDP (neboli dílčí daňová kvóta) představuje procentní zastoupení spotřebních daní z celkového objemu hrubého domácího produktu. Výši hodnot tohoto ukazatele ovlivňuje objem hrubého domácího produktu v konkrétním státě. Pokud ukazatel roste, roste i daňové zatížení spotřebitelů spotřebními daněmi (Rybová, 2017).

Graf 1: Vývoj průměrných podílů spotřebních daní na HDP (%)



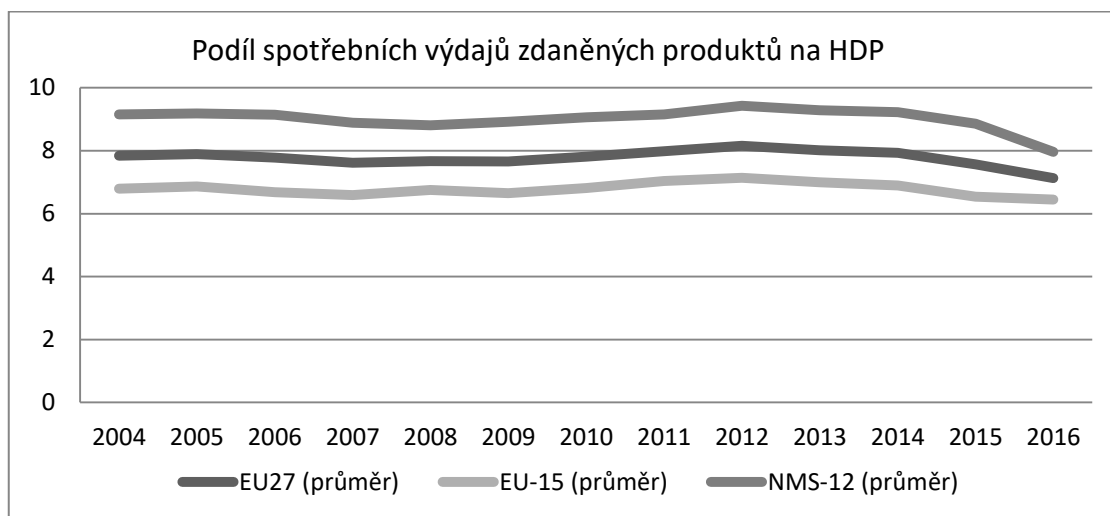
Zdroj: Eurostat databáze, vlastní zpracování

Z grafu č. 1 je patrné, že původní členské státy převážně snižovaly dílčí daňovou kvótu spotřebních daní. Ke snižování ukazatele v čase mohlo docházet z důvodu rychleji rostoucího HDP než příjmů ze spotřebních daní. Snížení ukazatele však mohlo být způsobeno i poklesem příjmů ze spotřebních daní. Naopak u nových států byl zpočátku velmi kolísavý trend. Od roku 2008 má dílčí daňová kvóta států NSM-12 spíše rostoucí trend. Z toho je patrné, že příjmy ze spotřebních daní rostly rychleji než HDP.

3.2.2 Podíl spotřebních výdajů zdaněných produktů na HDP

Jedná se o ukazatel vyjadřující spotřebu vybraných zdaněných produktů v poměru k HDP. Hodnota tohoto ukazatele roste v případě, že rostou spotřební výdaje rychleji než HDP (Rybová, 2017). Spotřební výdaje vybraných zdaněných produktů představují součet spotřebních výdajů na alkoholické nápoje, tabákové výrobky a pohonné hmoty.

Graf 2: Vývoj průměrných podílů spotřebních výdajů ze zdaněných produktů na HDP (%)



Zdroj: Eurostat databáze, vlastní zpracování

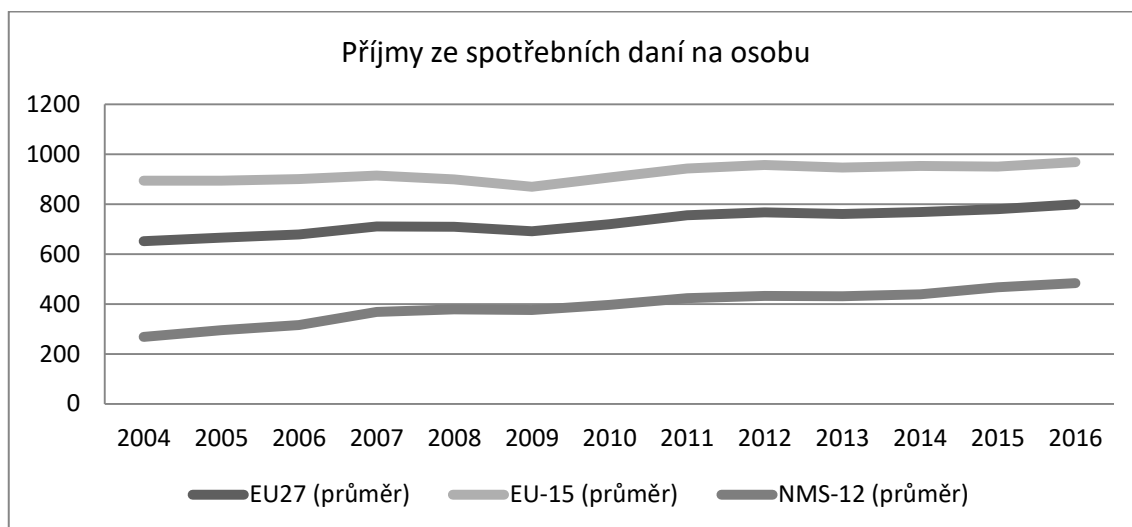
Graf č. 2 zobrazuje skutečnost, že spotřební výdaje na zdaněné produkty od roku 2012 mají stále klesající trend, a to jak původních, tak nových členských států EU.

3.2.3 Podíl příjmů ze spotřebních daní na osobu

Daný ukazatel je zjištěn součtem příjmů ze dvou položek účtů ESA 2010 – spotřební daně získané při dovozu a spotřební daně získané od výrobců v daném státě. Následně je tento součet vydělen počtem obyvatel konkrétního státu k 1. lednu daného roku. Ukazatel poměří pouze absolutní celkové příjmy vlád a institucí EU. Data pro výpočet tohoto ukazatele jsou čerpána z databáze Eurostatu.

Vyšší hodnoty ukazatele poukazují na vyšší význam spotřebních daní v daňové politice státu. V případě porovnání údajů členských států tento ukazatel upřesňuje, zda je změna podílu spotřebních daní na celkovém zdanění či HDP ovlivněna změnou absolutních příjmů, nebo zda je možné změny v oblasti spotřebních daní vyloučit. Výše příjmů ze spotřebních daní souvisí s aplikovanou výší sazeb spotřebních daní, zároveň je však ovlivněna absolutní spotřebou zdaněných produktů (Rybová, 2017).

Graf 3: Vývoj průměrných příjmů ze spotřebních daní na osobu (Euro)



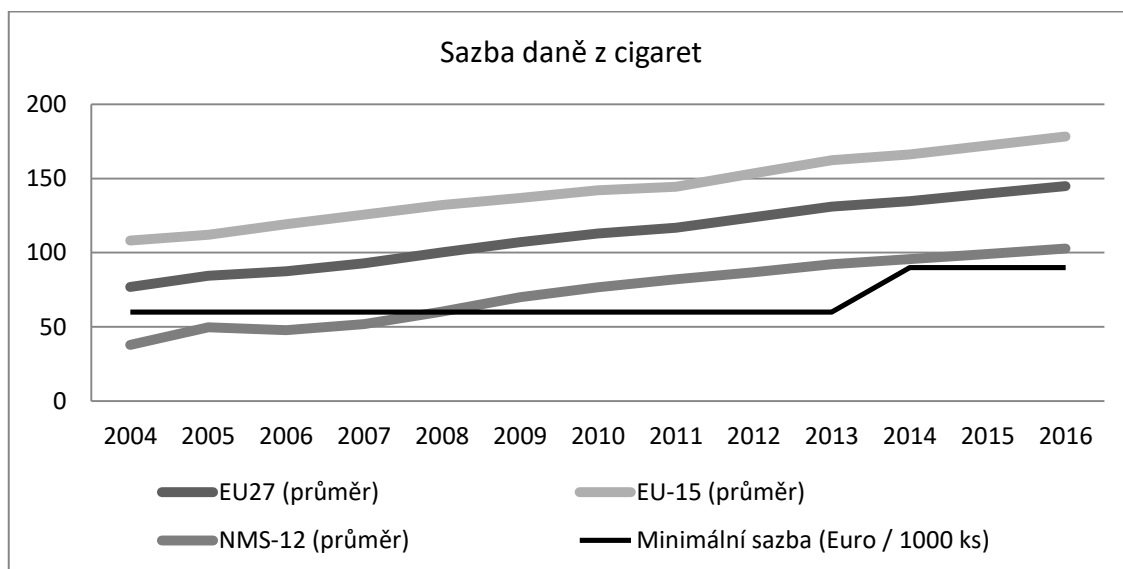
Zdroj: Eurostat databáze, vlastní zpracování

Jak lze spatřit na výše uvedeném grafu, průměrné příjmy ze spotřebních daní vztažené na jednoho obyvatele mají od roku 2009 lehce rostoucí charakter.

3.2.4 Sazby spotřebních daní

Legislativa EU stanovuje minimální sazby, které musejí členské i kandidátské státy u vybraných produktů používat. Minimální sazby spotřebních daní představují pomyslnou hranici, pod kterou konkrétní sazba daně nesmí klesnout. Vstupem do Unie a přijetím směrnice č. 72/43/EHS, se členské státy zavazují k aplikaci minimálních sazeb spotřebních daní. V období vstupu do Unie mohou kandidátské státy však aplikovat dočasné výjimky z platných pravidel. Některé státy uvádějí více sazeb u daného produktu, např. podle množství složky znečišťující životní prostředí apod. U těchto států je pro vyhodnocení vývoje použit aritmetický průměr všech aplikovaných sazeb. Použitím aritmetického průměru však může docházet ke zkreslení výsledků. Níže je uveden přehled vývoje sazeb nejvýznamnějších produktů, tj. sazby daně z cigaret, lihu a bezolovnatého benzínu.

Graf 4: Vývoj průměrné sazby daně z cigaret (Euro)

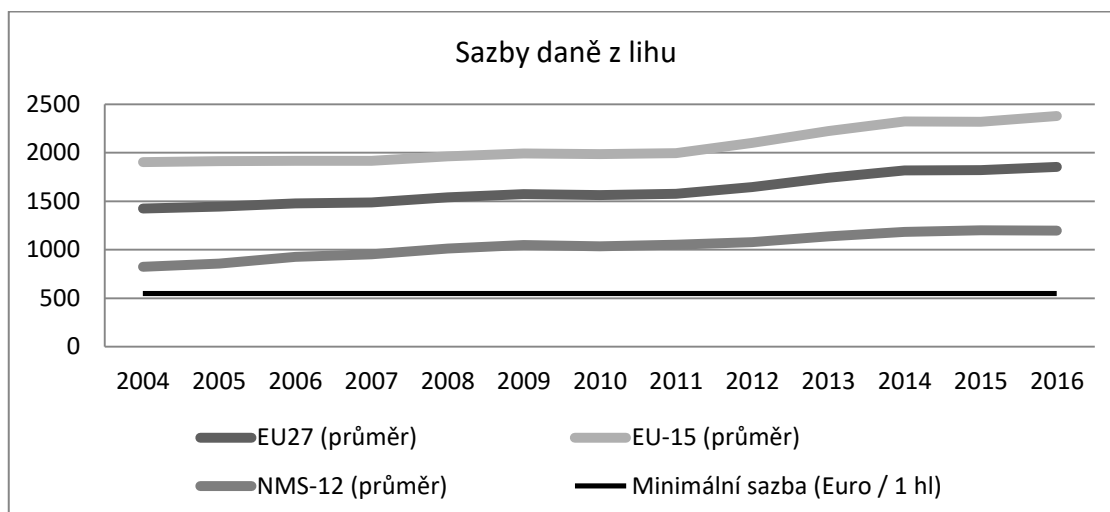


Zdroj: Data z dokumentů Evropské komise, vlastní zpracování

Z grafu č. 4 lze vyčíst, že sazby daně z cigaret u obou sledovaných skupin států mají velmi vysoké tempo růstu. Skupina států EU-15 se po celé sledované období nachází vysoko nad minimálními sazbami. Naopak skupina států NMS-12 se zpočátku pohybovala pod úrovní minimálních sazeb. To může být způsobeno převážně tím, že nové státy pro vstup do EU přijímaly různá pravidla a směrnice a vyrovnávání sazeb jednotlivých států sazbám minimálním probíhalo postupně. Tuto skutečnost lze spatřit i u vývoje sazeb z bezolovnatého benzínu. Minimální sazba daně ve sledovaném období byla dlouhodobě neměnná. V roce 2014 došlo k jejímu zvýšení na 90 euro z tisíce kusů cigaret.

V oblasti spotřeby tabákových výrobků působí na výši zdanění nejen právní předpisy a nařízení EU, ale i myšlenka zaměřená na snížení spotřeby ze zdravotních důvodů. Ovšem je diskutabilní, zda vyšší zdanění snižuje spotřebu těchto škodlivých výrobků. Z teoretického hlediska by vysoké sazby mohly napomoci ke snížení spotřeby, ovšem zde vzniká otázka, jak vysoké by dané sazby měly být, aby poptávka reagovala na vysoké ceny pružněji (Rybová, 2017).

