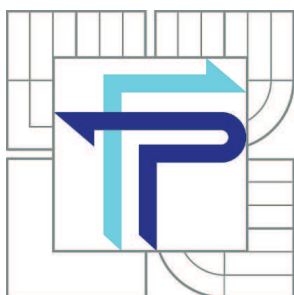


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ANALÝZA SPOTŘEBNÍCH DANÍ A JEJICH VLIV NA STÁTNÍ ROZPOČET

ANALYSIS OF EXCISE TAXES AND THEIR INFLUENCE ON NATIONAL BUDGET

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

DAVID SEDLÁČEK

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. JAN KOPŘIVA

BRNO 2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Sedláček David

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Analýza spotřebních daní a jejich vliv na státní rozpočet

v anglickém jazyce:

Analysis of Excise Taxes and their Influence on National Budget

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

SAMUELSON, P.; NORDHAUS, W. *Ekonomie*. 1. vyd. Praha : Svoboda, 1992. 1011 s. ISBN 80-205-0192-4.

HOLMAN, R. *Ekonomie*. 4. vyd. Praha : C. H. Beck, 2005. 709 s. ISBN 80-7179-891-6.

ŠULC, I. *Zákon o spotřebních daních s komentářem*. 3. aktualizované vydání. [s.l.] : Anag, 2010. 408 s. ISBN 978-80-7263-608-2.

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualizované vydání. [s.l.] : 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

LAJTKEPOVÁ, E. *Veřejné finance*. první. [s.l.] : AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, s.r.o. Brno, 2007. 151 s. ISBN 978-80-7204-495-5.

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2010/2011.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 04.05.2011

Anotace

Bakalářská práce se zabývá spotřebními daněmi vybíranými v České republice. Cílem práce je návrh na optimální využití potenciálu, který představují, v souvislosti s příjmy státního rozpočtu.

Annotation

The bachelor thesis deals with excise taxes collected in Czech Republic. Goal of the thesis is to make a proposal of optimal utilisation of their potential in connection with incomes of national budget.

Klíčová slova

daň, efektivita zdanění, příjem státního rozpočtu, spotřební daň

Key words

tax, effectiveness of taxation, income of national budget, excise tax

Bibliografická citace

SEDLÁČEK, D. *Analýza spotřebních daní a jejich vliv na státní rozpočet.*

Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 79 s. Vedoucí
bakalářské práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 15. května 2011

.....

podpis

Poděkování

Děkuji panu JUDr. Ing. Janu Kopřivovi za odborné vedení, cenné rady, připomínky a podněty při zpracování této bakalářské práce. Dále děkuji všem osobám, které mi poskytly potřebné údaje ke zpracování této práce.

Obsah

Úvod.....	9
1 Teoretická východiska bakalářské práce	10
1.1 Daň a její funkce	10
1.2 Základní pojmy v oblasti daní	11
1.3 Daňový systém České republiky.....	13
1.4 Rozpočtová soustava v České republice	17
1.4.1 Státní rozpočet a jeho příjmy	18
1.4.2 Nadměrné daňové břemeno	21
2 Spotřební daně v České republice.....	24
2.1 Právní vymezení spotřebních daní.....	24
2.1.1 Starý zákon o spotřebních daních	25
2.1.2 Nový zákon o spotřebních daních.....	27
2.2 Vymezení předmětu spotřebních daní	29
2.3 Principy výběru spotřebních daní	29
2.3.1 Princip země původu	30
2.3.2 Princip země spotřeby.....	32
2.4 Mechanismus výběru spotřebních daní	33
2.5 Osoby spojené s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně.....	35
2.5.1 Provozovatel daňového skladu	35
2.5.2 Daňový zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu EU.....	37
2.5.3 Oprávněný příjemce.....	37
2.6 Prokázání zdanění vybraných výrobků.....	38
2.7 Vznik daňové povinnosti, povinnost daně přiznat a zaplatit	38
2.8 Plátcí spotřebních daní.....	39
2.8.1 Plátcí daně s povinností registrace.....	40
2.8.2 Plátcí daně bez povinnosti registrace.....	40
2.9 Vracení spotřebních daní	41
2.10 Dodávání vybraných výrobků mezi členskými státy EU.....	42
2.11 Dovoz a vývoz vybraných výrobků	46
2.12 Daň z minerálních olejů	48
2.13 Daň z tabákových výrobků	52
2.14 Daň z lihu.....	56
2.15 Daň z piva	59
2.16 Daň z vína a meziproductů	61
3 Praktické dopady spotřebních daní na státní rozpočet a návrhy na zlepšení	63
3.1 Výnos spotřebních daní	63
3.2 Faktory mající vliv na výnos spotřební daně z minerálních olejů	66
3.3 Modelový příklad.....	68
Závěr	73
Seznam literatury	75
Seznam zkratk	78
Seznam grafů, obrázků a tabulek	79

Úvod

Tato bakalářská práce se bude zabývat analýzou spotřebních daní z hlediska jejich vývoje zejména od roku 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie a musela se přizpůsobovat jejím opatřením, která měla a stále mají za cíl umožnit volný pohyb zboží, služeb a kapitálu.

V práci bude představeno právní vymezení spotřebních daní, pojmy užívané v této oblasti, intrakomunitární dodávání zboží, specifikace jednotlivých spotřebních daní a návrh opatření ke zvýšení jejich výnosu.

Při tvorbě bakalářské práce byly použity **metody** sběru informací, jejich následného studia, analýzy spočívající v rozboru jednotlivých výrobků podléhajících spotřební dani, syntézy uplatněné v praktické části při skloubení údajů zjištěných v předchozích částech práce a metoda komparace, která se uplatnila při zkoumání vztahů mezi zatížením výrobků spotřebními daněmi v České republice a v sousedních zemích.

Cílem bakalářské práce je návrh na optimální využití potenciálu instrumentu spotřebních daní v souvislosti s příjmy státního rozpočtu za současného zohlednění makroekonomických i mikroekonomických vlivů, jakými jsou např. elasticita poptávky po výrobcích zatížených spotřební daní či nastavení systému výběru spotřební daně v sousedních zemích.

1 Teoretická východiska bakalářské práce

V této kapitole bude definován pojem daň a její funkce, uvedeny základní pojmy vztahující se k daním, popsána daňová a rozpočtová soustava České republiky, vysvětlen efekt nadměrného daňového břemene.

1.1 Daň a její funkce¹

Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.

Z daní jsou financovány veřejně poskytované statky, které jsou zvláštní tím, že je nemožné nebo velmi náročné někomu zabránit v tom, aby je spotřeboval (např. obrana státu). Z tohoto důvodu musí být daň povinná, aby někteří občané pouze nevyužívali těch služeb, na jejichž financování se nepodíleli. V právním státě je možné daně vybírat pouze na základě všeobecně závazné právní normy, konkrétně zákona.

Veřejným rozpočtem je myšlen rozpočet státu, kraje, obce nebo státního fondu. Daně mohou plynout také do rozpočtu nadnárodního (rozpočet Evropské unie).

Zaplacením daně nevzniká subjektu žádný konkrétní nárok, jde v podstatě o „cenu“, kterou subjekt platí za spotřebu veřejně poskytovaných služeb či statků (nelze ji však považovat za „cenu“ veřejného statku). Neekvivalentnost značí, že díl, kterým se jednotlivec podílí na společných příjmech, nemá žádný vztah k tomu, v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů nebo spotřebovat veřejně poskytované statky. Neúčelovost daně vyjadřuje, že subjekty platící daně neví, co bude z těchto odvedených prostředků financováno.

Daně jsou součástí hospodářské politiky státu a zajišťují řadu funkcí. Mezi nejdůležitější patří funkce fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační.

Primární a nejdůležitější funkcí je **funkce fiskální**, která znamená schopnost naplnit veřejný rozpočet.

¹ VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 2010. s. 9-12

Alokační funkce je důsledek neefektivnosti tržních mechanismů na některých trzích. Daně formou nepřímého financování (daňová úspora, daňová podpora) mohou plnit alokační funkci stejně jako přímé výdaje do oblastí nebo odvětví, ve kterých je zájem o veřejné investice. Alokační funkce však může dosahovat i opačného efektu, tzn. znevýhodnění spotřeby nebo výroby určitých statků (např. spotřební daň z cigaret nebo alkoholických výrobků).

Redistribuční funkce daní napравuje neakceptovatelné rozdělení důchodů ve společnosti, které je postaveno na základě tržních mechanismů. Jde o nástroj pro snížení rozdílů mezi důchody jednotlivých subjektů tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších, a to dává státu možnost zvyšovat příjmy chudším prostřednictvím transferových plateb.

Stimulační funkce má podobu daňových úspor pro subjekty nebo naopak vystavení subjektu vyššímu zdanění, pokud se tento chová nepatříčně. Využívá se toho, že daň je všeobecně vnímána jako určitá újma a subjekty jsou ochotné udělat leccos pro to, aby svou daňovou povinnost omezily.

Stabilizační funkce má za cíl zajistit opatření ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu. V době konjunktury, kdy důchody i spotřeba rostou, daně odčerpávají do veřejných rozpočtů vyšší díl, čímž pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytvářet rezervu pro období stagnace a recese. Bohužel politici rozhodující o rozdělení veřejných rozpočtů se zaměřují spíše na přízeň voličů než na rozpočtovou kázeň nutnou pro uplatňování stabilizační funkce.

1.2 Základní pojmy v oblasti daní

Daně přímé

„Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt.“²

Daně nepřímé

„U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.“³

² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 20

Tyto daně jsou placeny v cenách statků a služeb, poplatníkem je konečný spotřebitel, plátcem je výrobce, obchod či dovozce. Bývají označovány také jako daně ze spotřeby.

Daňové přiznání

„Daňové přiznání je vyjádřením povinnosti každého daňového subjektu uvést sám správci daně výši svého daňového základu a vypočítat si sám i daň.“ Tato povinnost daňového subjektu může být označena také jako břemeno tvrzení.⁴

U spotřebních daní jsou plátcí až na výjimky povinni podat daňové přiznání do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Daňový subjekt

Daňový subjekt je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně.⁵

Poplatník

Poplatník je daňový subjekt, jehož příjem nebo majetek je podroben dani. Je nositelem daňového břemena, tj. jeho disponibilní zdroje se daní krátí.⁶

Plátce

Plátce je daňový subjekt, jenž je ze zákona povinný do veřejného rozpočtu odvést daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností. Plátce sice daň státu odvádí, má však možnost ji přenést na jiný subjekt.⁷

U spotřebních daní je plátce definován v § 4 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění p. p., nejčastěji se jedná o provozovatele daňového skladu, oprávněného příjemce, výrobce vybraných výrobků, který není provozovatelem daňového skladu a daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků z jiného členského státu na daňové území České republiky.

³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 20

⁴ BONĚK, V. a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. 2001. s. 55

⁵ *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád*, § 20 odst. 1

⁶ VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 2010. s. 13-14

⁷ Tamtéž, s. 14

Sazba daně

představuje algoritmus, podle kterého se stanoví velikost konkrétní daně daňového subjektu z jeho základu daně. Vždy ji upravuje konkrétní daňový zákon. Obvykle se dělí na procentní a pevné.⁸

Správce daně

Orgán, který je věcně a místně příslušný podle právních předpisů k výkonu správy daní se nazývá správce daně.⁹

V oblasti spotřebních daní vykonává správu daní Celní správa České republiky, která se skládá z celních úřadů, celních ředitelství a Generálního ředitelství cel.

Základ daně

Předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel se nazývá základ daně. Musí být vyjádřen v měřitelných jednotkách, buď ve fyzikálních jednotkách, nebo v hodnotovém vyjádření.¹⁰

Zdaňovací období

Jde o pravidelný časový interval, za který nebo na který se základ daně stanoví a daň vybírá. Základním zdaňovacím obdobím u přímých daní je 12 měsíců, v České republice zpravidla kalendářní rok (což nemusí nutně platit u daně z příjmů právnických osob). U daní ze spotřeby se využívá nejčastěji měsíčního zdaňovacího období, případně čtvrtletního.¹¹ U spotřebních daní je zdaňovací období měsíční.

1.3 Daňový systém České republiky¹²

Hlavní znaky daňového systému České republiky jsou podobné systémům většiny vyspělých evropských zemí. Daňové výnosy pocházejí z daní přímých a nepřímých (třídění podle vazby na důchod poplatníka).

⁸ BONĚK, V. a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. 2001. s. 395

⁹ Tamtéž, s. 451

¹⁰ VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 2010. s. 19

¹¹ Tamtéž, s. 20

¹² NAHODIL, F. a kol. *Veřejné finance v České republice*. 2009. s. 42-44

Mezi **přímé daně** patří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daně dědická a darovací, daň z nemovitostí a silniční daň.

Daň z příjmů fyzických osob se vypočítá ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část a o odčitatelné položky jednotnou 15% sazbou. Touto daní jsou zatíženy příjmy zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Zaměstnancům je daň strhávána zaměstnavatelem (liší se zde osoba poplatníka a plátce), osoby samostatně výdělečně činné platí zálohy na daň z příjmů a za roční zdaňovací období podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmů.

Daň z příjmů právnických osob se vypočítá rovněž ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část a o odčitatelné položky sazbou ve výši 19 %. Právnické osoby platí zálohy daně a následující rok podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmů.

Dani z nemovitostí podléhají pozemky a budovy. Základem daně u pozemků může být výměra pozemku nebo jeho cena, sazba se odvíjí od způsobu využití pozemku. U staveb je základem daně zastavěná plocha, sazba i zde závisí na užití stavby. U nemovitostí má vliv také koeficient odvozený od jejich lokality, zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Daň silniční se vztahuje na vozidla používaná nebo určená k podnikání. Vozidla určená výlučně pro osobní potřeby jsou od daně osvobozena. Sazby silniční daně jsou dány jako pevně stanovené roční částky. U osobních vozidel výše zdanění závisí na zdvihovém objemu motoru vozidla, u nákladních vozidel je důležitý počet náprav a celková hmotnost.

Daň z převodu nemovitostí je stanovena ve výši 3 % ze základu daně, kterým je buď cena nemovitosti zjištěná na základě posudku, nebo skutečná prodejní cena. Užívá se vyšší z obou částek. Daň platí prodávající.

Daně dědická a darovací mají různé sazby, které jsou závislé na vztahu mezi zůstavitelem a dědicem u daně dědické či dárce a obdarovaným u daně darovací a rovněž na výši základu daně. Sazby se pohybují od 1 do 40 %.

K **nepřímým daním** patří daň z přidané hodnoty a selektivní daně ze spotřeby.