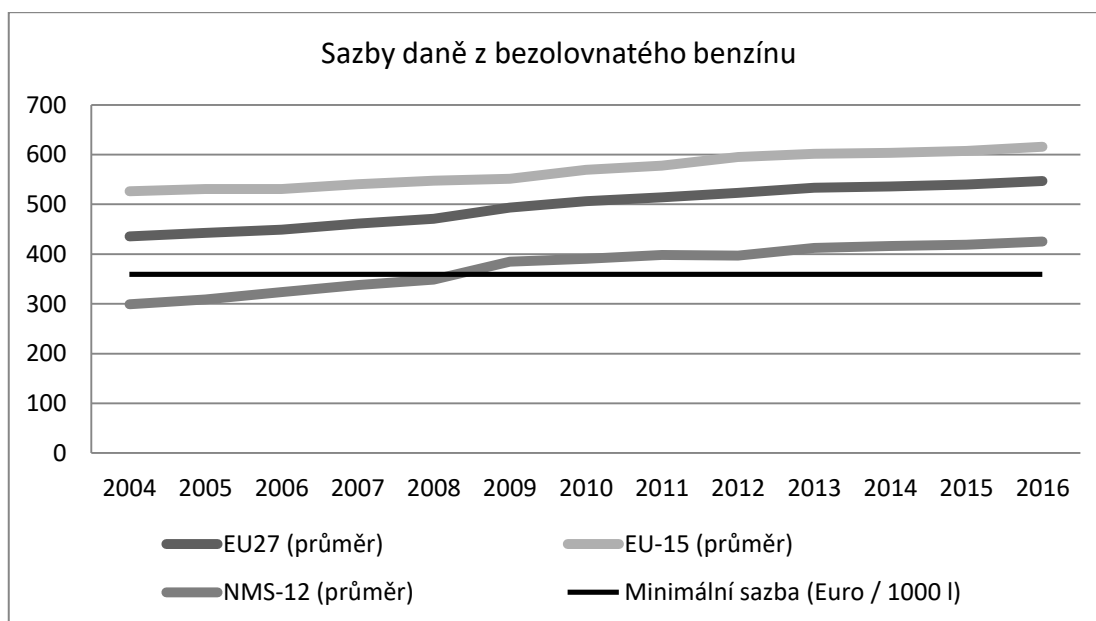
Graf 5: Vývoj průměrné sazby daně z lihu (Euro)



Zdroj: Data z dokumentů Evropské komise, vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu je patrné, že nově příchozí státy stále aplikují výrazně nižší průměrné daňové sazby z lihu než státy původní. U států EU-15 došlo od roku 2012 ke strmému nárůstu průměrné sazby. Minimální sazba stanovená EU je ve vymezeném období konstantní na úrovni 550 euro za 1 hl etanolu, zatímco u jednotlivých států dochází ke stálému zvyšování aplikovaných sazeb.

Graf 6: Vývoj průměrné sazby daně bezolovnatého benzínu (Euro)



Zdroj: Data z dokumentů Evropské komise, vlastní zpracování

U skupiny států NMS-12 můžeme do roku 2008 pozorovat, že se jejich průměrné sazby pohybují pod úrovní minimálních sazeb. Období 2004 – 2008 lze pro tyto státy označit

za období vyrovnávací, kdy dochází ke zvyšování sazeb z bezolovnatého benzínu minimálně na úroveň sazeb stanovených legislativou EU. Při pohledu na původní skupinu států EU-15 mají sazby jednotlivých států od roku 2012 lehce rostoucí trend. Ve vymezeném období je minimální sazba stanovená Evropskou unií konstantní.

4 Přehled využití shlukové analýzy v oblasti zdanění

Cílem této kapitoly je poskytnout základní přehled studií, ve kterých je aplikována shluková analýza, která umožňuje porovnávání států pomocí vybraných ukazatelů.

Jednou z nejstarších studií, ve které byla použita shluková analýza ke třídění států dle daňových mixů, je práce Guy Peterse (1991). Předmětem jeho analýzy bylo 22 členských států OECD, u kterých sledoval podíl všech typů daní na celkových daňových příjmech, za rok 1965. Výsledkem provedené analýzy byly 4 shluky zemí. První shluk tvoří angloamerické země, které se vyznačují velkým podílem majetkových, korporátních a osobních důchodových daní. Druhý shluk tvoří skandinávské státy, které mají vysoký podíl osobních důchodových daní, vysoké zastoupení spotřebních daní, ale naopak nízký podíl korporativních daní. Třetí shluk seskupuje státy se širokou daňovou základnou a čtvrtý shluk představují latinské státy, kde v daňovém mixu převažují nepřímé daně.

Dalším autorem, který studoval vývoj daňových struktur pomocí shlukové analýzy v 60., 70. a 80. letech u zemí OECD je Messere (1998). Messere však nezakládá svou analýzu na struktuře daní v daném období, ale na jejich vývoji (změně) mezi obdobími. Výsledkem bylo rozdělení skupiny sledovaných zemí na 5 mimoevropských zemí, 5 jihoevropských zemí, 5 zemí s nejvyšším daňovým břemenem. Poslední skupinu tvoří Německo, Irsko a Velká Británie.

Autoři Kemmerling (2003), Bernardi (2003), Heinemann (1999) a Serrano (1994) věnují pozornost evropským zemím. Výsledky analýz Kemmerlinga a Bernardiho se dají považovat za velmi podobné, a to jak z hlediska pohledu na vývoj celkového daňového zatížení, tak z pohledu složení daňového mixu. Výsledné skupiny zemí s podobnou charakteristikou, které jsou z historického hlediska relativně stabilní, jsou následující:

- Skupina skandinávských a severských států
- Oblast Porýní a Bismarské kontinentální státy
- Kontinentální německy a anglicky mluvící státy (Kubátová a kol. 2008).

Hierarchickou shlukovou analýzu pro 21 zemí OECD v období 1965 – 2003 použila ve své disertační práci autorka Foltysová (2007). Cílem bylo vytvořit průřez historickým vývojem jejich daňových mixů. Autorka ve svých studiích dochází k závěru, že je možné rozdělit země na 4 hlavní shluky – severské, jižní, středoevropské

a mimoevropské. Dále výsledky analýzy v daňových strukturách prokázaly pokles podílu příjmových daní ve spojení s růstem podílu příspěvků na sociální zabezpečení a daní ze spotřeby. U vyspělých států se daňové mixy jeví relativně stabilními. Ke konci sledovaného období bylo možné u vyspělých států pozorovat vlivy liberalizace a globalizace. Zároveň zde stále přetrvávaly národní odlišnosti a zvyklosti dané hlubokými historickými, politickými, ekonomickými a sociálními znaky státu.

Delgado (2009) použil shlukovou analýzu pro třídění států na základě 5 daňových proměnných týkající se daňového mixu z hlediska celkového daňového výnosu v letech 1965 a 2005.

Ve své práci aplikovala Kubátová (2012) shlukovou analýzu při zkoumání daňových mixů pro 34 členských zemí OECD za rok 2009. Autorka pracovala se 7 proměnnými vyjadřujícími daňovou kvótu a daňový mix. Výsledky vlastní práce byly porovnány s jinými autory. V závěru autorka potvrzuje stálou existenci daňového zatížení a daňový mix s těžištěm v přímých daních u skupiny anglosaských států a jejich „přátel“. Také konstatuje, že členové EU z kontinentální Evropy včetně severských zemí mají stále specificky vysoké daně a příspěvky na sociální zabezpečení. Novou skupinu vytvořily nové členské země OECD, které nejsou členy EU a které jsou méně vyspělé, neboť mají nízké daně a spoléhají na nepřímé zdanění.

Výše uvedení autoři se zabývají aplikací shlukové analýzy na daňový systém jako celek. Nový pohled na tuto problematiku však přináší Serrano (1994), který zkoumá pouze jeden typ daní, konkrétně se jedná o osobní důchodové daně v členských zemích EU-12, které jsou charakterizovány několika znaky – předmět daně, základ daně, minimální a maximální daňové sazby, počet daňových pásem, standardní odpočty a efektivní průměrné daňové sazby. Výsledků bylo dosaženo pomocí dvou shlukovacích procesů, které byly opakovaně aplikovány na vybrané státy EU.

Dalším autorem, který se zabývá analýzou pouze jednoho typu daní, je Rybová (2017). Autorka se ve své disertační práci zaměřuje na změny v oblasti spotřebních daní v členských státech EU v období 2000 – 2015, identifikuje faktory ovlivňující vývoj harmonizačních procesů ve státech EU, které ovlivňují i zařazení států do jednotlivých skupin. Práce je rozšířena o diskriminační analýzu ukazatelů, pomocí které autorka charakterizuje vybrané faktory, vysvětluje a zdůvodňuje jejich změny.

5 Metodika

Podstatou práce je zkoumání změn ukazatelů spotřebních daní ve státech Evropské unie. Pro účely shlukové analýzy je z pozorovaných států vyňato Chorvatsko, a to z důvodu absence dat. Prvním obdobím pro porovnání vývoje ukazatelů spotřebních daní je rok 2004, neboť od tohoto roku bylo původní společenství rozšířeno o 12 nových členských států, a to převážně ze střední a východní Evropy a jsou již dostupná všechna potřebná data. Druhým sledovaným obdobím je rok 2016, pro který jsou dostupná nejnovější data všech zemí.

Hlavním cílem práce je vymezit skupiny států Evropské unie podle podobnosti daňového zatížení s ohledem na spotřební daně. Nejprve budou vymezeny skupiny podobných států pro každý sledovaný rok zvlášť a následně budou oba roky mezi sebou porovnány. Dalším cílem, který navazuje na hlavní cíl práce, bude zjistit, zda dochází mezi jednotlivými členskými státy ke vzájemné konvergenci, či nikoli.

Pro dosažení hlavního cíle práce je použita shluková analýza. Jedná se o statistickou metodu, která vysvětluje podobnosti vícerozměrných objektů. Základním cílem shlukové analýzy je zařazení objektů do jednotlivých shluků na základě jejich podobností a odlišností, a to tak, aby si objekty uvnitř jednotlivých shluků byly co nejvíce podobné. A naopak, aby si objekty z různých skupin byly podobné co nejméně. Výsledek analýzy závisí na volbě proměnných, zvolené míře vzdálenosti mezi objekty a shluky a dále na zvoleném algoritmu výpočtu (Hebák, 2007).

Dané objekty jsou shlukovány do jednotlivých skupin na základě jejich podobností. Pro určení míry vzdálenosti je nejpoužívanějším typem euklidovská vzdálenost, jejíž výpočet je založen na Pythagorově větě. Vedle euklidovské vzdálenosti je velmi často používán čtverec euklidovské vzdálenosti, který je základem pro Wardovu metodu shlukování.

Výsledky shlukové analýzy jsou zachyceny v grafu, tzv. *dendogram*, který znázorňuje kompletní historii spojování do shluků od jednotlivých objektů až do jednoho shluku se všemi objekty. Na vodorovné ose je nejčastěji stupnice pro hladiny spojování, tedy vzdálenost, při které se shluky spojily. Vlevo začíná strom s n větvemi a v každém kroku spojíme dvě větve v bodě, který odpovídá příslušné hladině spojení (Meloun, 2012). Z dendogramu jsou patrné shluky států, které si jsou podobné ve sledovaných

ukazatelích. Optimální počet shluků se odvozuje až v rámci analýzy výsledků tak, že proces aglomerativního shlukování rozdělíme na určité hladině.

Výhodou shlukové metody je její jednoduchost, rychlé zpracování, následný grafický výstup zjištěných výsledků a možnost použití statistických softwarů, které tuto metodu zpravidla nabízejí v rámci analýz vícerozměrných dat. Nevýhodou dané metody je její náchylnost ke zkreslování výsledků, pokud jsou v souboru dat přítomny objekty výrazně odchylené od ostatních. Soubory použitých dat je tedy nutné kontrolovat a otestovat před použitím zvolené metody shlukové analýzy.

Prostřednictvím této metody jsou zjištěny skupiny států s podobnými hodnotami sledovaných ukazatelů s ohledem na spotřební daně v roce 2004 a 2016. Tyto dvě období jsou následně mezi sebou porovnány. Tímto jednoduchým porovnáním skupin států mezi sebou můžeme odhadnout, zda dochází ke sbližování členských států.

Před samotným provedením shlukové analýzy byla data testována pomocí průzkumové analýzy dat. Pomocí této analýzy je možné identifikovat extrémní či odlehlé objekty. Na základě tohoto testování je pro tuto shlukovou analýzu vhodné použití hierarchické aglomerativní shlukování s využitím Wardovy metody, která pro určení podobnosti mezi dvěma objekty nejčastěji využívá čtvercovou euklidovskou vzdálenost, což je vzdálenost mezi body se spojitými hodnotami. Jednoduše řečeno se jedná o klasickou vzdálenost bodu od bodu. Každý shlukovací proces vygeneroval svůj dendogram, který je následně okomentován. Shlukovací procesy jsou realizovány v softwaru Statistica 12.

Proces shlukové analýzy můžeme obecně rozdělit na jednotlivé dílčí kroky, které jsou potřebné k dosažení hlavního cíle této práce.

1. Vymezení ukazatelů shlukové analýzy, popř. standardizace dat
2. Aplikace shlukové analýzy na vybrané ukazatele pro rok 2004
3. Aplikace shlukové analýzy na vybrané ukazatele pro rok 2016
4. Vyhodnocení a zobecnění výsledků shlukovacích procesů

Vybrané ukazatele shlukové analýzy jsou popsány a vysvětleny níže. Posledním třem bodům je věnována vždy samostatná podkapitola, neboť je to samotné jádro diplomové práce.

5.1 Ukazatele pro shlukovou analýzu

Vybrané poměrové a absolutní ukazatele jsou použity ve shlukové analýze pro všechny spotřební daně dohromady. Vzhledem k tomu, že část ukazatelů je poměrových a část absolutních, tzn., že data jsou nesourodá, je nutné je převést na stejný základ, aby mohly být provedeny shlukovací procesy. Tento proces je nazýván standardizace. Pokud by standardizace nebyla provedena, závisela by celá analýza nejvíce na proměnné s největším rozsahem. Standardizace dat je provedena prostřednictvím softwarového programu Statistica 12.

Níže uvedené ukazatele jsou vhodné pro mezinárodní porovnání dat, která jsou ovlivňována jak daňovou politikou státu, tak výší absolutní spotřeby zdaněných výrobků. Nejprve je v tabulce uveden jejich přehled a následně jsou jednotlivé ukazatele blíže identifikovány. Data k jednotlivým ukazatelům jsou získána z databáze Eurostatu a z dokumentů Evropské komise a jsou uvedeny v přílohách práce.

Tabulka 12: Ukazatele pro shlukovou analýzu

Název ukazatele	Jednotka	Výpočet ukazatele
Podíl spotřebních daní na HDP (dílní daňová kvóta)	%	Příjmy ze spotřebních daní / HDP
Podíl spotřebních daní na celkovém zdanění	%	Příjmy ze spotřebních daní / celkové zdanění
Podíl spotřebních výdajů zdaněných produktů na HDP	%	Spotřební výdaje za zdaněné produkty Klasifikace COICOP (alkoholické nápoje, tabák a osobní přeprava) / HDP
Podíl příjmů ze spotřebních daní na 1 osobu	Euro	Příjmy vlád a institucí EU ze spotřebních daní / počet osob
Sazby spotřebních daní	Euro	Legislativní sazby pevné, u daně z tabákových výrobků pevná a procentní sazba

Zdroj: Vlastní zpracování

Ukazatel **podíl spotřebních daní na HDP** neboli dílní daňová kvóta vyjadřuje procentní zastoupení spotřebních daní z celkového objemu hrubého domácího produktu. Zařazuje do shlukovacího procesu odlišnosti či naopak podobnosti států v jejich „dílní daňové kvóte spotřebních daní“. Pokud ukazatel nabývá vysokých hodnot, znamená to

vyšší zatížení občanů spotřebními daněmi v daném státě, např. vlivem daňové politiky nebo nižší ekonomickou výkonností konkrétního státu. Hodnoty tohoto ukazatele ovlivňuje objem hrubého domácího produktu v konkrétním státě v daném období (Rybová, 2017).

Druhý ukazatel **podíl spotřebních daní na celkovém zdanění** představuje procentní zastoupení spotřebních daní z celkového objemu všech daní, které byly v konkrétním státě a v daném období vybírány. Tento ukazatel umožňuje třídít státy podle významnosti zastoupení spotřebních daní v daňovém mixu. Tento ukazatel je proto často používán pro porovnávání odlišností v daňových mixech vybraných států. Podobně jako výše uvedený ukazatel lze i na základě tohoto ukazatele odvodit daňové zatížení spotřebitelů, neboť vyšší podíl spotřebních daní představuje vyšší daňový výnos ze spotřebních daní, který může být způsoben buď vyšším zatížením spotřebitelů těmito daněmi, nebo nižším daňovým zatížením ostatními daněmi (Rybová, 2017).

Podíl spotřebních výdajů zdaněných produktů na HDP je ukazatel vyjadřující spotřebu zdaněných produktů na osobu v euro v poměru k hrubému domácímu produktu. Pomocí tohoto ukazatele jsou státy rozříděny do skupin s různým podílem spotřebních výdajů k HDP. Vyšší podíl spotřebních výdajů za zdaněné produkty vůči HDP je pak možné předpokládat ve státě s nízkou ekonomickou výkonností, vysokou spotřebou výrobků zatížených spotřebními daněmi či vysokou cenovou hladinou. K růstu tohoto ukazatele dochází v případě, pokud rostou spotřební výdaje rychleji než HDP a naopak (Rybová, 2017).

Spotřeba byla zjišťována ze statistiky Eurostatu - Household Budget Survey, konkrétně z třídění spotřeby podle Klasifikace individuální spotřeby COICOP. Údaje ročních spotřebních výdajů představují součet spotřebních výdajů na alkoholické nápoje, tabákové výrobky, pohonné hmoty a dopravu.

Podíl příjmů ze spotřebních daní na jednu osobu vyjadřuje příjmy vlád a institucí EU ze spotřebních daní za rok, které připadají na jednoho obyvatele konkrétního státu. Hodnoty tak lze chápat jako průměrný příjem z těchto daní na osobu. Tento ukazatel je zjištěn součtem příjmů spotřebních daní získaných při dovozu a spotřebních daní získaných od výrobců v daném státě. Příjmy ze spotřebních daní jsou děleny celkovým počtem osob bez ohledu na to, zda tyto osoby byly spotřebními daněmi zatíženy či nikoli (Rybová, 2017).

Ukazatel **sazby spotřebních daní** zahrnuje sazby spotřebních daní z *lihu, bezolovnatého benzínu, nafty a cigaret*. Tento ukazatel je používán zejména pro přehled celkové výše sazeb v daném státě a pro identifikaci preferencí vysokých či nízkých sazeb u konkrétních produktů. Zohlednění sazeb přispívá k zobrazení odlišností mezi jednotlivými členskými státy EU. Neboť členské země mohou u vybraných produktů používat sazby nižší (z důvodu aplikace výjimek) nebo vyšší než jsou minimální sazby stanovené legislativou EU (Rybová, 2017). Rozdílné sazby lze najít zejména u paliv. Některé státy používají více sazeb u jednoho druhu paliva, proto zde není možné určit přesnou spotřebu paliva v konkrétní sazbě a pro účely práce jsou vypočteny průměry aplikovaných sazeb.

6 Shluková analýza

Cílem shlukové analýzy je rozčlenit skupiny států EU do shluků, a to podle významu spotřebních daní v jejich daňových systémech. Dalším cílem této kapitoly je zjistit změny shluků mezi zvoleným obdobím 2004 a 2016 a pokusit se zdůvodnit tyto změny. Původní data ukazatelů jsou v různorodých jednotkách, proto před samotným shlukovacím procesem byla provedena standardizace dat. Standardizace dat a následné shlukovací procesy jsou realizovány v softwaru Statistica 12.

Důležitým krokem je stanovení vzdálenosti, ve které budou shluky tvořeny. Pro tvorbu shluků této diplomové práce byla zvolena vzdálenost 5,5 vzdálenostních bodů. Neboť větší vzdálenost by vytvořila příliš velké shluky a naopak menší vzdálenost by rozdrobila státy na příliš mnoho malých shluků, čímž by byla ohrožena vypovídací schopnost analýzy.

Shlukovací procesy ukazatelů ke spotřebním daním jsou aplikovány na data roku 2004 a 2016. Výběr roku 2004 je spojen se vstupem deseti kandidátských států do Evropské unie, kterou do tohoto roku tvořilo pouze 15 států. Zároveň jsou již v tomto roce sledovány i dva kandidátské státy a to Rumunsko a Bulharsko. Za rok 2004 jsou dostupná všechna potřebná data pro shlukovou analýzu a lze tak následně porovnat tento rok s rokem 2016. Dalším důvodem pro výběr tohoto roku je to, že od 1. 1. 2004 jsou platné minimální sazby na minerální oleje, neboť sazby z minerálních olejů tvoří jeden z důležitých ukazatelů pro tuto analýzu. V roce 2004 musely mít nové členské státy splněnou podmínku aplikace minimálních sazeb spotřebních daní, které byly v té době v platnosti.

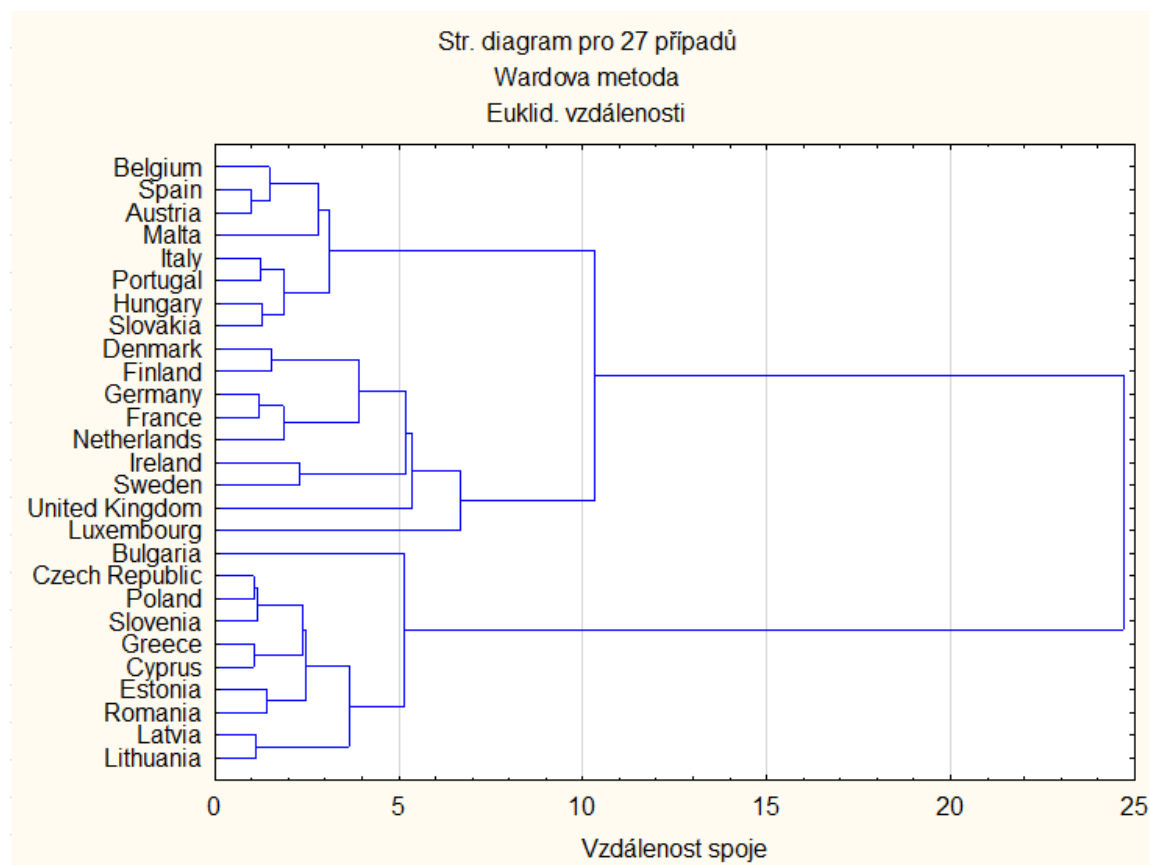
Od roku 2004 do 2016 proběhlo mnoho změn v jednotlivých ekonomikách. V roce 2007 docházelo ve většině států k poklesu ekonomického růstu vlivem finanční, hospodářské a fiskální krize. Zároveň byly aplikovány vyšší minimální sazby na tabákové výrobky. Od roku 2008 je platná nová směrnice ke spotřebním daním, která má dopady do dalších let. V roce 2010 byly stanoveny vyšší minimální sazby na vybrané minerální oleje. Pro tuto práci je sledované období ukončeno rokem 2016, neboť novější data nejsou k dispozici.

6.1 Shlukovací proces v roce 2004

Jak bylo uvedeno výše, tento rok byl velmi významný jak pro stávající členské státy, tak zejména pro deset kandidátských. 1. května vstupuje v platnost smlouva o přistoupení nových členů a jedná se tak o největší rozšíření Evropské unie. Novými členskými státy jsou Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko. V tomto roce jsou nadále dva kandidátské státy pro vstup do EU, a to je Bulharsko a Rumunsko. Skupina těchto příchozích států je v následujícím textu uváděna pod zkratkou NMS-12.

V tomto roce vstoupily v platnost minimální sazby pro minerální oleje a nové členské státy musejí mít splněnou podmínku aplikace minimálních sazeb spotřebních daní, které jsou v tomto období platné.

Schéma 3: Shlukovací proces rok 2004



Zdroj: Eurostat (2017), data zpracována v programu Statistica 12, vlastní zpracování

Výsledky shlukovacího procesu:

Shluk č. 1: Belgie, Španělsko, Itálie, Maďarsko, Malta, Rakousko, Portugalsko, Slovensko

Shluk č. 2: Dánsko, Německo, Francie, Nizozemsko, Finsko, Irsko, Švédsko, Velká Británie

Shluk č. 3: Lucembursko

Shluk č. 4: Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Řecko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko

Členění států Evropské unie v tomto shlukovacím procesu je podobné rozdělení států z hlediska jejich vstupu do společenství. Velmi významný shluk států s podobným daňovým zatížením se zaměřením na spotřební daně tvoří právě nově přichozí státy, tedy shluk č. 4. Tyto státy v roce 2004 přijímají a implementují směrnice EU do svých daňových soustav, přijímají minimální sazby na spotřební daně a probíhá u nich úprava a harmonizace jednotlivých daňových systémů. Tyto státy se vyznačují vysokými příspěvky na sociální zabezpečení a nízkými přímými daněmi. Zároveň se jedná převážně o postkomunistické státy.