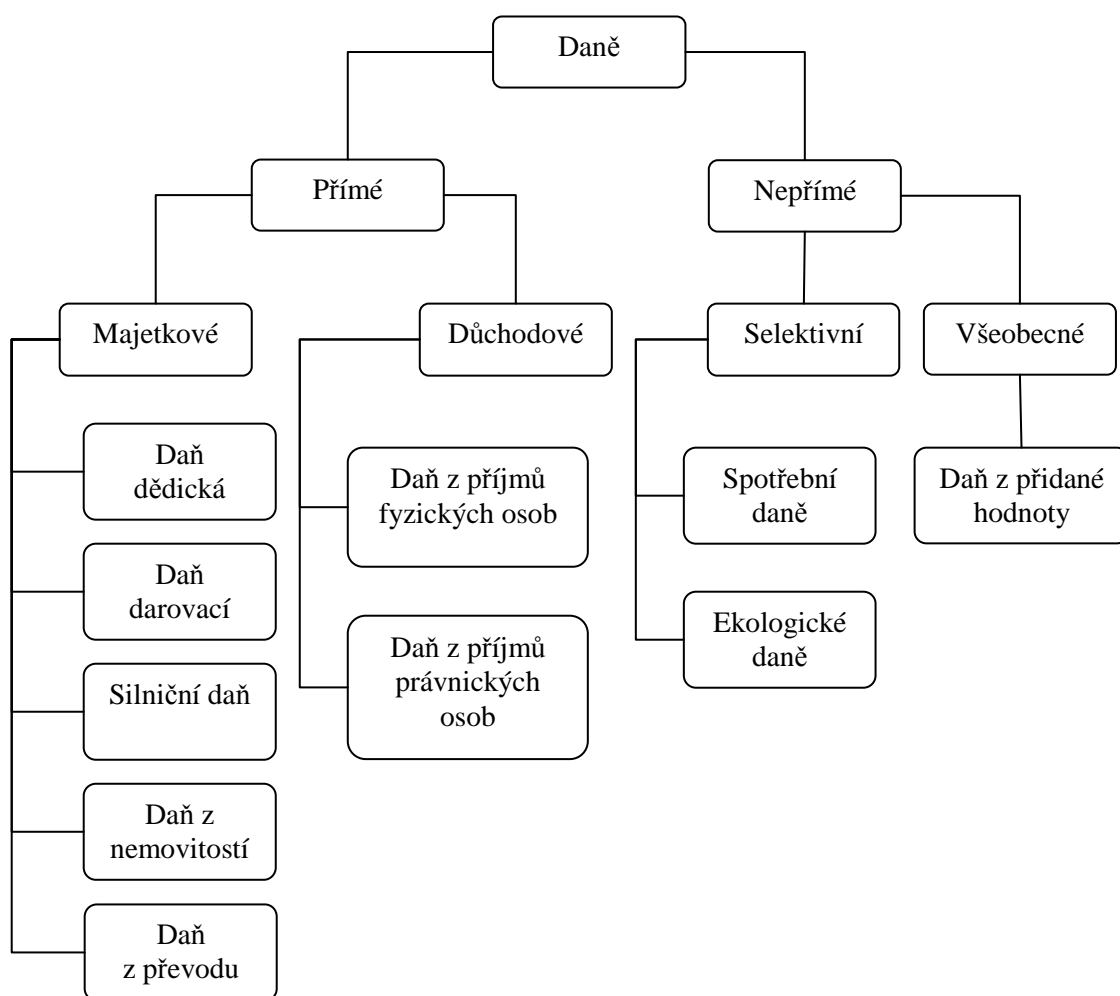
Dani z přidané hodnoty podléhá naprostá většina zboží a služeb v České republice i zboží z dovozu. Sazby jsou zde dvojí, a to základní sazba ve výši 20 % a snížená sazba ve výši 10 %. Používanější je sazba základní, snížená se vztahuje např. na potraviny,

knihy, léky, pohřební služby či kulturní činnosti. Zdaňovací období je čtvrtletní nebo měsíční, v závislosti na obratu plátce. Tím se subjekt může stát v případě, že dosáhne obratu přesahujícího 1 milion Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nebo v dalších specifických případech, které upravuje § 94 ZDPH.

K selektivním daním ze spotřeby patří **spotřební daně** a tzv. **ekologické daně** uvalené na elektřinu, zemní plyn a pevná paliva.

Spotřebním daním bude věnována samostatná kapitola uvedená níže.

Pro názornější vyjádření daňového systému České republiky slouží jeho schéma.



Obrázek 1: Schéma daňového systému ČR (Zdroj: Vlastní zpracování na základě literatury NAHODIL, F. a kol. *Veřejné finance v České republice*. 2009. s. 42-44)

Výše popsané třídění daní však není jediným možným, proto budou dále stručně přiblíženy **další možnosti pro třídění daní**.

Třídění podle **objektu**:

- z důchodů (příjmů), které postihují příjmy poplatníků, např. daň z příjmů právnických osob,
- ze spotřeby, vztahující se buď ke spotřebě všech statků a služeb (univerzální), nebo pouze ke spotřebě některých statků a služeb (selektivní), příkladem je daň z přidané hodnoty,
- z majetku, zatěžující majetek poplatníka bez ohledu na jeho příjmy, např. daň z nemovitostí.¹³

Třídění podle **adresnosti**:

- osobní, které jsou adresné, vztahující se ke konkrétnímu poplatníkovi, zohledňují jeho platební schopnost, patří sem daně důchodové placené fyzickými osobami,
- in rem (na věc), které nezohledňují platební schopnost poplatníka, např. daně majetkové, dále daně důchodové placené společnostmi.¹⁴

Třídění podle **druhu sazby**:

- stanovené bez vztahu k daňovému základu, kterými jsou daně paušální a z hlavy¹⁵,
- specifické neboli jednotkové, které jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu, např. jde o daně spotřební, daň pozemková či z hlavy (je stanovena podle počtu jednotek, kterými jsou v tomto případě občané - hlavy),
- ad valorem (k hodnotě), určují se podle ceny zdaňovaného základu. Zástupcem této daně je daň z přidané hodnoty i daně důchodové, u kterých se daň určí ze základu daně v peněžních jednotkách.¹⁶

¹³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 20

¹⁴ Tamtéž, s. 22

¹⁵ Daň z hlavy je uložena každému poplatníkovi bez ohledu na jeho příjem, pro všechny poplatníky je stejná. Tato daň byla uplatňována v historii a dnes se již téměř nevyskytuje. Její konstrukce se však využívá např. při stanovování místních poplatků za odvoz komunálního odpadu.

¹⁶ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 22

Třídění podle **rozpočtového určení**:

- sdílené, u nichž je daňový výnos rozdělen mezi jednotlivé úrovně státní správy, např. jde o daň z přidané hodnoty nebo daň z příjmů fyzických i právnických osob,
- svěřené, u kterých celý výnos je příjmem určitého rozpočtu. V ČR tento typ daní zastupují např. daň z nemovitostí (výnos plyne do místních rozpočtů), daně dědická a darovací (výnos plyne do státního rozpočtu).¹⁷

Třídění podle **stupně progresu**

Toto třídění je důležité z hlediska požadavku daňové spravedlnosti, pro jejíž posouzení je podstatné vědět, zda platí relativně vyšší daň bohatí, nebo chudí. Rozlišujeme daně:

- proporcionální vyjadřuje neměnnost míry zdanění poplatníka s růstem důchodu,
- progresivní, kdy s růstem důchodu roste současně i míra zdanění poplatníka,
- regresivní, pro které platí, že s růstem důchodu míra zdanění klesá.

Daně ze spotřeby jsou často regresivní, a to z toho důvodu, že sklon ke spotřebě je klesající funkcí důchodu. Platí tedy, že čím vyšší je důchod poplatníka, tím nižší je pro něj míra zdanění. U spotřebních daní je stupeň daňové progresu dán funkcí elasticity poptávky daného statku vzhledem k důchodu.¹⁸

1.4 Rozpočtová soustava v České republice¹⁹

Součástí rozpočtové soustavy v ČR jsou veřejné rozpočty, které ji tvoří společně s mimorozpočtovými fondy (někdy označovány jako parafiskální fondy či státní fondy) a dělí se na centralizované a decentralizované. Do rozpočtové soustavy patří:

- **soustava veřejných rozpočtů**, které se dále třídí:
 - o státní rozpočet,

¹⁷ LAJTKEPOVÁ, E. *Veřejné finance*. 2007. s. 54-55

¹⁸ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 28-32

¹⁹ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance : úvod do problematiky*. 2008. s. 136-138

- rozpočty obcí a měst vč. statutárních měst jako základních územních samosprávných celků,
 - rozpočty krajů jako vyšších územních samosprávných celků,
 - rozpočty příspěvkových organizací,
 - rozpočty dobrovolných svazků obcí,
 - rozpočty Regionálních rad regionů soudržnosti,
 - hospodaření organizačních složek jako součást rozpočtu státu, obce či kraje,
- **mimorozpočtové fondy**, které jsou zpravidla účelové:
- státní fondy,
 - mimorozpočtové fondy základních územních samosprávných celků,
 - mimorozpočtové fondy vyšších územních samosprávných celků.

Zvláštní postavení má **Národní fond**, do kterého plynuly peněžní prostředky v období před vstupem České republiky do Evropské unie a v současnosti do něj vstupují finanční prostředky ze strukturálních fondů EU. Dalšími příjmy, které do něj plynou, jsou příjmy od jiných zahraničních subjektů, ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, z jiných článků rozpočtové soustavy a ze soukromých zdrojů v tuzemsku.

Hospodaření s finančními prostředky rozpočtové soustavy v ČR upravuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění p. p. a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění p. p.

1.4.1 Státní rozpočet a jeho příjmy

Nejvýznamnějším centralizovaným veřejným rozpočtem je státní rozpočet, do kterého plyne největší část příjmů rozpočtové soustavy a nejvíce se podílí na nenávratném přerozdělování části hrubého domácího produktu přes rozpočtovou soustavu. Jeho funkce jsou alokační, redistribuční a stabilizační. Státní rozpočet je současně centralizovaným peněžním fondem, nejdůležitější bilancí státu, finančním plánem a nástrojem rozpočtové politiky.²⁰

²⁰ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance : úvod do problematiky*. 2008. s. 124-127

Způsob třídění příjmů a výdajů veřejných rozpočtů a mimorozpočtových fondů upravuje rozpočtová skladba. Příjmy a výdaje třídí jako peněžní operace mající charakter veřejných operací (takové, o kterých se rozhoduje veřejnou volbou) a je založena na principu peněžních pohybů. Rozpočtová skladba v ČR používá třídění:

- **odpovědnostní**, které je povinné pro státní rozpočet a vyjadřuje odpovědnost správců jednotlivých kapitol za hospodaření s prostředky rozpočtu. Jednotlivá ministerstva mají své kapitoly, dále má svou kapitolu také např. prezident ČR, Český statistický úřad, Akademie věd ČR. Celkově je v současnosti 42 kapitol státního rozpočtu, jsou upraveny zákonem o rozpočtových pravidlech²¹,
- **druhov**, mající vazbu na účetnictví a je důležité z hlediska rozpočtové politiky. Je základem třídění, vztahuje se na všechny peněžní operace a třídí je až na jednotlivé položky podle toho, zda se jedná o inkaso či platbu, z hlediska návratnosti nebo nenávratnosti, operace běžné nebo kapitálové, domácí či zahraniční, povinné nebo dobrovolné, jestli jde o aktiva nebo pasiva a zda zohledňují rozpočtovou skladbu či řízení likvidity. Jednotlivé stupně třídění jsou třída, seskupení položek, podseskupení položek, položka,
- **odvětvové**, které určuje, na jaký účel jsou finanční prostředky vynakládány. Třídí jen výdajové operace, kapitálové a některé nedaňové příjmy. Stupně třídění jsou skupina, oddíl, pododdíl, paragraf. Do skupin patří např. Zemědělství a lesní hospodářství, Průmyslová a ostatní odvětví hospodářství, Služby pro obyvatelstvo, Sociální věci a politika zaměstnanosti,
- **konsolidační třídění**, nazývané také záznamové jednotky. To umožňuje vyloučit duplicitu na základě interních transferů mezi fondy.²²

Ukázku vývoje příjmů státního rozpočtu podle druhového třídění v letech 2004 – 2009 zobrazuje následující tabulka.

²¹ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění p. p.

²² PEKOVÁ, J. *Veřejné finance : úvod do problematiky*. 2008. s. 140-145

Tabulka 1: Vývoj příjmů státního rozpočtu ČR podle druhového členění v mld. Kč (Zdroj: Státní závěrečné účty 2004-2009. MF ČR)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Třída 1: Daňové příjmy	424,69	460,43	469,19	533,51	544,39	485,36
Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	293,30	311,18	333,70	367,14	385,50	347,86
Třída 2: Nedaňové příjmy	31,47	26,11	25,49	23,28	27,16	29,23
Třída 3: Kapitálové příjmy	0,95	0,97	2,34	1,24	1,17	2,37
Třída 4: Přijaté dotace	18,79	67,76	92,34	100,71	105,72	109,80
Příjmy celkem	769,21	866,46	923,06	1025,88	1063,94	974,61

Jak je patrné z tabulky, dominantní postavení mezi příjmy státního rozpočtu mají daňové příjmy, z nichž doposud nejvýznamnějším je pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, které představuje zhruba 40 % daňových příjmů. Proto je toto seskupení položek zařazeno samostatně mezi jednotlivé třídy.

Mezi další daňové příjmy patří např. výnosy z daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob, majetkových daní, správních poplatků, cel a daní ze spotřeby, jejichž význam v současnosti stoupá. Většina daňových příjmů je sdílených, část je příjmem státního rozpočtu, část je příjmem územních rozpočtů. Dle zákona o RUD jde 20,59 % příjmů z daní z přidané hodnoty, daní z příjmů fyzických osob, daní z příjmů právnických osob do rozpočtů obcí. Část výnosu spotřebních daní jde do Státního fondu dopravní infrastruktury (9,1 % výnosu spotřebních daní z minerálních olejů), daň silniční je celá příjmem tohoto fondu. Daň z nemovitostí tvoří příjem rozpočtů obcí.

K nedaňovým příjmům patří např. přijaté sankční poplatky, příjmy z pronájmu státního majetku. Do kapitálových příjmů se řadí příjmy z prodeje státního majetku, z finančního investování. Přijaté dotace mají vzrůstající tendenci zapříčiněnou především čerpáním dotací z fondů Evropské unie.

Vedle výše uvedených nenávratných prostředků využívá státní rozpočet i zdroje návratné. Ty mají podobu zejména emise státních dluhopisů, které mohou být jak krátkodobé (státní pokladniční poukázky se splatností do 1 roku), tak i dlouhodobé (státní obligace, v České republice zpravidla se splatností 5 nebo 10 let). Dále je možné využít půjčky od jiných článků rozpočtové soustavy či ze zahraničí.

V některých méně vyspělých zemích může sloužit jako příjem státního rozpočtu i přímý bankovní úvěr. V ČR mohou využít tohoto nástroje pouze územní samosprávy.²³

1.4.2 Nadměrné daňové břemeno

Daňové břemeno je větší než samotná daň a daňový výnos. Zahrnuje daň, nadměrné daňové břemeno a administrativní náklady. Efektivnost daní je snížena náklady distorze (zkreslení), což znamená náklady na provedení substituce za účelem vyhnout se dani. Jedinou daní, která není distorzní je paušální daň, neboť se jí nelze vyhnout (pokud se poplatník nepřestěhuje do jiného státu, což má jiné než finanční dopady). Ostatní daně jsou více či méně distorzní.²⁴

Každá daň má obecně efekt důchodový a substituční. **Důchodový efekt** souvisí s převodem části důchodu od poplatníka do veřejného sektoru. Nevyvolávají jej pouze daně postihující příjmy, ale také daně ze spotřeby prostřednictvím vyšších cen za zboží. Velikost důchodového efektu závisí na výši daně. **Substituční efekt** souvisí s provedenou substitucí poplatníkem v důsledku daně. Preference poplatníka závisí na mezním užítku, který mu poskytuje spotřebovávané zboží, výnos práce či volný čas. Poplatník substituuje na základě porovnání mezních užiteků a nákladů, z čehož vyplývá, že substituční efekt roste s růstem mezní sazby daně. Toto úsilí poplatníků vyhnout se dani změnou svých preferencí způsobuje újmu jak poplatníkovi (ztráta času, menší užitek), tak i státu (menší daňový výnos). Tato újma může mít podobu peněžní i nepeněžní a jde o náklad spojený s daňovým systémem nazývaný mrtvá ztráta²⁵ neboli **nadměrné daňové břemeno**.²⁶

Následující obrázek popisuje rovnováhu na dokonale konkurenčním trhu zboží X před zdaněním a po uložení daně ve výši t Kč z každé jednotky.

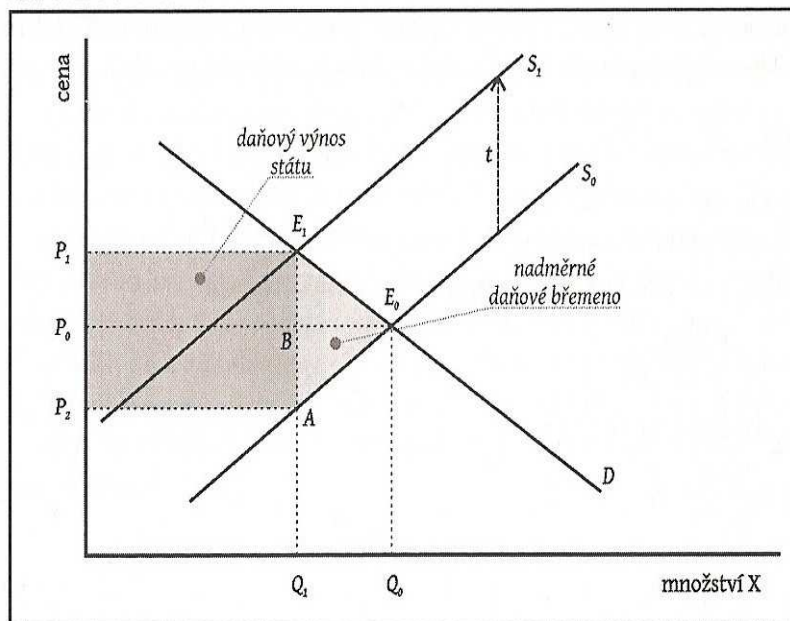
²³ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance : úvod do problematiky*. 2008. s. 135

²⁴ Tamtéž, s. 365-368

²⁵ Pojem mrtvá ztráta neboli ztráta mrtvé váhy pochází z železniční dopravy, kde se takto označuje přeprava prázdných vagonů.

²⁶ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 48-49

Nadměrné břemeno daně



Legenda:

- D = křivka poptávky
- S_0 = křivka nabídky před zdaněním
- S_1 = křivka nabídky po zavedení daně
- E_0 = rovnovážný bod před zdaněním
- E_1 = rovnovážný bod po zavedení daně
- Q_0 = rovnovážné množství před zdaněním
- Q_1 = rovnovážné množství po zavedení daně
- P_0 = rovnovážná cena před zdaněním
- P_1 = rovnovážná cena po zdanění
- P_2 = čistá cena pro výrobce po zdanění
- t = daň

Obrázek 2: Nadměrné daňové břemeno (Zdroj: KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s.50)

Před zdaněním je rovnovážné množství a cena určena průsečíkem křivky nabídky a poptávky v bodě E_0 . V tomto bodě se mezní náklady rovnají meznímu užítku pro spotřebitele. Prodává se množství zboží Q_0 zboží X za jednotkovou cenu P_0 . Všechny obchody vlevo od množství Q_0 vyjadřují přebytek výrobce a přebytek spotřebitele. Ten vyjadřuje, že všechny jednotky zboží X (kromě poslední) jsou prodávány za cenu vyšší, než by byl ochoten akceptovat prodávající a současně nižší, než by byl ochoten akceptovat kupující. V grafu je přebytek výrobce vyjádřen plochou ohraničenou úsečkou P_0E_0 a křivkou nabídky. Přebytek spotřebitele vyjadřuje plocha nad úsečkou P_0E_0 a pod křivkou poptávky.

Zdanění způsobí posun nabídkové křivky S rovnoběžně vlevo nahoru do polohy S_1 , protože povinnost odevzdat daň má výrobce a za zboží proto požaduje cenu $P + daň t$. Nový rovnovážný bod je v bodě E_1 při rovnovážném množství Q_1 a ceně P_1 . Po zaplacení daně t zůstane výrobci čistá cena ve výši P_2 .

Celkový daňový výnos pro stát zobrazuje obdélník $P_2AE_1P_1$. Vybraná daň zmenšuje původní přebytky výrobců a spotřebitelů, současně zvyšuje příjmy státního rozpočtu. Z celkového přebytku ztrácejí výrobci i spotřebitelé plochu znázorněnou trojúhelníkem

AE_0E_1 , což představuje nadměrné daňové břemeno. O něj se dělí výrobci (trojúhelník ABE_0) a spotřebitelé (trojúhelník BE_0E_1).

Nadměrné daňové břemeno tvoří křivka poptávky, nabídky a velikost daně t . Jeho velikost závisí na elasticitě nabídky a poptávky. Za jinak nezměněných podmínek platí, že čím je menší elasticita, tím menší je ztráta mrtvé váhy a naopak. Při nulové elasticitě se nadměrné daňové břemeno neprojeví vůbec. Mrtvá ztráta roste rychleji než samotná daň, protože roste se čtvercem růstu daně, např. dvakrát větší růst daně zvýší nadměrné břemeno čtyřikrát.

Obecně je nepružná poptávka u základních potravin, předmětech základní potřeby, ale také výrobcích zatížených spotřební daní – u alkoholu a tabáku. Naopak pružnou poptávkou se vyznačuje zboží luxusní.²⁷

²⁷ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 50-56

2 Spotřební daně v České republice

Nejen v našich zemích mají spotřební daně dlouhou tradici a patří mezi nejstarší daně vůbec, byly vybírány také např. z některých potravin, mýdla, plátna či svíček. Byly známé také pod pojmem akcízy a často sloužily k naplnění státní pokladny po skončených válkách.

Před rokem 1993 zastupovaly dnešní spotřební daně nadprůměrně vysoké sazby univerzální daně z obrátu²⁸, kterým podléhaly, vedle výrobků z nichž je daň vybírána dnes, např. káva, šperky a automobily.²⁹

2.1 Právní vymezení spotřebních daní

V samostatné České republice byly spotřební daně zavedeny v roce 1993 zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních ze dne 17. prosince 1992. Ten byl nahrazen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ze dne 26. září 2003 s účinností od 1. 1. 2004, který postihuje níže uvedené výrobky.

Konstrukce obou zákonů má koncepci jednoho zákona vnitřně členěného podle jednotlivých daní. Tento koncept má výhody, ale samozřejmě také řadu nevýhod. Mezi pozitivní stránky patří postup při novelizacích, kdy se změna týká jednoho zákona, i když zasahuje současně do více daní (z jiného úhlu pohledu může jít o nevýhodu, protože všichni plátcí jsou nuceni se seznámit se všemi změnami a teprve poté musí určit ty změny, které se jich týkají). Další výhodou je to, že se společná ustanovení pro všechny daně nemusejí opakovat. K nevýhodám se naopak řadí roztržitost problematiky vztahující se k jedné dani do více míst v zákoně, což činí studium zákona obtížnějším a méně přehledným (z důvodu provázanosti jednotlivých ustanovení mezi sebou pomocí odkazů).³⁰

²⁸ Šlo o nepřímou daň uplatňovanou před zavedením daně z přidané hodnoty.

²⁹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 242-243.

³⁰ Tamtéž, s. 15-17

Spotřební daně patří k selektivním³¹ nepřímým daním. Dalšími nepřímými daněmi jsou:

- **daň z přidané hodnoty** upravená zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p., která byla v České republice zavedena současně se spotřebními daněmi v rámci daňové reformy k 1. lednu 1993,
- **ekologické daně** upravené zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění p. p., které nabyly účinnosti k 1. lednu 2008. Souhrnné označení ekologické daně zahrnuje daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.

Současné politické tendence se ubírají směrem zvyšování podílu nepřímých daní na příjmech státního rozpočtu a naopak snižování přímého zdanění. Je tomu tak i proto, že přímé zdanění je velmi důležité z hlediska stimulační funkce a jeho výše významně ovlivňuje ochotu občanů být ekonomicky činnými. Proto jsou nepřímé daně čím dál důležitějším instrumentem, přičemž spotřební daně tvoří přibližně 1/3 celkového výnosu nepřímých daní.³²

2.1.1 Starý zákon o spotřebních daních

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních byl celkem patnáctkrát novelizován, především z důvodu omezení daňových úniků, v důsledku kterých stát přicházel o mnohamilionové příjmy. V dalších letech své účinnosti byly novely zaměřeny na harmonizaci spotřebních daní se směrnicemi Evropské unie, do které měla Česká republika zájem vstoupit.

Dále je uveden souhrn novelizací zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních s jejich stručným obsahovým vymezením:

- zákon č. 199/1993 Sb., byl první novelizací, rozšířil okruh plátců i sazeb spotřební daně,
- zákon č. 325/1993 Sb., zavedl povinnost značit cigarety tabákovou nálepkou, pokud jsou v ČR vyrobeny nebo do ČR dovezeny a rozšířil pojem „vyskladnění“. Došlo také ke změnám sazeb některých vybraných výrobků,

³¹ Neboli výběrové, týkají se jen některých výrobků, důvodem jejich uplatnění je zejména přínos pro státní rozpočet, ale také tendence snížit spotřebu zdraví škodlivých výrobků či výrobků poškozující životní prostředí.

³² *Státní závěrečný účet za rok 2009*. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_56706.html

- zákon č. 136/1994 Sb., byl zaměřen na spotřební daně z paliv,
- zákon č. 260/1994 Sb., rozšířil dále pojem „vyskladnění“, definici „výroby“. Byl rozšířen předmět spotřebních daní o lehké topné oleje a zkapalněné plyny používané jako pohonná hmota, byly zvýšeny sazby spotřebních daní jako reakce na snížení základní sazby DPH,
- zákon č. 148/1995 Sb., se věnoval sazbám spotřebních daní a rozšířil okruh osob, které mají postavení plátců. S cílem omezit daňové úniky se změnil mechanismus placení spotřební daně z cigaret (splatnost je vázána na odběr tabákových nálepek),
- zákon č. 95/1996 Sb., zrušil podmínku pro vrácení spotřební daně z lehkých topných olejů použitých pro výrobu tepla, posílil právní perfektnost převzetím definice malého nezávislého pivovaru přímo do zákona,
- zákon č. 61/1997 Sb., zohlednil změny v souvislosti s přijetím novely zákona o lihu,
- zákon č. 303/1997 Sb., přinesl zvýšení sazeb daní u paliv, lihu, vína, tabákových výrobků a změnu systému zdaňování piva,
- zákon č. 129/1999 Sb., byl zaměřen na úpravu předmětu daně,
- zákon č. 22/2000 Sb., přinesl změny odrážející ve větší míře evropské standardy, jímž se od této doby začal zákon o spotřebních daních více přibližovat,
- zákon č. 241/2000 Sb., zavedl možnost úpravy sazeb spotřebních daní a bezdaňových nákupů za stavu ohrožení státu a válečného stavu, k čemuž zplnomocňuje vládu ČR,
- zákon č. 141/2001 Sb., obsahuje opět harmonizační prvky. Přinesl změnu základu a typu sazeb spotřebních daní u tabákových výrobků, změny ve zdaňování minerálních olejů s cílem předejít daňovým únikům,
- zákon č. 262/2001 Sb., měl za cíl omezit zneužívání vybraných paliv s nižším daňovým zatížením pro pohon motorů,
- zákon č. 493/2001 Sb., zpřesnil text u vybraných paliv,
- zákon č. 255/2002 Sb., reagoval na změny číselných kódů nomenklatury celního sazebníku.³³

³³ SVÁTKOVÁ, S. a kol. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 2007. s. 88-95

2.1.2 Nový zákon o spotřebních daních

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSPD“) byl za dobu své existence novelizován vícekrát než předchozí zákon, zatím se počet novelizací zastavil na čísle 25. Níže je uveden výčet těchto novelizací:

- zákon č. 479/2003 Sb., ze dne 31. prosince 2003,
- zákon č. 237/2004 Sb., ze dne 23. dubna 2004,
- zákon č. 313/2004 Sb., ze dne 27. května 2004,
- zákon č. 558/2004 Sb., ze dne 9. listopadu 2004,
- zákon č. 693/2004 Sb., ze dne 31. prosince 2004,
- zákon č. 179/2005 Sb., ze dne 30. dubna 2005,
- zákon č. 217/2005 Sb., ze dne 3. června 2005,
- zákon č. 377/2005 Sb., ze dne 29. září 2005,
- zákon č. 379/2005 Sb., ze dne 1. října 2005,
- zákon č. 545/2005 Sb., ze dne 30. prosince 2005,
- zákon č. 310/2006 Sb., ze dne 22. června 2006,
- zákon č. 575/2006 Sb., ze dne 27. prosince 2006,
- zákon č. 261/2007 Sb., ze dne 16. října 2007,
- zákon č. 270/2007 Sb., ze dne 31. října 2007,
- zákon č. 296/2007 Sb., ze dne 29. listopadu 2007,
- zákon č. 37/2008 Sb., ze dne 12. února 2008,
- zákon č. 124/2008 Sb., ze dne 15. dubna 2008,
- zákon č. 245/2008 Sb., ze dne 4. července 2008,
- zákon č. 309/2008 Sb., ze dne 21. srpna 2008,
- zákon č. 87/2009 Sb., ze dne 1. dubna 2009,
- zákon č. 281/2009 Sb., ze dne 3. září 2009
- zákon č. 292/2009 Sb., ze dne 4. září 2009,
- zákon č. 362/2009 Sb., ze dne 20. října 2009,
- zákon č. 59/2010 Sb., ze dne 2. března 2010,
- zákon č. 95/2011 Sb., ze dne 12. dubna 2011.³⁴

³⁴ KOTENOVÁ, K, PETROVÁ, P a TOMÍČEK, M. *Zákon o spotřebních daních : Komentář*. 2010. s. 1

K hlavním příčinám novelizací patří tlak Evropské unie na plné převzetí harmonizačních pravidel, skončení lhůt pro přidělené výjimky z pravidel směrnic, reakce na změny ostatních daňových i nedaňových tuzemských právních norem (např. přijetí zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), reakce na požadavky praxe a snaha omezovat daňové úniky. Tyto novelizace jsou každoroční a poměrně pravidelné.³⁵

Další důvod vedoucí k velkému počtu novelizací je mimo jiné krátké období datující se do roku 1993, ve kterém byly spotřební daně v České republice zavedeny ve své nynější podobě. Přestože harmonizační proces integrujících se evropských zemí sahá až do 60. let 20. století, na intenzitě nabral koncem roku 1992 v očekávání přijetí Maastrichtské smlouvy zakládající Evropskou unii³⁶ v důsledku odstranění hranic mezi jednotlivými zeměmi a potřebou zabránit daňové konkurenci.³⁷

Základní právní akty, na základě nichž dochází k harmonizaci národních daňových soustav, jsou tzv. směrnice³⁸. Směrnice pro spotřební daně je možné rozdělit do tří skupin. První skupinu tvoří směrnice, které vymezují předmět spotřebních daní, druhou směrnice upravující sazby daní a třetí skupinu tvoří směrnice, které se zabývají sledováním, pohybem a držením vybraných výrobků.³⁹

Základní směrnicí v oblasti spotřebních daní se stala Směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani ze dne 25. února 1992. Tato směrnice však již dnes neplatí, protože byla nahrazena Směrnicí Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení Směrnice 92/12/EHS ze dne 16. prosince 2008. Její účinnost je od 1. dubna 2010. Důvod pro nahrazení stávající směrnice bylo značné množství novelizací, které ji činilo nepřehlednou a nesrozumitelnou.⁴⁰

³⁵ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 14-15

³⁶ Evropská unie sestává ze 3 pilířů, kterými jsou Evropská společenství, Společná zahraniční a bezpečnostní politika, Policejní a soudní spolupráce v trestních věcech.

³⁷ SVÁTKOVÁ, S. a kol. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 2007. s. 43

³⁸ Směrnice jsou sekundárním pramenem práva Evropské unie a členské státy se členstvím v Evropské unii zavazují přijmout je do své právní úpravy. Česká republika tak činí začleňováním směrnic do zákonů jejich novelizacemi.

³⁹ SVÁTKOVÁ, S. a kol. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 2007. s. 297

⁴⁰ *Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení Směrnice 92/12/EHS*.

Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:CS:PDF>

2.2 Vymezení předmětu spotřebních daní⁴¹

Předmět spotřebních daní je možné členit z několika pohledů, ZSPD užívá **kritéria druhového** a jeho předmětem jsou tyto výrobky:

- minerální oleje,
- líc,
- pivo,
- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky.⁴²

Dalším možným způsobem je užití **hlediska územního**, podle něž jsou předmětem spotřebních daní výrobky, které:

- byly na daňovém území Společenství vyrobeny,
- byly na daňové území dovezeny ze třetích zemí⁴³.

Jako kritérium může sloužit i **konstrukční nástroj daně**, který bude na výrobek aplikován. Z tohoto úhlu pohledu jsou předmětem daně výrobky:

- spotřební daní zdaňované,
- od spotřební daně osvobozené.

2.3 Principy výběru spotřebních daní⁴⁴

V dnešním světě, který je silně globalizovaný, často dochází k situacím, kdy je výrobek vyroben v jiném státě, než ve kterém je spotřebován.

Při otázce, ve které zemi budou vybrané výrobky zdaňovány, jsou uplatňovány při výběru spotřebních daní dva způsoby, kterými jsou princip země původu (výroby) a princip země spotřeby (země určení).

⁴¹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 34-36.

⁴² Dle § 1 odst. 1 písm. a) ZSPD je zavedena pro tyto výrobky legislativní zkratka „vybrané výrobky“.

⁴³ Třetími zeměmi se dle § 2 odst. 1 písm. b) ZSPD rozumí země mimo daňové území Evropského společenství.

⁴⁴ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 19-32.

Toto rozdělení je důležité z důvodu určení státu výnosu daně, tedy použitý princip určí, ve kterém státě bude z prodeje výrobku vybrána daň – který stát bude profitovat z výnosu daně.

2.3.1 Princip země původu

Tento princip se používá při:

- vlastní dopravě vybraných výrobků fyzickou osobou pro osobní spotřebu⁴⁵ z jednoho členského státu do druhého,
- u drobných zásilek neobchodního charakteru zasílané mezi fyzickými osobami z různých členských států EU,
- při dovozu⁴⁶ zboží neobchodního charakteru v osobních zavazadlech cestujících,
- u zásilek zboží neobchodní povahy zasílané soukromou osobou ze třetí země soukromé osobě z členského státu EU.

Aby mohl být v těchto případech uplatněn princip země původu, musí být splněna podmínka neobchodního účelu pořízení výrobku (tzn. pořízení vybraných výrobků pro osobní spotřebu). To je omezeno množstevními limity⁴⁷, jejichž minimální úrovně jsou dány Směrnicí 2008/118/ES (v ČR jsou zákonem dané množstevní limity shodné s minimálními limity danými touto směrnicí). Při dovozu zboží v osobních zavazadlech platí navíc také limit věkový (množstevní limity dovážených výrobků platí pro osoby, kterým je 17 a více let). U zásilek zboží ze třetích zemí je stanoven kromě množstevního také hodnotový limit, přičemž hodnota zboží v 1 zásilce nesmí překročit 45 EUR.

Následující tabulka zachycuje množstevní limity pro osvobození výrobků od spotřební daně přivezených do tuzemska fyzickými osobami pro neobchodní účely.

⁴⁵ Osobní spotřeba není v ZSPD definována, obecně je vnímána jako osobní spotřeba občana, spotřeba členů jeho domácnosti a osob blízkých.

⁴⁶ Dle § 3 písm. b) ZSPD se dovozem rozumí „vstup vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství, pokud tyto vybrané výrobky nejsou při vstupu na daňové území Evropského společenství propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od cla, a také propuštění těchto vybraných výrobků z režimu s podmíněným osvobozením od cla.“

⁴⁷ Dle § 4 odst. 5 ZSPD

Tabulka 2: Srovnání množství a věkových limitů pro osvobození výrobků od spotřební daně dovezených do tuzemska fyzickými osobami pro neobchodní účely (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 4 odst. 5 ZSPD a dle § 71c a násl. ZDPH)

Výrobek	Pořízení z jiného členského státu EU	Pořízení ze třetí země	
Cigarety	800 ks	200 ks	Podmínka 17 let a starší
Cigarillos	400 ks	100 ks	
Doutníky	200 ks	50 ks	
Tabák ke kouření	1 kg	250 g	
Lih a lihoviny s obsahem alkoholu nad 22 % objemových	10 l	1 l	
Víno a jiné alkoholické nápoje s obsahem alkoholu do 22 % objemových	90 l vína, z toho 60 l šumivého	2 l (kromě tichého), 4 l tichého vína	
Pivo	110 l	16 l	
Pohonné hmoty	v běžných nádržích zvýšené o 20 l	v běžných nádržích; v přenosné nádrži max. 10 l	

Srovnání množství limitů pro osvobození zásilek zaslaných do tuzemska od spotřební daně je znázorněno opět tabulkou.

Tabulka 3: Srovnání množství a hodnotových limitů pro osvobození zásilek zaslaných do tuzemska od spotřební daně (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 4 odst. 5 ZSPD a dle Nařízení Rady (EHS) č. 918/83 o systému Společenství pro osvobození od cla)

Výrobek	Zásilky z jiného členského státu EU	Zásilky ze třetí země	
Cigarety	800 ks	50 ks	Podmínka hodnoty zásilky do 45 EUR
Cigarillos	400 ks	25 ks	
Doutníky	200 ks	10 ks	
Tabák ke kouření	1 kg	50 g	
Lihoviny a destiláty s obsahem alkoholu nad 22 % objemových	10 l	1 l	
Víno a jiné alkoholické nápoje s obsahem alkoholu do 22 % objemových	90 l vína, z toho 60 l šumivého	1 l (šumivé a likérové víno)	
Nešumivé víno	90 l	2 l	
Pivo	110 l	-	

Z uvedeného výčtu situací s užitím principu země původu vyplývá, že se týká minimálního objemu vybraných výrobků. Mnohem četnější je tedy užití principu země spotřeby.

2.3.2 Princip země spotřeby

Princip země spotřeby má za cíl zdanit výrobek v zemi, ve které byl spotřebován, což je v souladu s obecným principem daní ze spotřeby, tedy zdaňovat spotřebu. Z daňového výnosu profituje stát spotřeby, čímž daň může plnit fiskální i další funkce. Mezi výhody tohoto principu se řadí daňová neutralita – jak tuzemský, tak zahraniční výrobek podléhá stejnému daňovému zacházení a daň tak primárně neovlivňuje poptávku po výrobku na trhu. Vedle výhod je potřeba zmínit i rizika, přičemž hlavním z nich jsou daňové úniky – dovážející osoba nemá osobní zájem přiznat výrobek a zdanit jej.

Po odstranění hranic mezi jednotlivými státy EU se stal tento problém ještě závažnějším. Namísto hranic se kontrolním prvkem stal systém EMCS⁴⁸ (Excise Movement and Control System), stanovující pravidla pro sledování pohybu výrobku po území Společenství.⁴⁹

Princip země spotřeby se používá při:

- dodání vybraných výrobků mezi dvěma podnikatelskými subjekty, a to buď z různých členských států EU, nebo ze třetí země a členského státu EU,
- zaslání vybraných výrobků fyzické osobě (občanovi) podnikatelským subjektem, a to buď z jiného členského státu EU, nebo ze třetí země.

Tento princip je základním principem výběru spotřebních daní v České republice. Při výrobě výrobku v jedné zemi je tento výrobek buď osvobozen od daně, nebo je zdaněn a následně je daň vrácena při prokázání jeho spotřeby (prodeje) v jiném členském státě EU, resp. ve třetí zemi.

I když to není běžné, může dojít i ke dvojímu zdanění vybraných výrobků. Jsou to případy, kdy dojde k porušení pravidel zákona, např. nepředložení dokladů o zaplacení

⁴⁸ Jedná se o elektronický systém pro kontrolu přepravy a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Jeho úkolem je nahradit původní papírovou podobu průvodních dokladů doklady elektronickými. Měl by zajistit možnost sledovat pohyb vybraných výrobků v reálném čase a zkvalitnit kontrolní činnost.

⁴⁹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 216-217

daně v tuzemsku při dopravě vybraných výrobků do jiného členského státu EU, resp. vývozu (daň není vrácena v tuzemsku, současně je zaplácena i v zemi spotřeby) nebo v situacích, kdy je použit princip země původu, ale jsou porušeny podmínky pro osvobození daně v tuzemsku (např. jsou překročeny množstevní limity).

2.4 Mechanismus výběru spotřebních daní⁵⁰

Vybrané výrobky mohou obíhat ve dvou okruzích. **První z nich je bezdaňový** a vybrané výrobky se v něm pohybují v tzv. režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Zde je nutné definovat tři skupiny osob, které mohou v tomto okruhu vybrané výrobky pořizovat.

Jsou to provozovatelé daňových skladů⁵¹, kteří mohou jako jediní dané výrobky jak pořizovat, tak i uskladňovat nebo prodávat dalším provozovatelům daňových skladů. Dalšími skupinami jsou oprávnění příjemci⁵² a daňoví zástupci⁵³ provozovatelů daňových skladů z jiných členských států EU. Tyto skupiny osob musí výrobky ihned po přijetí uvést do volného daňového oběhu (nemohou je skladovat nezdaněné). Všechny skupiny osob musí mít od správce daně povolení k pořízení výrobků v bezdaňovém okruhu.

Druhým okruhem je volný daňový oběh, ve kterém osoba přijímající výrobek nemá postavení provozovatele daňového skladu, může jít o velkoobchod, maloobchodníka nebo občana. Při uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu obvykle dojde k jeho zdanění (pokud není trvale osvobozen). Při dalším oběhu mezi konečnými

⁵⁰ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 59-61

⁵¹ Daňový sklad je dle § 3 písm. g) ZSPD definován jako „prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak, přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace.“

⁵² Oprávněný příjemce je definován v § 3 písm. i) ZSPD jako „právnícká nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu.“

⁵³ Daňový zástupce je dle § 3 písm. t) ZSPD definován jako „právnícká nebo fyzická osoba se sídlem nebo místem pobytu na daňovém území České republiky, která na základě povolení vydaného celním úřadem zastupuje fyzickou nebo právníckou osobu, která zasílá právnícké nebo fyzické osobě, která nepodniká ani nevykonává jinou samostatnou hospodářskou činnost, na daňové území České republiky z jiného členského státu vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v tomto členském státě; daňovým zástupcem pro zasílání vybraných výrobků může být pouze osoba, která není totožná s fyzickou osobou, které jsou vybrané výrobky zasílány.“

spotřebiteli se již výrobek pohybuje jako zdaněný (příp. osvobozený) bez vlivu na další zdanění, protože to je jednorázové.