Původní státy EU-15 jsou zařazeny ve shlucích č. 1, 2 a 3. Tyto státy podporovaly fungování vnitřního trhu společenství a vzájemně spolu spolupracovaly již před rokem 2004, proto mezi sebou vykazují vzájemně vyšší podobnosti než nově přistupující státy. EU-15 tvoří Belgie, Dánsko, Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí, Portugalsko, Řecko, Velká Británie, Španělsko, Rakousko, Švédsko a Finsko. Jedná se o státy ekonomicky vyspělejší, daří se zde vybírat vyšší absolutní příjmy ze spotřebních daní v přepočtu na jednoho obyvatele a spotřebitelé mají vyšší životní úroveň. V těchto zemích jsou vysoké veřejné výdaje a jsou zde proto i vysoké sociální jistoty.

Lucembursko je stát skupiny EU-15, ale v tomto roce vytvořilo samostatný shluk a oddělilo se tak od původní skupiny. Můžeme jej nazvat okrajovým či periferním státem, který se liší vysokým podílem spotřebních daní na jednoho obyvatele a vysokou spotřebou zdaněných produktů.

6.2 Shlukovací proces v roce 2016

V průběhu období mezi vytyčenými roky docházelo v Evropské unii k mnoha důležitým změnám a událostem. V roce 2006 byly zvýšeny minimální sazby na tabákové výrobky a EU se rozrostla o nově přistupující členy Rumunsko a Bulharsko na EU-27. V letech 2008 – 2009 procházela většina členských států hospodářskou krizí, která měla za následek změny v jednotlivých daňových systémech. Od roku 2008 je platná nová směrnice, která se zabývá úpravou spotřebních daní. Zejména se vztahuje na úpravu

energetický produktů, alkoholu a tabákových výrobků. Prostřednictvím této směrnice usiluje EU o sblížení sazeb spotřebních daní v jednotlivých členských státech a tím chce posílit fungování jednotného trhu. V roce 2010 byly zvýšeny minimální sazby u minerálních olejů, zejména u nafty. Od roku 2012 dochází k růstu minimálních sazeb z cigaret a jemně řezaného tabáku.

Výsledky shlukovacího procesu:

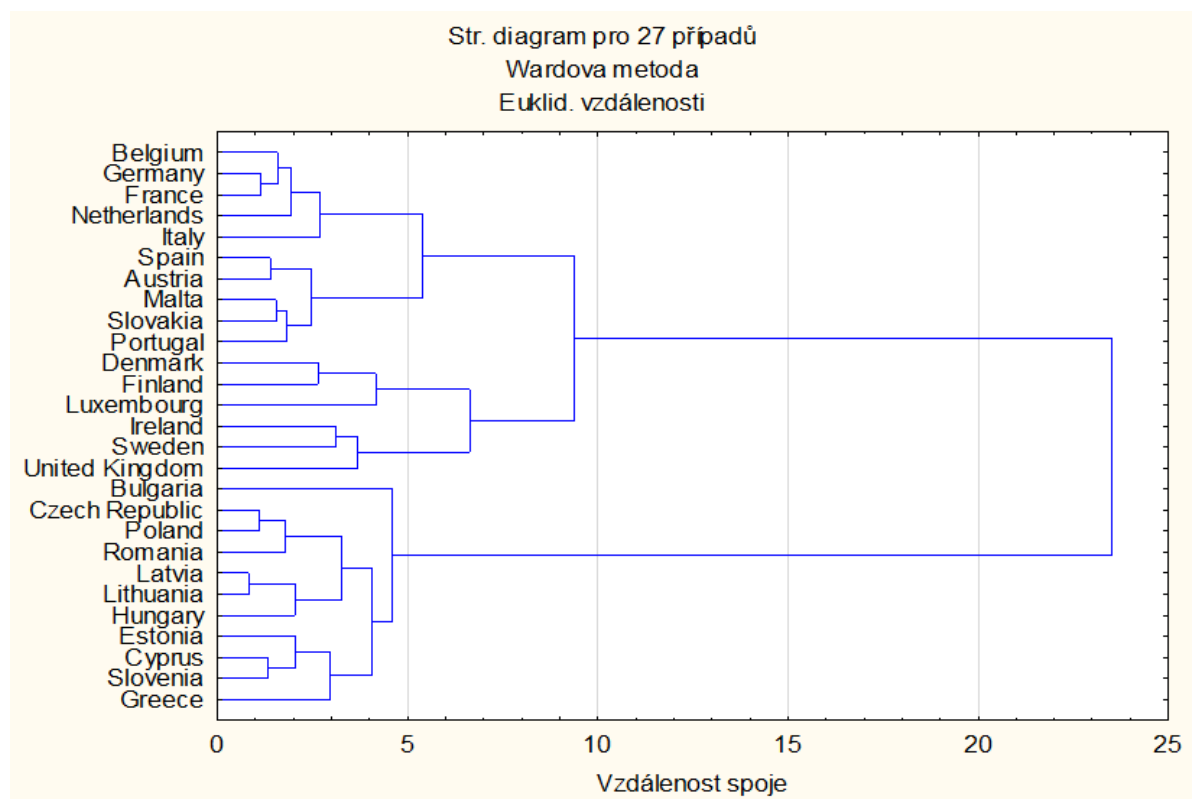
Shluk č. 1: Belgie, Německo, Španělsko, Francie, Itálie, Malta, Nizozemsko, Rakousko, Portugalsko, Slovensko

Shluk č. 2: Dánsko, Lucembursko, Finsko

Shluk č. 3: Irsko, Švédsko, Velká Británie

Shluk č. 4: Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Řecko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko

Schéma 4: Shlukovací proces rok 2016

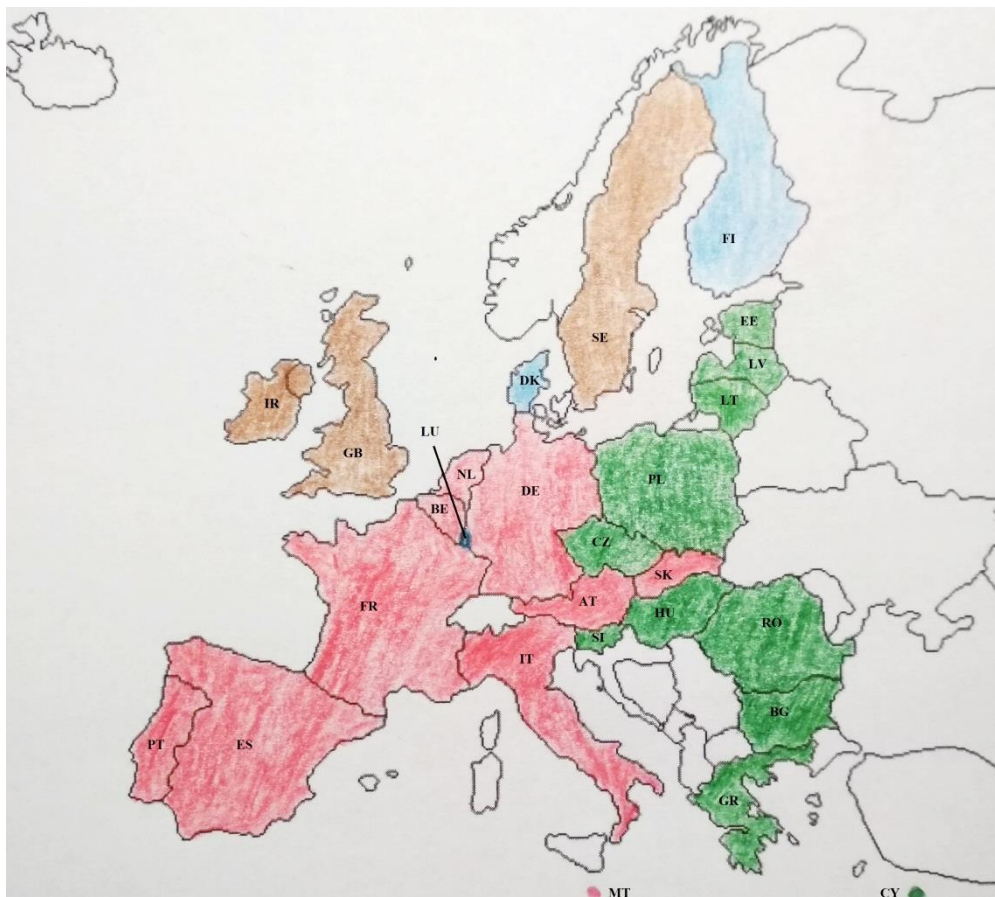


Zdroj: Eurostat (2017), data zpracována v programu Statistica 12, vlastní zpracování

Z výše uvedených výsledků vidíme, že jak původní státy společenství EU-15, tak nově přichozí státy NMS-12 stále převážně tvoří své vlastní shluky a nedochází tak ke konvergenci mezi těmito státy.

V tomto shlukovacím procesu je možné sledovat rozřídění států především z hlediska zeměpisného, které je patrné z následujícího obrázku.

Obrázek 1: Zeměpisné rozřídění států shlukovou analýzou 2016



Zdroj: Vlastní zpracování, pozn. červeně 1. shluk, modře 2. shluk, hnědě 3. shluk, zeleně 4. shluk

Skupinu podobných států, kterou lze nazvat typickými státy západní Evropy, tvoří: Belgie, Německo, Španělsko, Francie, Itálie, Malta, Nizozemí, Rakousko a Portugalsko. Kromě Malty se jedná o státy, které byly součástí původní skupiny EU-15. Tyto státy mají nízký podíl příjmů ze spotřebních daní na celkovém zdanění, stejně tak podíl příjmů spotřebních daní na HDP i podíl spotřebních výdajů k HDP.

Druhou skupinu tvoří státy východní Evropy, kterými jsou: Estonsko, Litva, Lotyšsko, Polsko, Česká republika, Maďarsko, Bulharsko, Řecko, Kypr, Rumunsko a Slovinsko. Rumunsko a Bulharsko vstoupilo do EU v roce 2007. Všechny ostatní státy vstoupily do EU společně o tři roky dříve. I přes veškeré změny, které se v průběhu období od roku 2004 do roku 2016 v jednotlivých daňových systémech, v jednotlivých ekonomikách a daňových sazbách spotřebních daní těchto členských států uskutečnily, tvoří tyto státy stále svoji uzavřenou skupinu. Vyznačují se převážně nízkým zatížením

spotřebních daní na jednoho obyvatele, nízkými daňovými sazbami z minerálních olejů a tabákových výrobků.

Třetí významnou skupinu vytvořily severské státy – Švédsko, Velká Británie, Irsko, které se vyznačují vysokými daněmi, zejména vysokým podílem spotřebních daní na celkovém zdanění, podílem spotřebních daní na jednoho obyvatele a vysokými sazbami zejména z lihu a minerálních olejů. Vysokým podílem těchto ukazatelů se vyznačují další severské státy, a to Finsko a Dánsko. Stejně tak mají tyto státy své specificky vysoké daně a též příspěvky na sociální zabezpečení. Tyto severské státy mají podobné daňové struktury, ve kterých jsou spotřební daně silně zastoupeny. Výnosy ze spotřebních daní pak vláda používá například k financování silných programů veřejného vzdělávání či k financování zdravotnictví.

6.3 Komparace výsledků shlukovacích procesů roku 2004 a 2016

Pro přehlednost jsou v následující tabulce č. 13 uvedeny jednotlivé shluky, které byly vytvořeny pomocí vlastní shlukové analýzy pro rok 2004 a rok 2016. V obou letech je možné pozorovat hlavní vliv na rozřazení států podle vstupu do Evropské unie, z toho důvodu jsou původní státy EU-15 vyznačeny tučně a státy NMS-12 jsou vyznačeny kurzívou.

Tabulka 13: Výsledky shlukovacích procesů 2004, 2016

Shluk	2004	2016
Shluk č. 1	Belgie, Španělsko, Itálie, Maďarsko, Malta, Rakousko, Portugalsko, Slovensko	Belgie, Německo, Španělsko, Francie, Itálie, Malta, Nizozemsko, Rakousko, Portugalsko, Slovensko
Shluk č. 2	Dánsko, Německo, Francie, Nizozemí, Finsko, Irsko, Švédsko, Velká Británie	Dánsko, Lucembursko, Finsko
Shluk č. 3	Lucembursko	Irsko, Švédsko, Velká Británie
Shluk č. 4	<i>Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Řecko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko</i>	<i>Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Řecko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko</i>

Zdroj: vlastní zpracování

Skupina států EU-15 byla v roce 2004 rozdělena do 1. a 2. shluku a okrajovým státem v tomto roce bylo Lucembursko, které vytvořilo svůj vlastní shluk. Převážná většina z nově přistupujících států NMS-12 vytvořila shluk č. 4. Z těchto nově příchozích států se však Malta, Maďarsko a Slovensko zařadilo do shluku č. 1, tedy mezi státy EU-15, neboť mají srovnatelnou výši sazeb daní z minerálních olejů a podobné procento ukazatele zdaněných produktů k HDP.