Podmíněné osvobození od spotřební daně vztahující se k prvnímu okruhu je dočasné, časově omezené a trvá po dobu umístění výrobku v daňovém skladu, během přepravy výrobku mezi dvěma daňovými sklady nebo při přepravě výrobku z daňového skladu oprávněnému příjemci. ZSPD používá také termín „výrobky podmíněně osvobozené od daně“, který má souvislost s Celním kodexem a zahrnuje výrobky v režimech s podmíněným osvobozením od dovozního cla⁵⁴, výrobky nacházející se ve svobodném pásmu nebo ve svobodném skladu a výrobky dopravované mezi státy Společenství přes státy ESVO⁵⁵ nebo přes třetí země s výjimkou těch, které jsou členy ESVO.⁵⁶

Vedle podmíněného osvobození od spotřební daně ZSPD definuje vybrané výrobky **osvobozené (trvale)** od spotřební daně. Sem patří výrobky:

- dovezené ze třetí země, pokud se na ně vztahuje osvobození od dovozního cla (podmínkou je splnění množstevních a hodnotových limitů – viz Tabulka 3),
- dovezené ze třetí země, pokud se na ně vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty (což je podmíněno splněním množstevních a věkových limitů – viz Tabulka 2),
- dopravené z území jiného členského státu EU, a to pro ozbrojené síly NATO nebo pro osoby požívající výsad a imunit,
- nakoupené vybranými státními a jinými orgány České republiky v době vyhlášeného ohrožení státu.⁵⁷

Osoba, která vybrané výrobky pořizuje a dále s nimi nakládá jako s trvale osvobozenými od spotřební daně, se nazývá uživatel vybraných výrobků osvobozených od daně⁵⁸ (dále jen „uživatel“). U výše uvedených případů pořízení výrobků uživatel nemá povinnost požádat správce daně o vydání zvláštního povolení. Mimo tyto případy

⁵⁴ K těmto režimům patří režim vnější tranzit, uskladňování v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, přepracování pod celním dohledem a dočasné použití.

⁵⁵ Evropské sdružení volného obchodu, jeho členy jsou Norsko, Švýcarsko, Island a Lichtenštejnsko.

⁵⁶ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 68-69

⁵⁷ Tamtéž, s. 108-110

⁵⁸ Dle § 3 písm. j) ZSPD

však mohou existovat i další, které zakládají povinnost uživatele požádat svůj místně příslušný celní úřad o vydání zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně (např. lékárna pořizující líc pro výrobu léčiv). Náležitosti povolení jsou uvedeny v § 13 ZSPD, o jeho vydání rozhoduje celní ředitelství.

2.5 Osoby spojené s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně⁵⁹

2.5.1 Provozovatel daňového skladu

Je právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení celního ředitelství k provozování daňového skladu výrobního nebo distribučního, popř. obou skladů současně. Podmínky k udělení povolení jsou definovány v § 20 odst. 2 - 6 ZSPD. Jedním ze základních požadavků na provozovatele daňového skladu je **zajištění spotřební daně**. Tento instrument je vyvolán obavou správce daně, že daň nebude v momentu její splatnosti odvedena a dojde k daňovému úniku.

Existují dvě **formy zajištění**, kterými jsou:

- složení nebo převod finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně, který je zřízen celním úřadem,
- ručení, při kterém se jedná o bankovní záruku nebo ručení další osobou – tu musí jako ručitele správce daně povolit.

Také **druhy zajištění** mají dvě podoby, jimiž jsou:

- provozní zajištění, které má tři složky podle toho, na co se váže, může jít o:
 - o výrobky, u kterých se předpokládá jejich doprava z daňového skladu,
 - o výrobky vyrobené v daňovém skladu,
 - o výrobky přijaté do daňového skladu,
- zajištění pro dopravu výrobků ze skladu, jehož částka má pokrýt spotřební daň vztahující se k výrobkům vyskladněným z daňového skladu a dopravovaným v režimu podmíněného osvobození od daně.

⁵⁹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 74-84

U provozního zajištění má částka ručení za úkol pokrýt spotřební daň připadající na všechny výrobky, které se v daňovém skladu nacházejí v příslušném zdaňovacím období. Tuto částku musíme porovnat s minimálním limitem pro zajištění, jehož výše je zprůměrovaná částka daně, která připadá na jedno zdaňovací období, vypočtená z údajů běžného roku⁶⁰.

V některých přesně specifikovaných případech se zajištění daně nevyžaduje, např. v případě dopravy minerálních olejů produktovodem, dopravy zvláště denaturovaného lihu po území tuzemska.

Stejně jako je stanovena minimální výše zajištění spotřební daně, jsou stanoveny i maximální limity pro zajištění v případě zajištění formou složení nebo převodu finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění. Je tomu tak proto, že tyto peněžní prostředky nejsou po celou dobu uložení úročeny, což znamená ztráty osob poskytujících zajištění v podobě nákladů ušlé příležitosti.

Maximální limity pro zajištění daně v jednom daňovém skladu jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka 4: Maximální limity pro zajištění daně v jednom daňovém skladu (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 58 odst. 1, § 77 odst. 1 a 2, § 90, § 116a ZSPD)

Druh výrobku v daňovém skladu	Limit (v mil. Kč)
Minerální oleje	100
Líh - provozování jednoho skladu	40
Líh - provozování dvou a více skladů	120
Pivo	80
Tabákové výrobky - provozování jednoho skladu	50
Tabákové výrobky - provozování dvou a více skladů	100

Daňové sklady mohou být **výrobní** a **distribuční**, liší se jen v tom, že ve výrobním skladu lze navíc výrobky i vyrábět. Až na výjimky platí, že vybrané výrobky je možné vyrábět pouze v daňovém skladu. Proto je zřizují všichni výrobci vybraných výrobků (např. pivovary, lihovary, rafinérie). Distribuční daňové sklady slouží k přijímání výrobků, skladování a jejich následnému dodání odběratelům. Požadavky na tento typ skladu jsou např. skladovací kapacita či roční odbyt. Některé objekty mají přímo

⁶⁰ Za běžný rok se považuje 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

zakázáno stát se daňovým skladem, např. čerpací stanice, a to z důvodu obecné obavy z daňových úniků.⁶¹

2.5.2 Daňový zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu EU

Přijímá od provozovatele daňového skladu z jiného členského státu vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, které uvede do volného daňového oběhu, podá daňové přiznání a následně zaplatí daň. Tyto výrobky prodá dalším osobám, dle ZSPD si je totiž nemůže nechat kvůli zásadě, že nesmí být osobou, která výrobky uvedené do volného daňového oběhu odebírá. Využití daňového zástupce má pro provozovatele daňového skladu z jiného členského státu tu výhodu, že zasílá do tuzemska výrobky, aniž by je musel uvést do volného daňového oběhu ve svém členském státě, což by znamenalo povinnost přiznat a zaplatit daň a podat daňové přiznání. Z tohoto postupu těží také odběratel, který by se musel v případě odebrání výrobků přímo od provozovatele daňového skladu z jiného členského státu registrovat jako plátce, podat daňové přiznání a zaplatit spotřební daň. Formálním nákupem výrobků od daňového zástupce mu tyto starosti odpadají, protože pořizuje výrobek již zdaněný tuzemskou spotřební daní.

Daňový zástupce má povinnost zajistit daň. Pro zajištění platí stejné zásady jako u provozovatele daňového skladu.

2.5.3 Oprávněný příjemce

Status oprávněného příjemce má pro zahraničního dodavatele výrobku (provozovatele daňového skladu) stejné výhody jako u výše zmíněného daňového zástupce. Tuzemský příjemce v tomto případě musí zajistit daň, podat daňové přiznání a přiznat a odvést spotřební daň. Odběratel však může vybraný výrobek pořizovat bez zahraniční spotřební daně. Kdyby neměl tento status, mohl by dodavatel trvat v obchodních podmínkách na zahrnutí spotřební daně do ceny pořizovaného výrobku jako zajištění pro případ neobdržení potřebných dokladů od odběratele zajišťujících vrácení daně ve státě jeho sídla.

⁶¹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 64-67

Podle četnosti přijímání výrobků se oprávnění příjemci dělí na oprávněné příjemce pro:

- **opakované** přijímání vybraných výrobků⁶², jimž vydává povolení celní ředitelství, zajištění daně zde probíhá na obdobném principu jako u provozovatele daňového skladu,
- **jednorázové** přijímání vybraných výrobků⁶³, kterým vydává povolení celní úřad, zajištění může probíhat pouze převodem nebo složením peněžních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně.

2.6 Prokázání zdanění vybraných výrobků

Zdanění vybraných výrobků je nutné dokladově prokázat u výrobků, které nejsou určeny pro osobní spotřebu (tzn. výrobky ve větším množství, než uvádí § 4 odst. 5 ZSPD – viz Tabulky 2 a 3).

Doklady prokazujícími zdanění jsou:

- **daňový doklad**, vystavuje plátce spotřební daně při uvedení výrobků do volného daňového oběhu,
- **doklad o prodeji**, který vydává prodávající při prodeji vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu,
- **doklad o dopravě**, vystavuje osoba vyskladňující vybrané výrobky pro vlastní dopravu,
- **rozhodnutí celního úřadu** prokazující zdanění dovezených vybraných výrobků a uvedených do celního režimu volný oběh nebo aktivní zušlechťovací styk v systému navracení.⁶⁴

2.7 Vznik daňové povinnosti, povinnost daň přiznat a zaplatit

Dále jsou uvedeny pojmy znějící podobně, v jejichž významu jsou podstatné rozdíly.

Vznik daňové povinnosti je spojen s výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo jejich dovozem na daňové území Evropského společenství.⁶⁵

⁶² Dle § 22 ZSPD

⁶³ Dle § 23 ZSPD

⁶⁴ Dle § 5 ZSPD

Touto definicí se rozumí výše spotřební daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vznikla nebo vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.⁶⁶

Uvedením do volného oběhu se rozumí:

- každé vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (vč. protiprávního),
- každá výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně (vč. protiprávního),
- každý dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně (vč. protiprávního).⁶⁷

Povinnost odvést daň státu představuje samotný proces přesunu peněžních prostředků na účet státu ve výši vypočtené daně. Tímto procesem stát realizuje daňový výnos.⁶⁸

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud výroba vybraných výrobků probíhá v daňovém skladu, mezi okamžikem vzniku daňové povinnosti a povinnosti přiznat a zaplatit daň vzniká časová prodleva. V případě výroby vybraných výrobků mimo daňový sklad tyto okamžiky splývají.

2.8 Plátcí spotřebních daní⁶⁹

§ 4 ZSPD definuje plátce, kterým může být jak fyzická, tak i právnická osoba. Nejčastěji se plátcem stane osoba, které vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit, ale může jít i o jiné důvody, z nichž nejčastějším je vrácení spotřební daně. Osoby se musí registrovat jako plátcí daně u svého místně příslušného správce daně.

⁶⁵ Dle § 8 ZSPD

⁶⁶ Dle § 9 odst. 1 ZSPD

⁶⁷ Dle § 7 písm. l) ZSPD

⁶⁸ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 91-92

⁶⁹ Tamtéž, s. 131-136

V některých případech plátcí nemají registrační povinnost, jde např. o případy, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň vznikla z důvodu porušení pravidel zákona.

2.8.1 Plátcí daně s povinností registrace

K plátcům daně s povinností registrace patří např.:

- provozovatel daňového skladu,
- oprávněný příjemce,
- výrobce vybraných výrobků, který není provozovatelem daňového skladu,
- daňový zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu EU,
- daňový zástupce pro zasílání,
- osoba, která odebrala v tuzemsku vybrané výrobky z jiného členského státu EU za účelem svého podnikání, a tyto výrobky tam byly uvedeny do volného daňového oběhu,
- osoba, která porušila režim podmíněného osvobození od spotřební daně během dopravy výrobků,
- osoba, která použila výrobek osvobozený od spotřební daně na jiný účel, než na jaký se osvobození vztahuje.

Tyto osoby se stávají plátcí, pokud jim vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Povinnost registrace mívají i osoby, kterým vznikl nárok na vrácení spotřební daně, což bude vysvětleno v dalším textu. V tomto kontextu se může jednat např. o vývozce vybraných výrobků do třetích zemí.

Pokud je plátce více spotřebních daní, registruje se ke každé dani samostatně. K registraci musí dojít nejpozději do dne vzniku první povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit nebo prvního uplatnění nároku na vrácení spotřební daně v daňovém přiznání.

2.8.2 Plátcí daně bez povinnosti registrace

Plátcí bez povinnosti registrace se dají rozčlenit také na dvě skupiny, a to:

- plátcí daně bez povinnosti registrace, kterým vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit, tuto skupinu můžeme dále rozčlenit na:
 - o osoby, které použily výrobek, u kterého již byla vrácena spotřební daň, na účel neslučitelný s vrácením daně,

- osoby, které dovezly výrobek ze třetí země a neuvedly jej do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
 - osoby, které skladují nebo dopravují výrobky v rozsahu označeném jako „větší množství“ a nejsou schopny prokázat jejich zdanění, příp. osvobození od spotřební daně,
- plátcí daně bez povinnosti registrace, kterým vznikl nárok na vrácení spotřební daně, kam patří:
- osoby, které dopravily nebo nechaly dopravit vybrané výrobky do jiného členského státu EU za účelem podnikání, a tyto výrobky již byly v tuzemsku uvedeny do volného daňového oběhu,
 - osoby, které zaslaly výrobky fyzické osobě nepovinné k dani s místem pobytu v jiném členském státě EU, a tyto výrobky již byly v tuzemsku uvedeny do volného daňového oběhu.

Konkrétní plátcí budou dále charakterizováni v dalším textu u charakteristiky jednotlivých spotřebních daní.