Naopak Řecko se v tomto roce zařadilo mezi nově přistupující státy (shluk č. 4). To může být způsobeno vysokými sazbami spotřebních daní, neboť Řecko má vysoké sazby zejména u daní z cigaret a tvrdého alkoholu. Nově přistupující státy se zavázaly, že přijmou směrnici, která stanovuje minimální hranici sazeb spotřebních daní, a tudíž v mnoha státech dochází ke zvyšování jednotlivých sazeb, aby tento závazek dodržely, a tím může docházet ke zvýšení podobnosti v oblasti sazeb jednotlivých nových států s Řeckem.

Z výsledků shlukové analýzy za rok 2016 lze prokázat, že nedochází k významným přesunům států mezi jednotlivými shluky, tzn. že státy EU-15 a NMS-12 drží stále svá postavení v jednotlivých shlucích. Lze říci, že v tomto roce dochází spíše k upevnění států do shluků podle toho, v jakém roce vstoupily do EU.

Co se týče přesunů mezi jednotlivými shluky, lze zaznamenat přesun u Německa, Francie a Nizozemí, které se pouze přeřadily do shluku č. 1 a vytvořily tak největší shluk původních států EU-15. Lucembursko se sloučilo s Dánskem a Finskem. A další samostatný shluk tvoří Irsko, Švédsko a Velká Británie. Většinu těchto států lze považovat za státy severské, kde je vysoké daňové zatížení s vysokým podílem spotřebních daní. Oba tyto shluky sdružují pouze státy EU-15.

Maďarsko se naopak zařadilo mezi ostatní státy NMS-12 (shluk č. 4), neboť došlo ke značnému zvýšení všech sazeb spotřebních daní, ale zároveň došlo k poklesu ukazatele, vyjadřující spotřební daně na jednoho obyvatele. Zde je vhodné podotknout, že takto vytvořenou skupinu států lze z geografického hlediska charakterizovat jako shluk východních států EU a zároveň se jedná o shluk s převahou postkomunistických států. Malta a Slovensko v tomto roce nezměnilo svou pozici, stejně jako Řecko.

6.4 Shrnutí výsledků shlukové analýzy

Shluková analýza byla provedena na základě dat Eurostatu a dokumentů Evropské komise pro 27 členských zemí Evropské unie v roce 2004 a 2016. Bylo použito 5 proměnných – podíl spotřebních daní na HDP, podíl spotřebních daní na celkovém zdanění, podíl výdajů na konečnou spotřebu na HDP, příjmy spotřebních daní na jednoho obyvatele a sazby spotřebních daní z lihu, cigaret, nafty a bezolovnatého benzínu.

Výsledky shlukové analýzy dokazují, že nedochází ke konvergenci ukazatelů spotřebních daní mezi EU-15 a NMS-12. Neboť v žádném shlukovacím procesu nedošlo k významnému smíšení těchto členů, spíše si státy drží své původní postavení. Dále lze pozorovat zejména přesuny států EU-15 pouze mezi prvními třemi shluky, které obsahují převážně pouze státy původní patnáctky. Poslední shluk je tvořen hlavně státy NMS-12. U těchto států nedochází k intenzivním přesunům mezi jednotlivými shluky.

Shluky států podle nepřímých daní se tak jeví v čase jako poměrně stabilní s tím, že dochází pouze k dílčím přesunům států mezi jednotlivými shluky. Všechny tyto přesuny však nejsou významného charakteru.

V této práci byly zjištěny následující nejvíce ustálené skupiny států:

1. *Státy západní Evropy*

Jedná se o skupinu podobných států, které lze charakterizovat jako typické státy západní Evropy: **Belgie, Španělsko, Itálie, Rakousko, Portugalsko, Německo, Francie, Nizozemí, Dánsko, Finsko**. Tyto státy byly součástí původní EU-15. Ve shlukovacích procesech stabilně tvoří první a druhý shluk (v roce 2004 i 2016). Podíl příjmů ze spotřebních daní na celkovém zdanění a na HDP je u těchto států nízký. Stejně tak výdaje na konečnou spotřebu na HDP jsou nízké.

2. *Skupina okrajových či periferních států*

Tato skupina je tvořena státy, které patří do EU-15, ale v některém shlukovacím procesu se oddělili od první či druhé skupiny států. Tyto státy EU lze nazvat jako periferní či okrajové: **Švédsko, Lucembursko, Irsko, Velká Británie, Řecko**. Jedná se o státy, které se liší vysokým podílem spotřebních daní na 1 osobu, vysokými sazbami spotřebních daní, zejména daně z lihu, cigaret a nafty.

3. *Státy NMS-12, které byly schopny přiblížit se EU-15*

Maďarsko, Malta a Slovensko jsou státy, které jsou v roce 2004 schopny se nejvíce přiblížit státům EU-15. V roce 2016 se státům EU-15 přibližovalo pouze **Slovensko a Malta**.

4. *Ostatní státy NMS-12*

Tato skupina zahrnuje většinu států NMS-12, které zůstávaly vzdáleny státům EU-15 a jejich pozice se v žádném ze zkoumaných let nezměnila. **Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko**. Tyto státy používají nízké sazby spotřebních daní, stejně tak jsou nízké spotřební daně přepočtené na jednoho obyvatele.

Heinemann (1999) sleduje ve své práci vliv globalizace na rozpočty. Základem jeho zkoumání je předpoklad vlivu globalizace na přesun daňové zátěže z korporativních daní na daně spotřební s méně mobilními daňovými základnami. Heinemann ve svých výsledcích uvádí, že Velká Británie a Lucembursko vykazovaly vysoký podíl nepřímých daní. Tuto skutečnost je možné sledovat i v této práci. Lucembursko se vyznačuje nejvyššími příjmy ze spotřebních daní na osobu, ale sazby spotřebních daní nejsou nikterak vyšší než v jiných členských státech. Můžeme předpokládat, že tato skutečnost vysokých příjmů ze spotřebních daní je ovlivněna hlavně spotřebou zdaněných produktů, zejména cigaret a pohonných hmot. V případě Velké Británie lze vysoký podíl spotřebních daní přiřadit daňové politice, nejvíce vysokým sazbám spotřebních daní, konkrétně v oblasti minerálních olejů a cigaret.

Messere (1998) poukazuje na přesun důrazu z přímých daní na daně nepřímé ve Velké Británii. V jeho analýze byla Velká Británie vyčleněna jako samostatný neboli okrajový stát. Toto vyčlenění zdůvodňuje politickým vlivem na vývoj daňové úrovně a daňové struktury, za předpokladu, že levicová vláda preferuje vysokou daňovou zátěž a velký podíl osobních příjmových daní, zatímco pravicová vláda bude preferovat opak.

Stejně jako uvádí studie Peterse (1991), Kemmerlinga (2003) či Bernardiho (2003), i v této práci vykazují severské státy společné rysy daňových systémů. Zmínění autoři seskupili severské státy do jednoho shluku. Při porovnání Finska, Dánska a Švédska s ostatními státy této práce lze pozorovat podobnosti v případě vysokých sazeb zejména z lihu a cigaret. Dále se tyto státy vyznačují vysokými příjmy spotřebních daní na jednoho obyvatele. I přes to je možné u těchto států pozorovat vzájemné odlišnosti. Při

porovnání těchto tří států mezi sebou v roce 2016 se Švédsko vyznačovalo nejnižším podílem spotřebních daní na HDP, podílem spotřebních daní z celkového zdanění a také nejnižším podílem příjmů spotřebních daní na osobu. Naopak nejvyšších hodnot výše zmíněných ukazatelů dosahuje Finsko, které má i nejvyšší podíl výdajů na konečnou spotřebu na HDP. Mezi Dánskem a Švédskem je možné pozorovat podobné hodnoty u sazby daně z cigaret, bezolovnatého benzínu a výdajů na konečnou spotřebu na HDP. Zároveň se Dánsko svými hodnotami ukazatele spotřební daně na jednu osobu výrazně přibližuje hodnotám Finska. V obou shlukovacích procesech se tyto státy řadí do shluků mezi ostatní státy EU-15 bez účasti NMS-12. Ty se shlukovaly konstantně, pravděpodobně vlivem společného vstupu do EU, dále vlivem implementování a přijímání evropských směrnic a zavedení minimálních sazeb spotřebních daní.

Rybová (2017) ve své disertační práci dochází k závěru, že ve sledovaném období 2000 – 2015 v žádném shlukovacím procesu nepřevažují smíšené shluky původních a nových členů, a že státy EU-15 nemění pozice ve shlucích tak intenzivně jako státy NMS-12. Pomocí shlukové analýzy byly zjištěny čtyři nejvíce ustálené skupiny států, a to skupina států západní Evropy, skupina států, které patří do EU-15, ale v některých letech se oddělily (tzv. okrajové státy), státy NMS-12, které byly v roce 2004 nejvíce schopny se přiblížit státům EU-15 a poslední skupinu tvoří státy NMS-12, které se velmi odlišují od nových členů. Porovnáním výsledků disertační práce Rybové a této diplomové práce docházíme k podobným závěrům. Na základně vlastní shlukové analýzy byly v této práci zjištěny 4 ustálené skupiny států, které můžeme považovat za shodné se skupinami v disertační práci. Rozdílné jsou však přesuny jednotlivých států mezi shluky. Rybová uvádí, že pozice ve shlucích nejvíce mění státy NMS-12, ty jsou však v této práci nejvíce stabilní.

Harmonizační proces je nejvíce zřetelný pouze na úrovni sazeb spotřebních daní. Přetrvávající odlišnosti mezi státy jsou způsobeny především úrovní HDP, úrovní celkového daňového systému, celkových daňových příjmů, ale i zvyklostmi ve spotřebě. Tyto oblasti je však velice těžké podstoupit harmonizačnímu procesu.

Pomocí shlukové analýzy bylo zjištěno, že i přes sbližování právních pravidel a předpisů v oblasti zdanění u spotřebních daní, nedochází k vzájemnému sbližování států. Původní členské státy byly v obou shlukovacích procesech rozděleny do tří shluků, zatímco nově přichozí státy vždy tvořily pouze jeden shluk. K výraznému přesunu jednotlivých států mezi shluky nedocházelo. Výsledky shlukové analýzy však

nejsou schopny jednoznačně odpovědět na otázku, zda dochází mezi jednotlivými členy ke vzájemnému sblížení či se naopak v čase vzájemně vzdalují. Odpověď na tuto otázku by bylo možné najít dalším zkoumáním s využitím podrobnější statistické metody.

7 Závěr

Předmětem práce bylo zkoumání vývoje ukazatelů spotřebních daní ve dvaceti sedmi členských státech Evropské unie v období 2004 - 2016. Toto stanovené období je jedinečné z mnoha důvodů. V průběhu let 2004 – 2007 byla EU rozšířena o 12 nových členů zejména ze střední a východní Evropy. Vstup tak velkého počtu států výrazně rozšířil vnitřní trh EU. Oblast spotřebních daní zaznamenávala zvyšující se počet zavedených minimálních sazeb. Před rokem 2004 jich bylo v platnosti sedm, v současné době jich je v platnosti osmnáct (pivo, víno, kvašené nápoje, meziprodukty, etanol, lihoviny, pohonné hmoty, topná paliva, minerální oleje, pevná paliva uhlí, zemní plyn, elektřina, alkoholy jako topné palivo, živočišné nebo rostlinné oleje, cigarety, doutníky, doutníčky, tabák ke kouření). Mnoho z těchto sazeb bylo v průběhu let postupně zvyšováno a měnila se i jejich struktura. Další významnou skutečností, která ovlivnila vývoj zdaňování v oblasti spotřebních daní, byla hospodářská krize v letech 2008 – 2009.

Hlavním cílem práce bylo vymežit skupiny států EU podle významu a podobnosti spotřebních daní v jejich daňových systémech. S tímto cílem je spojena hlavní myšlenka práce a to, zda se ukazatele spotřebních daní vlivem harmonizačních procesů přibližují a zda tím dochází ke konvergenci jednotlivých států Evropské unie. Ke zjištění odpovědi byla použita shluková analýza. Výsledky shlukové analýzy však jednoznačně nepotvrdily, že by mezi ukazateli docházelo ke vzájemnému sblížování. Stejně tak nebylo dokázáno, že by mezi jednotlivými členskými státy probíhala konvergence.

V obou provedených shlukovacích procesech lze stále spatřit hlavní rozdělení států EU podle EU-15 a NMS-12. Státy NMS-12 se shlukly vždy v jednom shluku, až na výjimku Slovenska, Maďarska a Malty, které se zařadily mezi původní státy EU-15. To lze vysvětlit srovnatelnou výší sazeb z minerálních olejů a podobnou hodnotou výdajů na konečnou spotřebu k HDP. Státy EU-15 byly roztrženy do tří shluků. Mezi těmito třemi shluky lze pozorovat zejména zeměpisné vlivy a rozdělit tak tyto skupiny převážně na státy severní a západní Evropy. Okrajovým státem z této skupiny se stalo Řecko, které se v obou sledovaných letech zařadilo mezi státy NMS-12. Vysvětlením můžou být vysoké sazby z lihu a cigaret.

Analýzou bylo zjištěno, že i přes harmonizační procesy stále převažují v jednotlivých daňových systémech odlišnosti, díky nimž nedochází k výraznému sblížování členských

států. Tyto odlišnosti jsou způsobeny jak hlubokými historickými kořeny jednotlivých národů, tak ekonomickou a politickou situací.

Dalším důvodem přetrvávajících odlišností mezi členskými státy může být skutečnost, že jednotlivým státům po přijetí a zavedení minimálních sazeb zůstává fiskální autonomie. Evropská unie totiž stanovuje minimální hranici, pod kterou sazby spotřebních daní v jednotlivých státech nesmí klesnout, ale zároveň tyto minimální sazby neomezují výši aplikovaných sazeb v jednotlivých státech. Proto je možné spatřit různě vysoké sazby spotřebních daní u jednotlivých států. Navíc i přes závaznou směrnici č. 72/43/EHS, která stanovuje systém akcízů, které jsou jednotlivé členské státy povinny vybírat, se u některých států stále nachází spotřební daně, které by měly být zrušeny. Jedná se například o daň z kávy, oblečení, žvýkaček, loterií, luxusních aut a cukru. I tyto vybírané daně způsobují nemalé odlišnosti jednotlivých daňových systémů.

Harmonizační proces zanechal v průběhu období 2004 – 2016 v členských státech mnoho změn, které jsou svým způsobem neopakovatelné. Mezi státy došlo ve vztazích v oblasti daní k velkým krokům vpřed, které budou mít velký význam v budoucnosti při správě daní a fungování jednotného vnitřního i globálního trhu. Vzájemné přibližování států je kladným aspektem v rámci obchodních vztahů. Stanovení společných pravidel umožňuje spravedlivě určit, ve kterém státě má být odvedena daň tak, aby žádný ze zúčastněných států nebyl znevýhodněn. Tento krok je velice významný v oblasti zdanění, neboť tak brání vzniku konfliktům mezi jednotlivými státy. Zároveň ale nastavení hranice minimálních sazeb nebrání daňové konkurenci a umožňuje tak spotřebitelům zdaňovat spotřebu vybraných produktů ve státě, kde jsou příslušné sazby nejnižší. Lze předpokládat, že efekty harmonizačních procesů budou do budoucna umožňovat stále jednodušší obchodování mezi členskými státy.

Na závěr je nutné konstatovat, že spotřební daně jsou nedílnou součástí fungování ekonomiky, neboť slouží především jako důležitý fiskální nástroj a velkou měrou se podílí na výši státních příjmů. Pokud ale jednotlivé státy budou své sazby neúměrně zvyšovat nad úroveň minimálních sazeb, mohou tak vysoké sazby způsobit pokles příjmů, a to z důvodu substituce jinými výrobky nebo ve zvýšení obchodu na černém trhu, čímž by byla navýšena šedá ekonomika.

I. Summary

Excise taxes are used as a fiscal-policy instrument in all developed economies in the world. Its aim is to generate tax revenue to the state budget and also act as a means of regulation for the consumption. Because the consumption of these products is in many cases harmful not only to humans but also to the environment.

The objective of the thesis is to investigate the development of excise taxes indicators in twenty-seven member states of the European Union (without Croatia due to the absence of data). The selected period for the analysis is the year 2004 and year 2016.

The main aim of the thesis is to define the groups of member states of the European Union according to their importance and similarity with respect to the excise duties. Another important idea of the work is related to this aim. That is whether the indicators of excise duties are brought closer to the harmonization processes and if the member states are converging. The cluster analysis was used to achieve the main goal of the work. The data which is used in this analysis is obtained from Eurostat and European Commission databases.

The results of cluster analyzes allow the member states to be divided into four of the most stable groups. The cluster analyzes also shows that the original and new member states, that joined the EU in 2004 and later, are still different in the field of excise duties. Differences that exist despite the strict harmonization of individual tax systems, in particular the harmonization of excise rates, may be caused especially by the historical roots of individual countries, but also by the economic and political situation.

Key words: tax, indirect taxes, excise duty, consumption taxes, European Union, cluster analysis.

II. Seznam použitých zdrojů

BERNARDI, L. (2003). Tax systems and Tax Reforms in Europe: Rationale and Open Issues of More Radical Reforms. *Working Paper 2000/2003*

DELGADO, F. J. (2009). Presion Fiscalen la Union Europea: Un analisis de beta, sigma y gamma convergencia. *Revista De Economia Mundial* 22, stránky 141-165. Načteno z *Revista De Economia Mundial* 22, str. 141-165. Esteve, V., Sosvilla-Rivero, S., & Tamarit, C. (2000). Convergence in fiscal pressure across EU countries. *Aplied Economic Letters*. Vol. 7 (2), stránky 117-123.

EUROPEAN COMMISSION & DIRECTORATE-GENERAL COMMUNICATION. (2014a). *Jak funguje Evropská unie: průvodce institucionálním rámcem EU*. Luxembourg: Publications Office.

EUROPEAN SYSTEM OF ACCOUNTS: *ESA 2010*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013. ISBN 978-92-79-31242-7.

FOLTYSOVÁ, M. (2007). *Zmena daňových mixov v OECD krajinách vplyvom meniacich sa podmienok globalizujúceho sa sveta*. Praha: Disertační práce. Vysoká škola ekonomická.

HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Alena MAAYTOVÁ. *Veřejné finance*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-497-0.

HEBÁK, Petr. *Vícerozměrné statistické metody*. 2., přeprac. vyd. Praha: Informatorium, 2007, ISBN 8073330393.

HEINEMANN, F. (1999). *Does Globalization Restrict Budgetary Autonomy? A Multidimensional Approach*. Načteno z Center for European Economic Research: <http://opus.zbw-kiel.de/volltexte/2007/5244/pdf/dp2999.pdf>

HORTOVÁ, Zuzana. *Správa daní podle zákona č.280/2009 Sb., daňového řádu*. 2010. Praha: Wolters Kluwer, 2010.

KEMMERLING, A. (2003). *The Political Economy of Tax Mixes in OECD Countries*. Berlin: Freie Universitat.

KOTLÁN, Igor. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 2010. ISBN 80-867-2958-3.

- KUBÁTOVÁ, Květa a Leoš VÍTEK. *Daňová politika: teorie a praxe*. Praha: Codex, 1997. ISBN 80-85963-23-x.
- KUBÁTOVÁ, K., VANČUROVÁ, A., & FOLTYSOVÁ, M. (2008). Impact of globalization on taxation mixes in OECD countries during 1965-2003. *Prague Economic Papers 17*
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- KUBÁTOVÁ, K. (2012). Typologizace daňových mixů v zemích OECD . *Litera Scripta 5 (2)*, 75-82.
- LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- MELOUN, Milan a Jiří MILITKÝ. *Kompendium statistického zpracování dat*. Praha: Karolinum, 2012. ISBN 978-80-246-2196-8.
- MESSERE, K. C. (1998). *Tax System in Industrialized Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- MUTTI, J. H. (2003). *Foreign direct investment and tax competition*. Washington, D.C: Institute for International Economics.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- PETERS, G. B. (1991). *The Politics of Taxation Comperative Perspective*. Cambridge: Blackwell.
- RYBOVÁ, Jarmila. *Změny spotřebních daní v souvislosti s harmonizačními procesy v členských státech Evropské unie*. Praha, 2017. Doktorská disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.
- ŘÍHA, Ladislav a Dana HŮRKOVÁ. *Průvodce daňovou správou před vstupem České republiky do Evropské unie*. V Praze: Ministerstvo zahraničních věcí České republiky v edičním oddělení Ústavu mezinárodních vztahů, 2001. ISBN 80-86506-12-6.
- SERRANO, A. M. (1994). *Divergences in personal Income Taxes at a State and Local Level in the European Union: An Applied Multivariate Analysis*. Rome: Regional Science Association.

SCHAMMO, P. (2011). *EU prospectus law: new perspectives on regulatory competition in securities markets*. Cambridge ; New York: Cambridge University Press.

STIGLITZ, Joseph E. *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha: Grada, 1997. ISBN 80-7169-454-1.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 8074000052.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-807-2018-819.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7552-315-0.

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přepracované a aktualizované vydání. Praha: Leges, 2017. Student (Leges). ISBN 978-80-7502-243-1.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13., aktualizované vydání. V Praze: 1. VOX, 2016. 393 stran. Ekonomie. ISBN 9788087480441.

Zákony a směrnice:

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Směrnice č. 2003/96/ES

Směrnice č. 92/83/EHS

Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages

Council Directive 2002/10/EC of 12 February 2002 amending Directives 92/79/EEC and 92/80/EEC and 95/59/EC as regards the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco

Internetové zdroje:

Celní správa: daň z minerálních olejů [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/mineraly/Stranky/default.aspx>

Celní správa: daň z lihu [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/lih/Stranky/default.aspx>

Celní správa: daň z piva [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/ostatni/Stranky/default.aspx>

Celní správa: surový tabák [online]. [cit. 2017-11-06]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/surovy-tabak/Stranky/default.aspx>

European Commission: Methodology [online]. [cit. 2017-11-16]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017_-_methodology.pdf

European Commission – Taxation and Customs Union: Directive 2011/64/EU [online]. [cit. 2017-11-23]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:EN:PDF>

Hospodářská Komora ČR. *Podnikání bez bariér* [online]. [cit. 2018-02-13]. Dostupné z: https://www.komora.cz/Files/aHonza/05/podnikani_bez_barier_cela_publicace.pdf

Main national accounts tax aggregates [online]. [cit. 2018-01-30]. Dostupné z: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitModifiedQuery.do>

World Tax Index: Methodology and Data, Kotlán a Machová 2012, [online]. [cit. 2017-11-20]. Dostupné z: http://www.eaco.eu/wp-content/uploads/2015/04/kotlan_machova2.pdf

III. Seznam schémat, tabulek, grafů a obrázků

<i>Schéma 1: Harmonizační úrovně</i>	7
<i>Schéma 2: Dělení sazby spotřebních daní</i>	23
<i>Schéma 3: Shlukovací proces rok 2004</i>	48
<i>Schéma 4: Shlukovací proces rok 2016</i>	50
<i>Tabulka 1: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty</i>	12
<i>Tabulka 2: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty pro průmyslové a komerční účely</i>	13
<i>Tabulka 3: Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na paliva a elektřinu</i>	13
<i>Tabulka 4: Minimální sazby spotřební daně na alkoholické výrobky</i>	14
<i>Tabulka 5: Klasifikace daní OECD</i>	17
<i>Tabulka 6: Sazby spotřební daně z minerálních olejů</i>	25
<i>Tabulka 7: Sazba spotřební daně z lihu</i>	26
<i>Tabulka 8: Sazby spotřební daně z piva</i>	26
<i>Tabulka 9: Sazby spotřební daně z vína a meziproductů</i>	27
<i>Tabulka 10: Sazba spotřebních daní z tabáku a tabákových výrobků</i>	28
<i>Tabulka 11: Sazby spotřební daně z tabákových výrobků</i>	29
<i>Tabulka 12: Ukazatele pro shlukovou analýzu</i>	44
<i>Tabulka 13: Výsledky shlukovacích procesů 2004, 2016</i>	52
<i>Graf 1: Vývoj průměrných podílů spotřebních daní na HDP (%)</i>	34
<i>Graf 2: Vývoj průměrných podílů spotřebních výdajů ze zdaněných produktů na HDP (%)</i>	35
<i>Graf 3: Vývoj průměrných příjmů ze spotřebních daní na osobu (Euro)</i>	36
<i>Graf 4: Vývoj průměrné sazby daně z cigaret (Euro)</i>	37
<i>Graf 5: Vývoj průměrné sazby daně z lihu (Euro)</i>	38
<i>Graf 6: Vývoj průměrné sazby daně bezolovnatého benzínu (Euro)</i>	38
<i>Obrázek 1: Zeměpisné roztrídění států shlukovou analýzou 2016</i>	51

IV. Seznam příloh

Příloha 1: Indicators for cluster analysis for 2004

Příloha 2: Indicators for cluster analysis for 2016

Příloha 3: Development of Consumer Duty % of GDP

Příloha 4: Development of Expenditure on Final Consumption of taxed products % of GDP

Příloha 5: Development of average Income from excise duties per person (EUR)

Příloha 6: Development of the average Cigarette tax rate (EUR)

Příloha 7: Development of the average Ethyl alcohol tax rate (EUR)

Příloha 8: Development of the average Unleaded petrol tax rate (EUR)

Příloha 9: English Translation

V. Přílohy

Příloha 1: Indicators for cluster analysis for 2004

Country	Excise duty % of GDP	Excise duty % of total taxation	Rate of Ethyl alcohol (EUR)	Rate of Cigarettes (EUR)	Rate of gas oil – propellant (EUR)	Rate of Unleaded Petrol (EUR)	Expenditure on final consumption of taxed products % of GDP	Consumption taxes per capita
Belgium	2,1	4,3	1660,8866	101,46	320,4222	512,5138667	6,3	682,5832454
Bulgaria	4,8	17	256,69	11,885	202,78	254,12	14,6	126,8650721
Czech Republic	3,5	10,4	830,95	29,47	312	339,9	6,8	311,1712446
Denmark	3,2	6,5	2019,66	107,98	405,55	539,38	5,3	1477,975199
Germany	2,3	5,6	1303	114,49	478,05	662,15	6,9	813,7522098
Estonia	4,3	13,1	926,72	26,08	245,42	337,45	9,6	257,1909537
Ireland	2,1	7,2	3925	189,45	368,05	495,235	5,1	997,4602503
Greece	3,9	9,8	908	71,88	245	306	8,7	436,1415077
Spain	2,3	6,8	739,97	56,56	293,86	411,305	6	481,8124548
France	2,2	4,7	1450	160	416,9	614,4	7,1	602,5598059
Italy	3	6,8	730,87	59,91	403,21	541,84	7,4	570,941554
Cyprus	3,6	10,8	598,85	83,35	244,67	299,08	10,2	763,6198797
Latvia	3,2	10,5	846,81	11,39	244,67	287,65	10,3	172,1608484
Lithuania	2,8	10,4	926,89	20,45	244,92	287,04	12,6	162,9218141
Luxembourg	3,2	8,1	1041,1528	72,3	260,3513	442,0875	10	2895,24765
Hungary	3,1	8	756,05	41,92	334,71	435,79	8,3	270,0266643
Malta	2,9	8,5	2331,55	100,8	245,74	310,1	6,4	319,0746834
Netherlands	2,2	5,8	1775	105,04	359,87	658,88	4,4	809,2283116
Austria	2,3	5,3	1000	84,38	309,5	424,5	6,6	811,6835426
Poland	3,9	11,8	962,59	28,15	234,6666667	320,28	7,2	228,2896805