2.9 Vracení spotřebních daní

Aby mohla být daň vrácena, musí být nejprve přiznána a zaplácena. Vracení se tak týká zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu. Nárok na vrácení je maximálně ve výši skutečně přiznané a zaplacené spotřební daně v den uvedení do volného daňového oběhu nebo v den dovozu. Vzniká konkrétním dnem, s nímž je spojena událost, která jej zakládá. Uplatnění nároku je možné v běžném daňovém přiznání maximálně do šesti měsíců ode dne, kdy mohl být uplatněn poprvé (do šesti měsíců od 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikl). Pokud není plátcem uplatněn a ten uvede opětovně vybrané výrobky do volného daňového oběhu, má se za to, že nárok na vrácení spotřební daně byl uplatněn (vybrané výrobky jsou tak zdaněny dvakrát).⁷⁰

⁷⁰ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 156-158

Události zakládající nárok na vrácení spotřební daně:

- den propuštění vybraných výrobků do režimu vývozu nebo režimu pasivního zušlechťovacího styku, plátce musí prokázat výstup vybraných výrobků z daňového území Evropského společenství,
- den opětovného uvedení vybraných výrobků do režimu podmíněného osvobození od daně provozovatelem daňového skladu,
- den zničení vybraných výrobků v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události, která nastala u výrobce, který není provozovatel daňového skladu, u oprávněného příjemce nebo u daňového zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu EU. Nepředvídatelná a neodvratitelná událost v zákoně není definována, obecně se jedná o takovou situaci, která nastala bez předchozí možnosti se na ni připravit a zároveň jí zabránit (např. povodně, nezaviněné havárie),
- den splnění poslední podmínky pro vrácení spotřební daně při dodání výrobku do jiného členského státu EU pro účely podnikání (zachování principu výběru daně v zemi spotřeby),
- den předložení posledního z dokladů při zasílání výrobků do jiného členského státu EU (princip jednorázovosti zdanění a výběru daně v zemi spotřeby),
- den zjištění nových skutečností oproti těm, které původně vedly ke zdanění výrobku v tuzemsku (jde o případy s porušením režimu podmíněného osvobození od daně při přepravě mezi členskými státy EU).⁷¹

2.10 Dodávání vybraných výrobků mezi členskými státy EU⁷²

Vybrané výrobky je možné přepravovat buď v režimu podmíněného osvobození, nebo v režimu volného daňového oběhu. Osoby spojené s režimem podmíněného osvobození byly popsány výše, proto bude tato část zaměřena na pohyb vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu, do nějž byly uvedeny v členském státě zahájení přepravy.

⁷¹ Dle § 14 ZSPD

⁷² SVÁTKOVÁ, S, *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 171-185

V praxi mohou nastat následující situace:

- **doprava vybraných výrobků z jiného členského státu do tuzemska pro účely podnikání⁷³**, kdy se využije princip výběru daně v zemi spotřeby, tzn. v tuzemsku. Aby byla zachována jednorázovost zdanění, vznikne dodavateli nárok na vrácení spotřební daně v „jeho“ státě. Je na smluvních podmínkách mezi subjekty, zda dodavatel dodává vybraný výrobek v ceně bez spotřební daně přiznané a odvedené v jiném členském státě nebo s ní. Během přepravy doprovází vybraný výrobek zjednodušený průvodní doklad⁷⁴ obsahující např. údaje o dodavateli, odběrateli, místě dodání. Tento doklad vyhotovuje dodavatel ve třech vyhotoveních, z nichž si první ponechá, druhé je určeno pro odběratele a třetí vyhotovení odběratel po přijetí výrobků potvrdí a zašle zpět dodavateli, který má na jeho základě právo žádat o vrácení spotřební daně. Tuzemský odběratel má vůči správci daně určité povinnosti, rozdělené z časového hlediska na dobu před a po odebrání vybraného výrobku. Do první skupiny patří např. oznámit množství a druh výrobku, který odebere, současně se registrovat jako plátce spotřební daně a zajistit spotřební daň formou složení peněžních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně ve výši spotřební daně, která by byla odvedena z vybraných výrobků v tuzemsku. Povinnosti po odebrání výrobků spočívají v podání daňového přiznání, přiznání a zaplacení daně a odvedení spotřební daně státu. V souvislosti s odvedením daně existují dva možné postupy. Daň může být uhrazena z částky zajištění daně celním úřadem nebo ji může odběratel zaplatit ze svých peněžních prostředků. V praxi je užívanější první postup z důvodu menší administrativní a finanční náročnosti,
- **doprava vybraných výrobků z tuzemska do jiného členského státu pro účely podnikání⁷⁵**, což je zrcadlová situace oproti výše uvedené. Znovu platí princip země spotřeby. Rozdílnost spočívá v tom, že se tuzemský dodavatel nemusí registrovat za plátce spotřební daně. Ovšem ostatní povinnosti je opět možné rozdělit na povinnosti před zahájením dopravy vybraného výrobku do jiného členského státu a po ukončení dopravy. Povinnosti před zahájením

⁷³ Dle § 29 ZSPD

⁷⁴ Dle § 30 ZSPD

⁷⁵ Dle § 31 ZSPD

dopravy zahrnují např. písemné oznámení dodání vybraného výrobku do jiného členského státu místně příslušnému celnímu úřadu, oznámení budoucího uplatnění nároku na vrácení daně správci daně, předložení dokladu o zaplacení spotřební daně v tuzemsku – např. daňový doklad či doklad o prodeji, a dodavatel musí také vyhotovit zjednodušený průvodní doklad ve třech vyhotoveních – jedno vyhotovení by se mu mělo s potvrzením přijetí výrobku vrátit zpět. S uplatněním nároku na odpočet daně souvisejí i povinnosti po ukončení dopravy, patří mezi ně předložení potvrzeného dílu zjednodušeného průvodního dokladu celnímu úřadu a předložení důkazů o tom, že daň bude přiznána a zaplacena v jiném členském státě nebo se již tak stalo. Za tento důkaz se považuje např. doklad o zajištění daně. Teprve po splnění všech podmínek vzniká tuzemskému plátcovi nárok na vrácení spotřební daně, který nárokuje v daňovém přiznání,

- **doprava vybraných výrobků z jiného členského státu do tuzemska fyzickou osobou pro její osobní spotřebu.**⁷⁶ V tomto případě se uplatní princip země původu a v tuzemsku je toto pořízení za splnění podmínek osvobozeno od spotřební daně. Těmito podmínkami jsou např. množství limity (viz Tabulka 2) a další relevantní kritéria, jako např. zda je tuzemská osoba podnikatelským subjektem, důvod pořízení výrobku, množství a povaha výrobku, doklady doprovázející výrobek, místo uložení výrobků, způsob dopravy výrobku – je nutné, aby dopravu provedl sám občan,
- **drobné zásilky neobchodního charakteru zasílané fyzickou osobou z jiného členského státu fyzické osobě do tuzemska.**⁷⁷ Výběr daně proběhne v zemi původu, fyzická osoba v tuzemsku nabývá vybraný výrobek zdaněný v jiném členském státě jako osvobozený od daně. Aby mohlo dojít k osvobození v tuzemsku, musejí být splněny množství limity (viz Tabulka 2) a další relevantní kritéria jako u předchozího případu,
- **zasílání vybraných výrobků fyzické osobě do tuzemska z jiného členského státu.**⁷⁸ Uplatní se princip země spotřeby. Dodavatel (zasílatel) dodává vybrané výrobky v rámci podnikání, tuzemský občan je přijímá pro svou osobní

⁷⁶ Dle § 32 odst. 1 a 2 ZSPD

⁷⁷ Dle § 32 odst. 3 ZSPD

⁷⁸ Dle § 33 odst. 1 až 13 ZSPD

spotřebu. Zasílatel má povinnost zvolit si pro zasílání výrobků daňového zástupce, pokud tak neučiní, je povinen plnit všechny povinnosti zástupce. Zastoupení je možné na základě povolení k ustanovení daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků⁷⁹, návrh na ustanovení podává zasílatel správci daně. Důležitou podmínkou je, že daňový zástupce nesmí být osobou, které jsou výrobky zasílány. Povinnosti daňového zástupce je možné rozdělit podle časového hlediska na povinnosti před a po každém odeslání výrobků z jiného členského státu. Před odesláním má oznamovací povinnost zahrnující sdělení správci daně název, druh, množství výrobků dopravovaných do tuzemska, jméno a místo pobytu občana (konečného spotřebitele) a zajištění spotřební daně složením hotovosti nebo převodem peněžních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem ve výši vztahující se k zasílaným výrobkům. Po přijetí výrobku fyzickou osobou má zástupce povinnost podat daňové přiznání, přiznat a odvést spotřební daň. Odvedení spotřební daně může být jednak z peněžních prostředků zástupce, nebo správce daně může uhradit daň ze složeného zajištění daně,

- **zasílání výrobků fyzické osobě do jiného členského státu z tuzemska.**⁸⁰ Tato situace je zrcadlovou k předchozí popsané, rovněž se použije princip výběru daně v zemi spotřeby. Tuzemský podnikatel zasílá vybrané výrobky v rámci svého podnikání fyzické osobě pro její osobní spotřebu. Povinnosti zasílatele je opět možné rozdělit na povinnosti před odesláním výrobků do jiného členského státu a povinnosti po odeslání výrobku. K prvně jmenovaným patří oznamovací povinnost, přičemž zasílatel musí písemně oznámit správci daně budoucí dopravu výrobků vč. jejich názvu, množství a státu, ve kterém se budou nacházet po ukončení dopravy. Zasílatel se nemusí v tuzemsku registrovat jako plátce spotřební daně. Po odeslání výrobků má tuzemský zasílatel právo uplatnit nárok na vrácení spotřební daně. Aby tak mohl učinit, musí předložit správci daně doklad o zaplacení spotřební daně v tuzemsku (např. doklad o prodeji, daňový doklad) a doklad o přiznání spotřební daně v jiném členském státě. Po předložení obou dokladů může tuzemský podnikatel uplatnit nárok na vrácení spotřební daně v daňovém přiznání. Kromě těchto úkonů v tuzemsku má

⁷⁹ Povolení je upraveno v § 33a ZSPD

⁸⁰ Dle § 33 odst. 13 až 14 ZSPD

zasílatel povinnost prokázat splnění všech dalších podmínek, které vyžaduje stát ukončení dopravy vybraného výrobku (např. zaplacení spotřební daně, podání daňového přiznání, oznámení dopravy vybraného výrobku, registrace za plátce spotřební daně nebo ustanovení daňového zástupce).

2.11 Dovoz a vývoz vybraných výrobků⁸¹

Dovoz a vývoz se může uskutečňovat buď v rámci podnikání, nebo mimo něj. Definice dovozu byla uvedena výše, vývozem se rozumí „propuštění vybraných výrobků do režimu vývozu nebo do režimu pasivního zušlechťovacího styku a výstup z daňového území Evropského společenství.“⁸²

Při **dovozu** vybraných výrobků za účelem podnikání se nepodává daňové přiznání, je nahrazeno celním prohlášením, vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit upravuje § 9 odst. 2 ZSPD a váže se ke dni vzniku celního dluhu v případech, kdy vybrané výrobky nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně. U vybraných výrobků uvedených do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Spotřební daň je splatná ve lhůtě splatnosti celního dluhu, tj. do 10 kalendářních dnů ode dne doručení rozhodnutí celního úřadu o vyměření celního dluhu.

V některých případech se při dovozu spotřební daň neodvádí. Je to v případech, kdy je dovážený výrobek osvobozen od dovozního cla, do této kategorie spadají pohonné hmoty v běžných nádržích osobních a užitkových motorových vozidel. Dále jde o případy vybraných výrobků trvale osvobozených od spotřební daně, kdy je uživatel současně deklarantem.

Při dovozu vybraných výrobků neobchodní povahy se rozlišují dovozy výrobků v osobních zavazadlech cestujících, které jsou osvobozeny od spotřební daně, pokud jsou osvobozeny od DPH (podmínky a množství limity viz Tabulka 2) a zásilky vybraných výrobků neobchodní povahy zasílané mezi soukromými osobami, které jsou

⁸¹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 187-200

⁸² Dle § 3 písm. d) ZSPD

osvobozeny od spotřební daně, pokud jsou osvobozeny od dovozního cla (podmínky a množství limity viz Tabulka 3).

Vývoz vybraných výrobků v rámci podnikání může probíhat z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tzn. vývoz přímo z daňového skladu, nebo z režimu volného daňového oběhu. Jsou-li vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, doprovázejí je dva doklady, a to celní prohlášení a průvodní doklad⁸³ (oba mají elektronickou formu). V průvodním dokladu je uveden výstupní pohraniční celní úřad (rozdíl oproti intrakomunitárním pohybům, kdy je uveden přijímající daňový sklad). Vývoz je ukončen potvrzením průvodního dokladu výstupním pohraničním celním úřadem. Protože vybrané výrobky nebyly v tuzemsku zdaněny, nemůže být s tímto vývozem spojeno vrácení spotřební daně.

U vývozu mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně je možné vrácení spotřební daně (zachování principu jednorázového zdanění v zemi spotřeby). Nárok na vrácení daně vzniká vývozci dnem propuštění vybraných výrobků do celního režimu vývoz nebo pasivní zušlechťovací styk. Podmínkou je prokázání výstupu výrobků z daňového území Společenství.⁸⁴ Vracení spotřební daně se pochopitelně týká výrobků, které se nacházejí ve volném daňovém oběhu a nejsou trvale osvobozené. Stejně tak se nevrací spotřební daň u minerálních olejů obsažených v nádržích motorových vozidel (návaznost s dovozem kdy se daň nepřiznává).

Při vývozu vybraných výrobků fyzickou osobou mimo podnikání probíhá zdanění na principu země původu, tedy vybrané výrobky jsou zdaněny v tuzemsku a při vývozu nevzniká nárok na vrácení spotřební daně.

⁸³ Dle § 27b ZSPD

⁸⁴ Dle § 14 odst. 1 písm. a) ZSPD

2.12 Daň z minerálních olejů

Předmět daně

§ 45 ZSPD upravuje předmět spotřební daně z minerálních olejů, jehož výčet je velmi rozsáhlý a odkazuje na kódy nomenklatury⁸⁵.

Do tohoto výčtu patří zejména:

- motorové benziny a ostatní benziny nespádající pod pohonné hmoty (lakový, technický, lékařský), letecké pohonné hmoty benzinového typu (letecký benzin, benziny pro letecké tryskové motory),
- střední oleje (petrolej, letecký petrolej) a těžké plynové oleje (motorová nafta, lehký topný olej),
- těžké topné oleje, např. mazut. Tyto minerální oleje se používají v teplárnách pro výrobu tepla nebo jako pohonná hmota v lodích,
- odpadní oleje, např. odpadní ropa, olejové kaly a podobné odpadní oleje nehodící se použitím jako původní produkty. Rozdělení odpadních olejů je dle obsahu nebezpečných látek,
- zkapalněné ropné plyny pro pohon motorů a výrobu tepla (např. LPG⁸⁶),
- směsi minerálních olejů. Do této skupiny patří např. směs motorové nafty a metylesteru řepkového oleje (dále jen „MEŘO“), jehož podíl ve směsi musí být min. 30 %. Dále do této skupiny patří směsi benzinu a dalšího minerálního oleje, např. lihu obecně nebo zvláště denaturovaného⁸⁷, etyl-terciál-butyl-éteru (dále jen „ETBE“), kyslíkatých složek biologického původu,
- jednodruhové rostlinné oleje (sojový, podzemnicový, olivový, palmový, slunečnicový, kokosový, řepkový, hořčičný, světlicový, bavlníkový), směsi rostlinných olejů, směsi živočišných a rostlinných tuků a olejů, margariny, přípravky z rostlinných nebo živočišných tuků a olejů, metanol kvasného původu, monoalkylestery mastných kyselin pouze za předpokladu, že jsou používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla,

⁸⁵ Dle § 3 písm. o) ZSPD představuje kód nomenklatury je závazné číselné označení výrobku.

⁸⁶ Z anglického liquefied petroleum gases, někdy se tyto plyny označují jako propan-butan dle dvou základních složek.

⁸⁷ Denaturovaný líh je líh znehodnocený k pitným účelům.

- rašelina, tuhé uhlovodíky (vazelína, parafin a další),
- výrobky používané jako přísada do minerálních olejů určených pro pohon motorů (tzv. aditiva),
- ostatní výrobky sloužící pro pohon motorů neuvedené v ZSPD.⁸⁸

Základ daně

Základ daně je upraven v § 47 ZSPD a je jím 1000 litrů minerálních olejů, kromě zkapalněných ropných plynů a těžkých topných olejů, u kterých je základem daně množství minerálních olejů vyjádřené v tunách čisté hmotnosti.

Sazba daně

Sazba daně je pevná a závisí na konkrétním druhu minerálního oleje, zohledněno je i přidávání biosložek do minerálních olejů.

Níže je uvedena tabulka s přehledem některých sazeb daní z minerálních olejů od roku 2004, kdy vzešel v platnost ZSPD, z níž je patrný trend držení úrovně a postupného zvyšování sazeb u některých minerálních olejů, s výjimkou tzv. „směsné nafty“ (dle § 45 odst. 2 písm. c) ZSPD), která obsahuje min. 30 % MEŘO.

Naši zákonodárci jsou v pohybu sazeb spotřebních daní omezeni Směrnicí 2008/118/ES, která stanoví minimální sazby spotřebních daní. Tento fakt není pro Českou republiku příznivý s ohledem na to, že kupní síla zdejších obyvatel je oproti obyvatelům sousedních, především západních, zemí nižší. Další nevýhodou, která plyne z tohoto zásahu je, že Česká republika nemůže využít potenciálu, který jí poskytuje poloha uprostřed Evropy zajišťující velkou část tranzitní dopravy přes její území. V současné době, kdy byly od 1. 1. 2010 zvýšeny sazby spotřebních daní z minerálních olejů, a také působením hospodářské krize, vyvolává výše spotřební daně, zejména u nafty, velké politické debaty a sociální nespokojenost u občanů.

⁸⁸ KOTENOVÁ, K, PETROVÁ, P a TOMÍČEK, M. *Zákon o spotřebních daních : Komentář*. 2010. s. 193 - 211

Tabulka 5: Vývoj sazeb spotřební daně u vybraných minerálních olejů (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 48 ZSPD)

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně platná od níže uvedeného data			
		1.1.2004	1.1.2007	1.3.2008	1.1.2010
2710	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l vč. v Kč za 1000 l	11 840	11 840	11 840	12 840
	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l v Kč za 1000 l	13 710	13 710	13 710	13 710
	střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) v Kč za 1000 l	9 950	9 950	9 950	10 950
	těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c) v Kč za tunu	472	472	472	472
	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d) v Kč za 1000 l	0	0	0	660
	směsi dle § 45 odst. 2 písm. c) v Kč za 1000 l	6 866	9 950	6 866	7 665
2711	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e) v Kč za tunu	3 933	3 933	3 933	3 933
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f) v Kč za tunu	0	0	0	0
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g) v Kč za tunu	1 290	1 290	1 290	1 290

Dále je přiložena tabulka s minimálními sazbami stanovenými Směrnicí Rady 2003/96/ES. Sazby jsou uvedeny v EUR, pro přepočítání na Kč se dle této směrnice používá kurz platný k prvnímu pracovnímu dni měsíce října předcházejícího roku zveřejněný v Úředním věstníku Evropské unie.

Tabulka 6: Minimální sazby spotřebních daní u minerálních olejů dle směrnice 2003/96/ES (Zdroj: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/svet/sazby-EU/>)

Minimální sazby daně u jednotlivých minerálních olejů v EUR /1000 l	Období	
	2004 - 2009	Od 2010
Olovnatý benzin	421	421
Bezolovnatý benzin	359	359
Nafta	302	330
Petrolej	302	330
LPG	125	125

V roce 2009 činila v České republice sazba daně u olovnatého benzinu v přepočtu 559,30 EUR a u bezolvnatého benzinu 483,10 EUR. U motorové nafty činila sazba 405,9 EUR.⁸⁹ Je patrné, že prostor pro možné snížení sazeb naši zákonodárci mají.

Při kurzu 24,513 Kč/EUR převyšovala sazba daně u olovnatého benzinu minimální sazbu v přepočtu přibližně o 3 000 Kč. U olovnatého benzinu byl rozdíl ještě vyšší a činil přibližně 3 400 Kč. U motorové nafty převyšovala sazba v České republice minimální sazbu přibližně o 2 550 Kč.⁹⁰

V roce 2010 se užíval kurz z října 2009, u něhož došlo k oslabení české měny vůči euru a sazby přepočtené kurzem 25,42 Kč/EUR činily u bezolvnatého benzinu 505,11 EUR a u olovnatého benzinu 539,34 EUR. U motorové nafty byla sazba 430,76 EUR.⁹¹

Rezerva oproti minimální sazbě byla u olovnatého benzinu přibližně 3 000 Kč, u bezolvnatého benzinu 3 700 Kč. U motorové nafty byla rezerva přibližně 2 550 Kč.

Plátce daně

Plátcí spotřebních daní byli obecně popsáni výše, u minerálních olejů jsou jimi dle § 44 ZSPD také fyzické a právnické osoby, kterým vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň zejména v situacích, kdy:

- prodaly nebo použily jakýkoliv výrobek pro pohon motorů s výjimkou olejů, které jsou předmětem daně ze zemního plynu,
- prodaly nebo použily aditiva do minerálních olejů,
- prodaly nebo použily olej s nižší sazbou daně pro účely, ke kterým se vztahuje vyšší sazba daně,
- prodaly, bezúplatně předaly nebo použily nezdaněné odpadní oleje pro pohon motorů nebo výrobu tepla.⁹²

Vývoj počtu plátců spotřební daně z minerálních olejů zachycuje následující tabulka.

⁸⁹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2010. s. 339

⁹⁰ Kurz dle Úředního věstníku Evropské unie C 250 ze dne 2. 10. 2008

⁹¹ Kurz dle Úředního věstníku Evropské unie C 237 ze dne 2. 10. 2009

⁹² SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 137

Tabulka 7: Počet registrovaných plátců spotřební daně z minerálních olejů (Zdroj: Informace poskytnuté na vyžádání od Celní správy České republiky, Výroční zpráva Celní správy České republiky za rok 2009)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Počet plátců	439	548	608	669	572	547

Osvobození od spotřební daně

Minerální oleje, které jsou předmětem daně, nemusí být vždy zdaněny, neboť § 49 ZSPD některé z nich osvobozuje. Osvobození se odvíjí od způsobu využití minerálních olejů. Účely použití zakládající osvobození jsou:

- jiné využití než pro pohon motorů nebo výrobu tepla, což se vztahuje zejména na benziny, motorovou naftu, směsi olejů (směsná nafta, lihobenzin), jednodruhové rostlinné oleje, rašelinu, tuhé uhlovodíky,
- výroba dalších výrobků, které nejsou předmětem spotřební daně, např. jde o technický benzin při výrobě čisticích prostředků,
- použití k mineralogickým postupům nebo v metalurgických procesech, tento způsob využití se týká odpadních olejů,
- využití jako pohonná hmota v letecké dopravě, při leteckých pracích, u plaveb po vodách, pokud nejde o soukromou rekreační dopravu.

2.13 Daň z tabákových výrobků

Předmět daně

Předmět daně u tabákových výrobků je určen mnohem jednodušeji než u minerálních olejů a § 101 ZSPD definuje, co se rozumí pojmem tabákové výrobky i s jejich charakteristikami. Jde o:

- cigarety,
- doutníky,
- cigarillos (malé, slabší doutníčky do hmotnosti 3 g/kus),
- tabák ke kouření,
- ostatní tabák (pro jiné účely než kouření).

Základ daně

U tabákových výrobků není základ daně určen jednotně pro všechny výrobky. Tento fakt je zapříčiněn i odlišným způsobem stanovení sazby daně. Základem daně u cigaret je konečná cena pro spotřebitele současně s množstvím cigaret vyjádřeným v kusech (jak bude uvedeno dále, sazba daně u cigaret je kombinovaná). U doutníků a cigarillos je základ daně vyjádřen v kusech, u tabáku ke kouření v kilogramech.⁹³

Sazba daně⁹⁴

Odlišně je stanovena sazba daně u cigaret a u ostatních tabákových výrobků. U cigaret se používá kombinovaná sazba, která sestává z pevné částky připadající na 1 cigaretu a procentní části, která je součinem konečné ceny pro zákazníka a stanoveného procenta.

Výpočet lze znázornit takto:

$$\text{Daň} = (0,28 * \text{konečná cena pro zákazníka}) + (1,12 * \text{počet kusů})$$

Současně je stanovena minimální sazba, která se používá v těch případech, kdy je vypočtená sazba nižší (toto opatření zabraňuje možnosti stanovení velmi nízké ceny ze strany výrobce, čímž by dosáhl menší daňové povinnosti. Vývoj sazeb daně u cigaret od roku 2004 je znázorněn v následující tabulce.

Tabulka 8: Vývoj sazeb daně z cigaret od r. 2004 (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 104 ZSPD)

Platné od data	Sazba daně u cigaret		
	Procentní část	Pevná část	Minimální celková sazba
1. 1. 2004	23 %	0,48 Kč/ks	0,94 Kč/ks
1. 7. 2005	24 %	0,60 Kč/ks	1,13 Kč/ks
1. 4. 2006	25 %	0,73 Kč/ks	1,36 Kč/ks
1. 3. 2007	27 %	0,88 Kč/ks	1,64 Kč/ks
1. 1. 2008	28 %	1,03 Kč/ks	1,92 Kč/ks
1. 1. 2010	28 %	1,07 Kč/ks	2,01 Kč/ks
1. 5. 2011	28 %	1,12 Kč/ks	2,10 Kč/ks

Jak je z tabulky patrné, daňové zatížení u spotřební daně z cigaret neustále roste a stát se snaží využít neelasticity poptávky po tomto druhu komodit, současně musí dodržovat

⁹³ Dle § 102 ZSPD

⁹⁴ KOTENOVÁ, K, PETROVÁ, P a TOMÍČEK, M. *Zákon o spotřebních daních : Komentář*. 2010. s. 345-346

minimální stanovené sazby daně z cigaret, které činí 57 % z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejprodávanější cenové kategorie a současně nesmí být nižší než 64 EUR na 1 000 ks cigaret.⁹⁵

U ostatních tabákových výrobků se v roce 2004 uplatňovala také kombinovaná sazba daně, v současnosti se však používá pevná sazba daně, jejíž vývoj sledují následující tabulky.

Tabulka 9: Sazba spotřební daně u ostatních tabákových výrobků v r. 2004 (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 104 ZSPD)

Výrobek	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální celková sazba
Doutníky, cigarillos	5 %	0,44 Kč/ks	0,79 Kč/ks
Tabák ke kouření	7 %	600 Kč/kg	660 Kč/kg
Ostatní tabák	7 %	600 Kč/kg	660 Kč/kg

Tabulka 10: Vývoj sazeb spotřební daně u ostatních tabákových výrobků (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 104 ZSPD)

Platné od data	Pevná sazba daně		
	Doutníky, cigarillos	Tabák ke kouření	Ostatní tabák
1. 7. 2005	0,79 Kč/ks	720 Kč/kg	720 Kč/kg
1. 4. 2006	0,79 Kč/ks	810 Kč/kg	810 Kč/kg
1. 3. 2007	0,90 Kč/ks	905 Kč/kg	905 Kč/kg
1. 1. 2008	1,15 Kč/ks	1 280 Kč/kg	1 280 Kč/kg
1. 1. 2010	1,15 Kč/ks	1 340 Kč/kg	1 340 Kč/kg
1. 5. 2011	1,25 Kč/ks	1 400 Kč/kg	1 340 Kč/kg

Stejně jako u cigaret, i u ostatních tabákových výrobků dochází k pravidelnému zvyšování spotřební daně.

Plátce daně

Kromě obecně popsaných plátců spotřebních daní je v § 100c ZSPD definován jako plátce „právnická nebo fyzická osoba, která poruší zákaz prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za cenu vyšší, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce.“ Jde tedy o sankci, kdy prodávající prodal cigarety za vyšší cenu, než z jaké byla původně spotřební daň odvedena.

⁹⁵ *Spotřební daně*. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podnikatelske-prostredi/spotrebni-dane-bariery-na-vnitrim-trhu/1000520/51553/>

Vývoj plátců spotřební daně z tabákových výrobků od roku 2004 sleduje následující tabulka.

Tabulka 11: Počet registrovaných plátců spotřební daně z tabákových výrobků (Zdroj: Informace poskytnuté na vyžádání od Celní správy České republiky, Výroční zpráva Celní správy České republiky za rok 2009)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Počet plátců	60	249	521	643	441	454

Osvobození od spotřební daně

Výčet tabákových výrobků, které jsou předmětem spotřební daně, ale jsou osvobozeny, je velmi úzký. Jedná se pouze o výrobky určené pro nezbytné výrobní zkoušky a odebrané celním úřadem jako vzorky.⁹⁶

Daňové přiznání a splatnost

U tabákových výrobků je výjimečná situace v kontextu daňového přiznání. To se totiž nepodává stejně jako u ostatních spotřebních daní do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ale jeho funkci plní objednávka tabákových nálepek a daň je zaplácena použitím tabákové nálepky.⁹⁷

Tento složitější mechanismus výběru je lépe patrný z následujícího obrázku zachycující rozdílnost postupu u tabákových výrobků a ostatních vybraných výrobků.