Portugal	2,5	6,7	898,12	67,9	308,29	522,6	8,5	435,9827927
Romania	3,6	12,8	150	15,3	190	267	10,1	103,1892354
Slovenia	4,2	11,4	707,16	47,21	306,97	361,89	7,8	462,1308086
Slovakia	2,6	8,5	605,7	39,01	351,3	375,53	6	209,6849709
Finland	3,6	8,2	2825	115,2	332,65	592,05	6,6	1142,075667
Sweden	2,3	5,2	5519,1	102,92	396,1133333	471,1033333	5,8	985,2893757
United Kingdom	3,1	9,2	2775,65	214,2	711,85	696,8566667	7,5	1052,435363

Příloha 2: Indicators for cluster analysis for 2016

Country	Excise duty % of GDP	Excise duty % of total taxation	Rate of Ethyl alcohol (EUR)	Rate of Cigarettes (EUR)	Rate of gas oil – propellant (EUR)	Rate of Unleaded Petrol (EUR)	Expenditure on final consumption of taxed products % of GDP	Consumption taxes per capita
Belgium	2,3	4,8	2992,7928	165,9175	472,40215	624,1477	5,6	837,6715361
Bulgaria	5,2	17,9	562,43	81,83	330,29	363,02	11,3	350,7383744
Czech Republic	3,8	11	1048,84	90,97	402,97	472,53	6,6	635,7900595
Denmark	3,1	6,5	2010,59	161,24	416,06	611,35	5,2	1486,245418
Germany	2,1	5,2	1303	156,11	478,05	662,15	6,4	787,4740711
Estonia	4,7	13,7	2172	104,05	448	465	9,1	761,3040505
Ireland	1,6	6,9	4257	316,49	479,02	587,71	4,3	959,3416777
Greece	4,1	9,8	2450	119,58	330	670	10,9	661,2727483
Spain	2,3	6,6	913,28	137,32	331	440,305	6,4	545,9203445
France	2,5	5,2	1737,56	216,47	498,1	657,55	7	817,3890933
Italy	2,8	6,6	1035,52	136,77	617,4	728,4	7,4	787,8767886
Cyprus	3,5	10,2	956,82	126,57	450	479	11	726,0791958
Latvia	3,5	11	1400	92,32	341	436	10,4	440,6075515
Lithuania	3,2	10,6	1320,67	85,31	330,17	434,43	12	430,8580553

Luxembourg	2,7	6,7	1041,15	121,021	336,6774	463,335	6,4	2420,009245
Hungary	3,1	8	1065,81	92,48	352,78	383,63	8,3	363,6939807
Malta	2,7	8	1360	161,48	472,4	549,38	5,2	612,244898
Netherlands	2,3	5,7	1686	181,58	484,47	769,9	4	921,6676453
Austria	2,3	5,3	1200	137,44	411	498,5	6,1	922,3198216
Poland	4,1	11,9	1343,41	97,88	343,64	411,15	7,1	451,1619434
Portugal	2,8	7,4	1289,27	127,32	455,92	671,1	7,5	494,7557019
Romania	3,6	13,6	748,88	97,54	429,6	460,93	8,9	304,7937193
Slovenia	4,1	11	1320	106	472,76	547,59	9,3	794,7671011
Slovakia	2,7	8,3	1080	95,95	377,2	532,51	5,6	400,2909332
Finland	3,8	8,6	4555	181,05	506,1	681,3	6,7	1492,366204
Sweden	2,2	5	5455,55	163,86	617,9267	610,463	5,3	1047,929627
United Kingdom	3,1	8,8	3754,58	353,19	674,15	556,36	7,7	1125,262003

Příloha 3: Development of Consumer Duty % of GDP

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
EU27 (average)	3,20	3,14	3,01	3,02	2,91	3,08	3,09	3,13	3,15	3,12	3,07	3,07	3,12
EU-15 (average)	2,94	2,83	2,71	2,62	2,55	2,64	2,68	2,73	2,75	2,73	2,69	2,61	2,67
NMS-12 (average)	3,52	3,52	3,39	3,52	3,35	3,63	3,60	3,63	3,65	3,60	3,54	3,64	3,68

Příloha 4: Development of Expenditure on Final Consumption of taxed products % of GDP

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
EU27 (average)	7,84	7,90	7,78	7,61	7,67	7,66	7,81	7,98	8,16	8,02	7,93	7,57	7,13
EU-15 (average)	6,79	6,87	6,69	6,59	6,75	6,65	6,81	7,04	7,14	7,00	6,90	6,54	6,45
NMS-12 (average)	9,16	9,18	9,14	8,89	8,81	8,93	9,07	9,16	9,43	9,29	9,23	8,86	7,97

Příloha 5: Development of average Income from excise duties per person (EUR)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
EU27 (average)	651,80	664,94	678,89	710,93	708,68	691,42	719,90	755,14	766,17	760,47	767,46	779,83	798,39
EU-15 (average)	893,30	893,47	900,05	914,79	898,25	869,60	905,98	943,03	956,48	946,44	952,35	950,33	968,01
NMS-12 (average)	267,76	295,00	314,98	367,63	377,90	376,13	396,23	423,63	431,81	430,83	437,98	466,49	483,95

Příloha 6: Development of the average Cigarette tax rate (EUR)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
EU27 (average)	76,99	84,38	87,44	92,90	100,16	107,15	112,95	116,74	123,93	131,14	134,81	139,81	144,73
EU-15 (average)	108,24	112,00	119,20	125,74	132,09	136,89	141,99	144,50	153,54	162,24	166,09	172,29	178,36
NMS-12 (average)	37,92	49,86	47,74	51,85	60,23	69,96	76,64	82,04	86,92	92,27	95,70	99,22	102,70
Minimum rate (Euro/1000pcs)	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00	90,00	90,00	90,00

Příloha 9: English Translation

Scheme 1: Harmonization levels

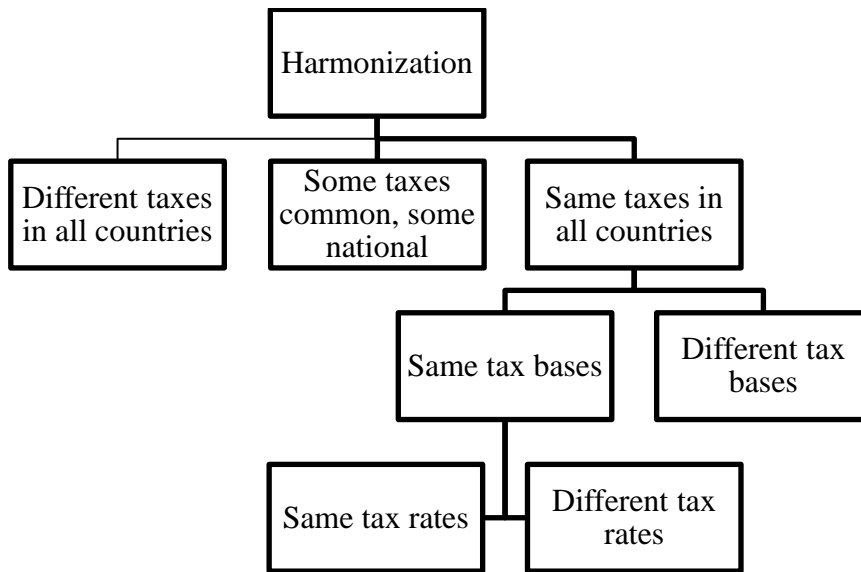


Table1: Minimum levels of taxation applicable to fuel

Product	Tax base	Minimum rate (EUR)
Leaded petrol	1 000 l	421
Unleaded petrol	1 000 l	359
Gas oil	1 000 l	330
Kerosene	1 000 l	330
Liquefied gas(LPG)	1 000 l	125
Natural gas	Gigajoules of burned heat	2,6

Table2: Minimum levels of taxation applicable to fuel for industrial and commercial purposes

Product	Tax base	Minimum rate (EUR)
Gas oil	1 000 l	21
Kerosene	1 000 l	21
Liquefied gas (LPG)	1 000 l	41
Natural gas	Gigajoule of burned heat	0,3

Table 3: Minimum levels of taxation applicable to fuel and electricity

Product	Tax base	Commercial purposes (EUR)	Non-commercial purposes (EUR)
Gas oil	1 000 l	21	21
Heavy fuel oil	1 000 l	15	15
Kerosene	1 000 l	0	0
Liquefied gas (LPG)	1 000 l	0	0
Natural gas	Gigajoule of burned heat	0,15	0,3
Coal and Coke	Gigajoule of burned heat	0,15	0,3
Electricity	MWh	0,5	1,0

Table 4: Minimum rates of excise duty on alcoholic products

Product	Tax base	Minimum rate (EUR)
Beer	Hektolitre for Plato	0,748
	or Hektolitre per degree of alcohol	1,87
Wine	Hektolitre of volume	0
Other fermented beverages and intermediate products	Hektolitre of volume	45
Spirits	Hektolitre of pure alcohol	550

Scheme 2: Types of excise duty rates

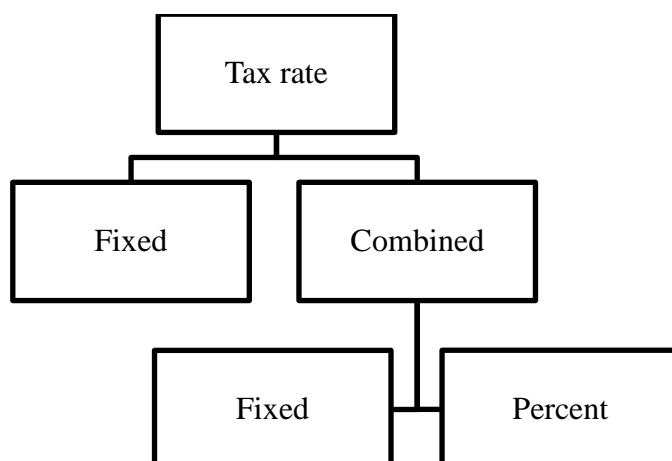


Table 6: Rates of excise duty on mineral oils

Subject of tax	The EU currency per unit of quantity	Minimum tax rates (EUR)	The euro rate applied in Czech Republic	Tax rate of Czech Republic selected in CZK
Leaded petrol	EUR/1000 l	421	507,3831	13 710
Unleaded petrol	EUR/1000 l	359	475,186	12 840
LPH as a fuel	EUR/1000kg	125	145,5535	3 933
Natural gas as a fuel	EUR/1 gigajoule	2,6	2,5314	136,80
Oil	EUR/1000 l	330	405,2404	10 950

Table 7: Rates of excise duty on spirits

Subject of tax	The EU currency per unit of quantity	Minimum tax rates (EUR)	The euro rate applied in Czech Republic	Tax rate of Czech Republic selected in CZK
Ethanol	EUR/1 hl of pure alcohol	550	1 054,7352	28 500

Table 8: Rates of excise duty on beer

Subject of tax	The EU currency per unit of quantity	Minimum tax rates (EUR)	The euro rate applied in Czech Republic	Tax rate of Czech Republic selected in CZK
Beer	EUR/1 hl of product/grade Plato	0,748	1,1843	32
	EUR/1 hl/degree of alcohol of the finished product	1,87	-	-

Table 9: Rates of excise duty on wine and intermediate products

Subject of tax	The EU currency per unit of quantity	Minimum tax rates (EUR)	The euro rate applied in Czech Republic	Tax rate of Czech Republic selected in CZK
Sparkling wines	EUR/1 hl of product	0	86,5993	2 340
Silent wines	EUR/1 hl of product	0	0	0
Intermediate products	EUR/1 hl of product	45	86,5993	2 340

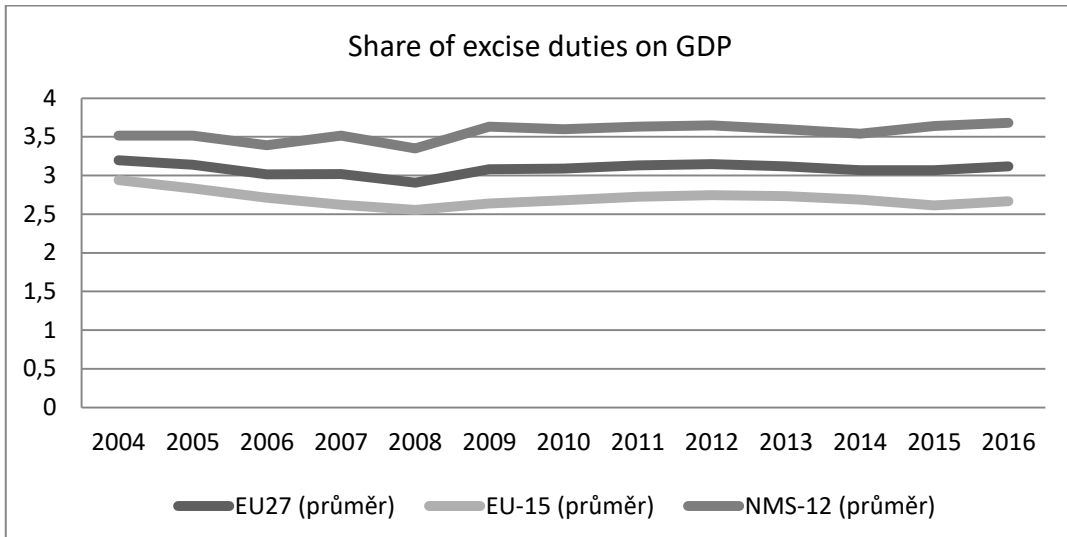
Table 10: Rate of excise duties on tobacco and tobacco products

Subject of tax	The EU currency per unit of quantity	Minimum tax rates (EUR)
Cigarettes	% of sales price including all taxes	57
- Percentage rate		
- Specific rate	EUR/ 1000 pcs	64
- or at least the most demanding price category	EUR/1000 pcs	101
Finely cut tobacco	% of sales price including all taxes	36
- Percentage rate		
- Specific rate	EUR/1kg	32
Cigar and Cigarillos	% of sales price including all taxes	5
- Percentage rate		
- Specific rate	EUR/1 000 pcs (or per 1 kg)	11
Other tobacco to smoking	% of sales price including all taxes	20
- Percentage rate		
- Specific rate	EUR/1 kg	20

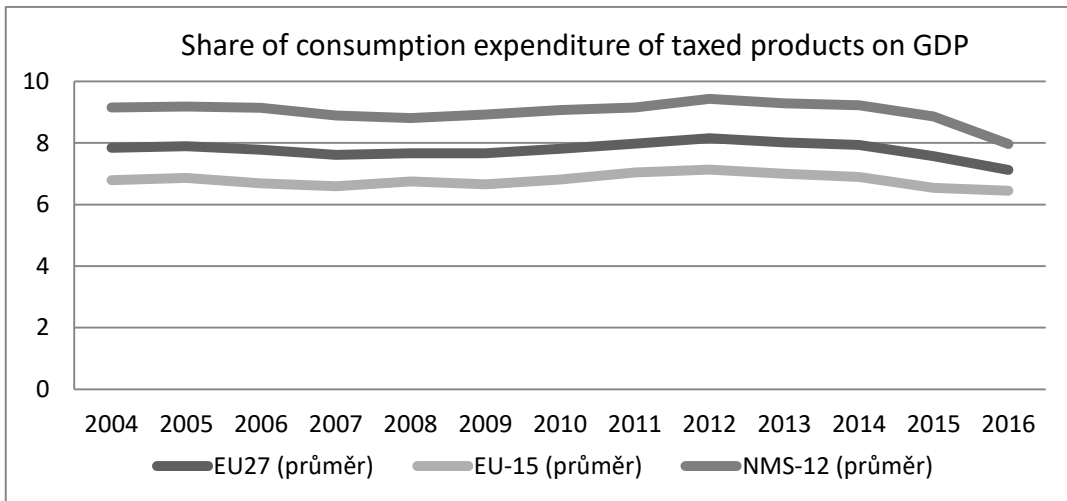
Table 11: Rates of excise duty on tobacco products in Czech Republic

Text	Tax rate		
	Percentage part	Fixed part	Minimum
Cigarettes	27 %	1,42 CZK/pcs	Total but at least 2,57 CZK/pcs
Cigar and cigarillos		1,67 CZK/pcs	
Tobacco for smoking		2 185 CZK/kg	

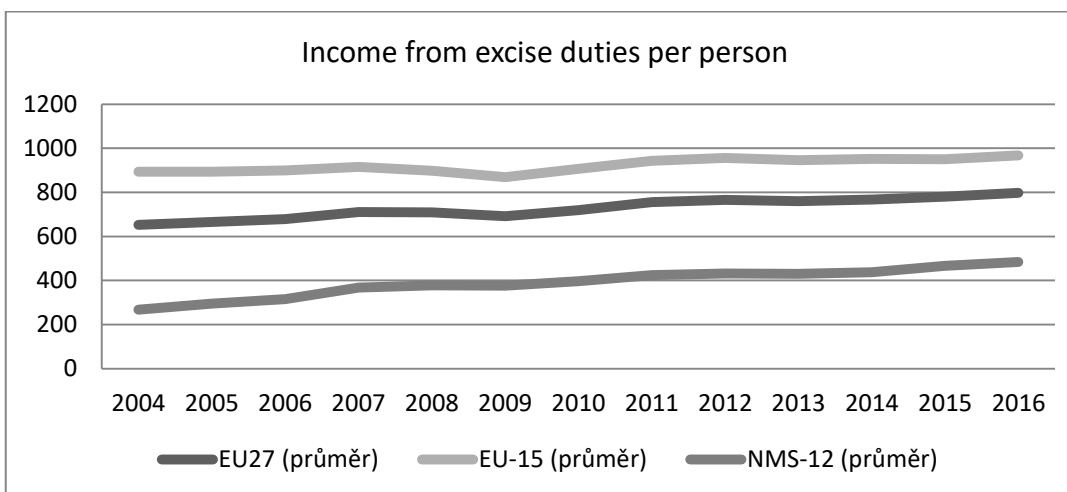
Graph 7: Development of Average excise duties on GDP (%)



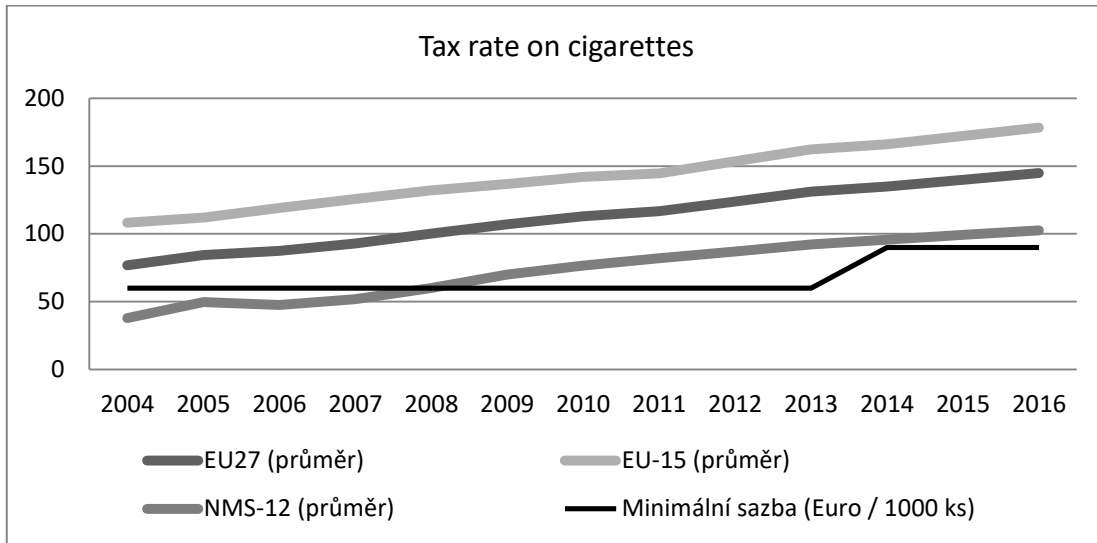
Graph 8: Development of Average Shares of Consumer Expenditure on Taxed Products to GDP (%)



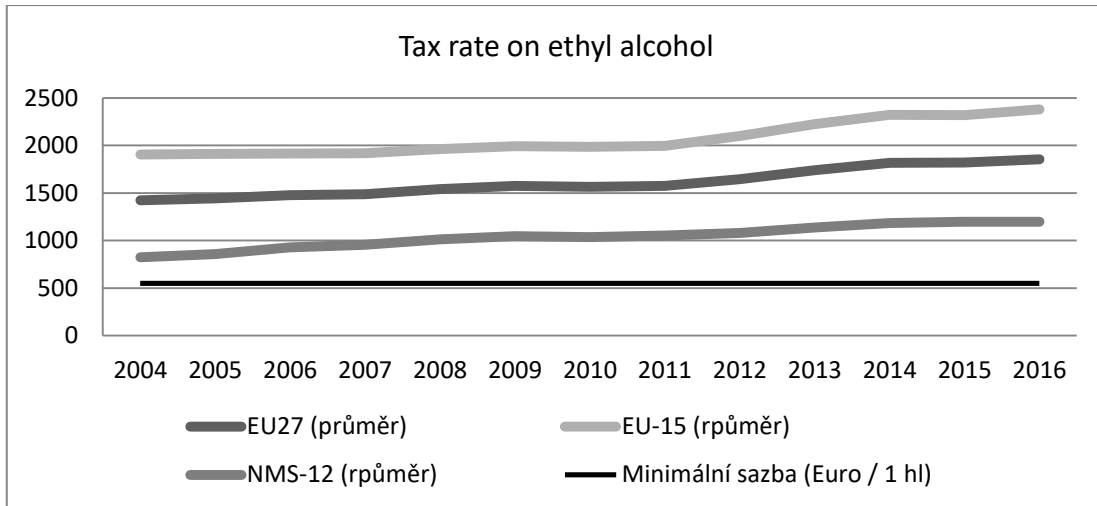
Graph 9: Development of average income from excise duties per person (EUR)



Graph 10: Development of the average cigarette tax rate (EUR)



Graph 11: Development of the average ethyl alcohol tax rate (EUR)



Graf 12: Development of the average unleaded petrol tax rate (EUR)

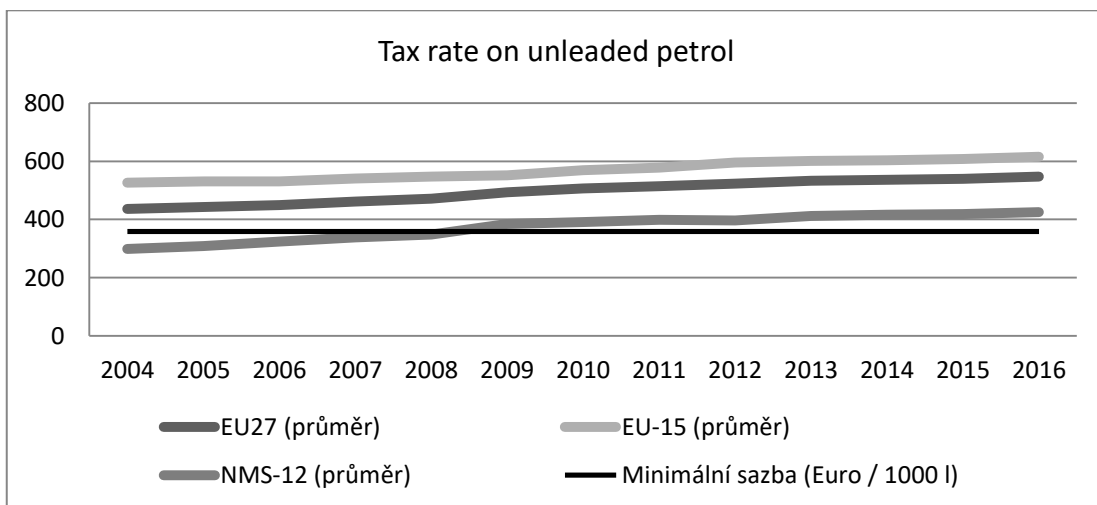


Table 12: Indicators for cluster analysis

Name of indicator	Unit	Calculating the indicator
Share of excise duties on GDP (partial tax quota)	%	Revenue from excise duties / GDP
Share of excise duties on total taxation	%	Revenue from excise duties / total taxation
Share of consumption expenditure of taxed products on GDP	%	Consumer expenditure on taxed (alcoholic beverages, tobacco and transport) / GDP
Proportion of excise tax revenue per person	Euro	Income of EU governments and institutions on excise duties / number of population
Rates of excise duties	Euro	Legislative fixed rates, fixed tobacco tax and percentage rate

Table 13: Results of clustering processes 2004, 2016

Cluster	2004	2016
Cluster no. 1	Belgium, Spain, Italy, Hungary, Malta, Austria, Portugal, Slovakia	Belgium, Germany, Spain, France, Italy, Malta, Netherlands, Austria, Portugal, Slovakia
Cluster no. 2	Denmark, Germany, France, Netherlands, Finland, Ireland, Sweden, United Kingdom	Denmark, Luxembourg, Finland
Cluster no. 3	Luxembourg	Ireland, Sweden, United Kingdom
Cluster no. 4	<i>Bulgaria, Czech Republic, Estonia, Greece, Cyprus, Lithuania, Latvia, Poland, Romania, Slovenia</i>	<i>Bulgaria, Czech Republic, Estonia, Greece, Cyprus, Lithuania, Latvia, Hungary, Poland, Romania, Slovenia</i>