⁹⁶ Dle § 105 ZSPD

⁹⁷ Dle § 116 ZSPD

Ostatní vybrané výrobky	Postup	Tabákové výrobky
	Objednávka tabákových nálepek u celního úřadu ↓	→ nahrazuje daňové přiznání → výpočet daňové povinnosti
	Odběr tabákových nálepek od celního úřadu ↓	→ povinnost zaplatit daň (tzv. vznik povinnosti uhradit hodnotu tabákové nálepky) → do 60 dnů od odběru nálepek povinnost odvést spotřební daň státu (tzv. splatnost hodnoty tabákové nálepky) ⇒ daňový výnos pro stát
→ vznik daňové povinnosti	Výroba vybraného výrobku ↓	→ nalepení tabákových nálepek na obal tabákových výrobků (tzv. použití tabákové nálepky) ¹⁶³ → vznik daňové povinnosti
→ uvedení výrobku do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně		→ uvedení výrobku do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně
→ povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit	Uvedení výrobku do volného daňového oběhu ↓	→ povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit → tabákové výrobky musí být označeny tabákovými nálepkami → stát již mohl realizovat daňový výnos
→ výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období (kalendářní měsíc)	Podání daňového přiznání ↓	
→ do 25 dnů po skončení zdaňovacího období ⇒ daňový výnos pro stát	Odvedení spotřební daně státu (splatnost daně)	

Obrázek 3: Srovnání výběru spotřební daně u tabákových a ostatních vybraných výrobků (Zdroj: SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 97)

2.14 Daň z lihu

Předmět daně

Daň se vztahuje na líh (etanol)⁹⁸ obsažený ve výrobcích v množství větším než 1,2 % objemových etanolu, vyňaty jsou pivo a víno, které jsou předmětem samostatné spotřební daně, a vynětí zabraňuje jejich dvojímu zdanění selektivní daní. K vynětí se však vztahuje výjimka týkající se piva a vína s obsahem lihu (etanolu) vyšším než 22 % objemových etanolu.⁹⁹

⁹⁸ Dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 61/1997 Sb., o lihu se lihem rozumí etylalkohol (etanol) získaný destilací nebo synteticky.

⁹⁹ Dle § 67 ZSPD

Výrobky jsou v ZSPD označeny kódy nomenklatury a jsou jimi např. destiláty, likéry, cordiály a ostatní lihoviny získané z ovoce.¹⁰⁰

Základ a sazby daně

§ 69 ZSPD definuje základ daně jako „množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.“

Sazba daně je pevná a závisí na způsobech výroby lihu, kterými jsou průmyslově vyrobený líh a líh vyrobený z pěstitelského pálení. Vývoj sazeb zachycuje následující tabulka a jak je z ní patrné, sazby se neměnily tolik jako u spotřební daně z minerálních olejů či tabákových výrobků. Jedním z důvodů je mnohem nižší výnosnost této daně oproti dvěma výše zmiňovaným.

Tabulka 12: Vývoj sazeb daně z lihu (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 70 ZSPD)

Platné od data	Sazba daně v Kč/hl	
	Průmyslově vyrobený líh	Lih z pěstitelského pálení
1. 1. 2004	26 500	13 300
1. 1. 2010	28 500	14 300

Sazby daně z lihu jsou ovlivňovány Evropskou unií, která stanovila minimální sazbu na 550 EUR¹⁰¹ za hektolitr čistého alkoholu. Tuto sazbu Česká republika převyšuje přibližně dvojnásobně. Výše sazeb daně z lihu u jednotlivých členských států EU jsou značně rozdílné a souvisí s určitými kulturními a historickými zvyklostmi. Nejvyšší sazby daně z lihu jsou uvalovány v tzv. skandinávských zemích.¹⁰²

Plátce daně

Vedle výše obecně popsaných plátců daně jsou plátci daně z lihu také:

- fyzické a právnické osoby, které nakoupily nebo dovezly líh a lihoviny výrobky osvobozené od daně (pokud však tato osoba nepoužije líh na účely v rozporu s osvobozením od daně, bude sice plátcem, ovšem daň odvádět nebude),

¹⁰⁰ KOTENOVÁ, K, PETROVÁ, P a TOMÍČEK, M. *Zákon o spotřebních daních : Komentář*. 2010. s. 282

¹⁰¹ Pro přepočítání na Kč se používá kurz platný k prvnímu pracovnímu dni měsíce října předcházejícího roku zveřejněný v Úředním věstníku Evropské unie.

¹⁰² ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2010. s. 342

- fyzické a právnické osoby nakládající s lihem nebo s pivem či vínem majícím skutečný obsah lihu vyšší než 22 % objemových, pokud neprokáží jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez spotřební daně,
- fyzické a právnické osoby, které překročily normy ztrát lihu.

Vývoj plátců spotřební daně z lihu zachycuje následující tabulka.

Tabulka 13: Počet registrovaných plátců spotřební daně z lihu (Zdroj: Informace poskytnuté na vyžádání od Celní správy České republiky, Výroční zpráva Celní správy České republiky za rok 2009)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Počet plátců	776	1 255	1 985	2 668	2 342	2 241

Osvobození od spotřební daně

Líh nachází široké uplatnění v řadě výrobních procesů, jejichž výsledkem jsou výrobky, které nejsou předmětem spotřebních daní. Proto je líh, obecně se dá říci, osvobozen od spotřební daně, pokud není určen jako nápoj k pitným účelům. Jde o případy:

- líh je určen jako surovina v rámci podnikatelské činnosti k výrobě potravin, potravních doplňků, k aromatizaci výrobků, jako pomocná látka,
- líh obsažený v čokoládových a dalších výrobcích, do limitu 8,5 litru etanolu na 100 kg výrobku u čokoládových výrobků, resp. do limitu 5 litrů etanolu na 100 kg ostatních výrobků,
- líh určený pro přípravu a výrobu léčiv,
- obecně denaturovaný líh bez ohledu na účel použití,
- zvláště denaturovaný líh s přesně definovaným účelem použití, např. výroba mýdel, katalyzátorů, televizních obrazovek, kvasného octa,
- líh obsažený v alkoholických nápojích znehodnocených nebo zničených za přítomnosti správce daně,
- líh sloužící jako vzorek pro testování, vzorek může odebrat sám celní úřad,
- líh do výše technicky zdůvodněných skutečných ztrát, které jsou určeny vyhláškou č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky. Ztráty jsou

rozlišeny podle typu činnosti – stáčecí, manipulační, skladovací, dopravní, při úpravách a zpracování lihu.¹⁰³

2.15 Daň z piva

Předmět daně

§ 81 ZSPD charakterizuje předmětem daně pivo s obsahem alkoholu větším než 0,5 % objemových a směsi piva s nealkoholickými nápoji obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že předmětem daně není např. tzv. nealkoholické pivo, u něhož bývá obvykle obsah alkoholu 0,1 %.

Vyjádření koncentrace piva se vyjadřuje ve stupních Plato a určí se z extraktu původní mladiny, který byl vypočten z hotového piva uváděného do oběhu (před 1. dubnem 2010 se vycházelo z extraktu původní mladiny před zakvašením).¹⁰⁴

Základ a sazby daně

Základem daně je množství piva stanovené v hektolitrech s přesností na 2 desetinná místa.¹⁰⁵

Sazby daně jsou diferencované podle velikosti pivovaru, přičemž se přihlíží k tzv. malým nezávislým pivovarům, za něž jsou považovány ty, jejichž roční výroba piva nepřesáhne 200 000 hl. Vývoj sazeb zobrazuje následující tabulka, z níž je patrné, že stejně jako u daně z lihu nedocházelo k jejich přílišným změnám. Důvod je stejný – výnos spotřební daně z piva není příliš velký.

Tabulka 14: Vývoj sazeb spotřební daně z piva (Zdroj: Vlastní zpracování dle § 85 ZSPD)

Platné od data	Sazba daně v Kč/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Malé nezávislé pivovary s výrobou v hl/rok				
		do 10 000 vč.	od 10 000 do 50 000 vč.	od 50 000 do 100 000 vč.	od 100 000 do 150 000 vč.	od 150 000 do 200 000 vč.
1. 1. 2004	24	12	14,4	16,8	19,2	21,6
1. 1. 2010	32	16	19,2	22,4	25,6	28,8

¹⁰³ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 113-114

¹⁰⁴ KOTENOVÁ, K, PETROVÁ, P a TOMÍČEK, M. *Zákon o spotřebních daních : Komentář*. 2010. s. 307-308

¹⁰⁵ Dle § 84 ZSPD

Výše sazeb je ovlivněna působením Evropské unie a minimální stanovená sazba je dle Směrnice Rady 92/84/EHS stanovena na 0,748 EUR¹⁰⁶ za hektolitr/stupeň Plato a tuto sazbu Česká republika splňuje. Přílišný prostor však naši zákonodárci s ohledem na pohyblivý kurz Kč vůči euru v pohybu sazby daně nemají.

Plátce daně

Oproti ostatním vybraným výrobkům, u piva § 80 ZSPD nedoplňuje obecně charakterizované plátce, ale naopak jejich okruh zužuje o fyzické osoby, které vyrábějí pivo sami nebo společně s osobami tvořícími s nimi domácnost pro svoji potřebu do množství 200 l za rok. Podmínkou u těchto osob je, že oznámili místně příslušnému celnímu úřadu den zahájení výroby, místo výroby a předpokládaný objem roční výroby. Vývoj plátců spotřební daně z piva zachycuje následující tabulka.

Tabulka 15: Počet registrovaných plátců spotřební daně z piva (Zdroj: Informace poskytnuté na vyžádání od Celní správy České republiky, Výroční zpráva Celní správy České republiky za rok 2009)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Počet plátců	141	190	231	264	299	324

Osvobození od spotřební daně

Stejně tak jako líh, i pivo se využívá pro mnoho dalších účelů, než pouze jako nápoj. Tyto další účely použití zakládají osvobození piva od spotřební daně a jsou jimi:

- výroba potravin a nápojů v rámci podnikatelské činnosti, pokud u nich obsah alkoholu nepřesáhne 1,2 % objemových,
- výroba a příprava léčiv, výroba octa,
- odebrání vzorku,
- úbytky do výše technicky zdůvodněných skutečných ztrát,
- výroba v zařízení pro domácí výrobu piva,
- výroba potravinářských výrobků, pokud obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Pro přepočítání na Kč se používá kurz platný k prvnímu pracovnímu dni měsíce října předcházejícího roku zveřejněný v Úředním věstníku Evropské unie.

¹⁰⁷ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 115-116

2.16 Daň z vína a meziproduktů

Předmět daně

Předmětem daně jsou vína a meziprodukty, které mají obsah alkoholu vyšší než 1,2 % objemových, současně ale nanejvýš 22 % objemových. Vína a meziprodukty, která mají obsah alkoholu pod touto hranicí, nejsou předmětem daně, vína a meziprodukty s obsahem alkoholu nad uvedenou hranicí jsou předmětem daně z lihu. Jednotlivé druhy vín jsou dále podrobně definovány kódy nomenklatury.

Vína se dělí na 2 základní kategorie, a to:

- vína šumivá, která mají hřibovitou zátku a při 20 °C musí přetlak v láhvi dosahovat nejméně 3 bary, příkladem je Bohemia Sekt,
- vína tichá.

Meziprodukty se rozumí vína, která nejsou ani šumivá, ani tichá, příkladem je burčák.¹⁰⁸

Základ a sazby daně

Základem daně je stejně jako u piva množství vína a meziproduktů vyjádřené v hektolitrech zaokrouhlené na dvě desetinná místa.¹⁰⁹

Co se týče sazeb, jako jediná daň z vína a meziproduktů neprodělala od přijetí ZSPD v roce 2004 žádnou změnu. Pro tichá vína je stanovena sazba 0 Kč/hl, pro vína šumivá a meziprodukty je stanovena sazba 2 340 Kč/hl.¹¹⁰ V rámci spotřebních daní je daň z vína a meziproduktů nejméně výnosnou daní. Směrnice Rady 92/84/EHS upravuje minimální sazby daně z vína na 0 EUR, což je dáno historickými a kulturními tradicemi, protože v některých členských zemích je víno tradičním nápojem a tyto země by byly silně proti zasahování do svého vnitřního trhu v této oblasti. U meziproduktů je stanovena minimální sazba daně na 45 EUR¹¹¹ za hektolitr výrobku.

¹⁰⁸ Dle § 93 ZSPD

¹⁰⁹ Dle § 95 ZSPD

¹¹⁰ Dle § 96 ZSPD

¹¹¹ Pro přepočítání na Kč se používá kurz platný k prvnímu pracovnímu dni měsíce října předcházejícího roku zveřejněný v Úředním věstníku Evropské unie.

Plátce daně

§ 92 ZSPD zužuje obecně popsané plátce daně o fyzické osoby vyrábějící výhradně tiché víno, pokud jejich celková roční produkce nepřesáhne 2 000 litrů a není určeno pro dopravu do jiného členského státu Evropské unie pro účely podnikání.

Vývoj plátců spotřební daně z vína a meziproductů zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 16: Počet registrovaných plátců spotřební daně z vína a meziproductů (Zdroj: Informace poskytnuté na vyžádání od Celní správy České republiky, Výroční zpráva Celní správy České republiky za rok 2009)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Počet plátců	1 940	2 307	2 504	2 656	2 742	2 844

Osvobození od spotřební daně

Stejně jako u lihu a piva, i u vína je brán zřetel u osvobození na víno neurčené ke konzumaci jako nápoje. Situace zakládající osvobození jsou:

- výroba potravin a nápojů v rámci podnikatelské činnosti, pokud u nich obsah alkoholu nepřesáhne 1,2 % objemových,
- výroba a příprava léčiv, výroba octa,
- odebrání vzorku,
- úbytky do výše technicky zdůvodněných skutečných ztrát,
- výroba potravinářských výrobků, pokud obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků.¹¹²

¹¹² SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 2009. s. 116-117

3 Praktické dopady spotřebních daní na státní rozpočet a návrhy na zlepšení

3.1 Výnos spotřebních daní

Jak již bylo uvedeno výše, spotřební daně jsou daněmi nepřímými, jejichž důležitost v současné době stoupá a tvoří přibližně 1/3 výnosu nepřímých daní. Následující tabulka zachycuje výnos spotřebních daní očištěný o vratky (ty se týkají zejména spotřební daně z minerálních olejů).

Tabulka 17: Skutečný výnos spotřebních daní v letech 2004-2009 (Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv Celní správy České republiky za roky 2005-2009, Státní závěrečný účet za rok 2004)

Rok	Skutečný výnos spotřebních daní v mld. Kč					
	Minerální oleje	Lih	Víno a meziprodukty	Pivo	Tabákové výrobky	Celkový výnos spotřebních daní
2004	65,2	5,3	0,2	3,1	22	95,8
2005	75,4	5,8	0,3	3,5	25,4	110,4
2006	76,6	6,8	0,31	3,54	32,2	119,45
2007	80,8	7,1	0,34	3,66	47	138,9
2008	82,1	7,1	0,34	3,56	37,5	130,6
2009	79,46	6,94	0,33	3,44	37,7	127,87

V roce 2004 se na výběru spotřebních daní podílely celní orgány i územní finanční orgány. Od roku 2005 přísluší výběr spotřebních daní pouze celním orgánům.

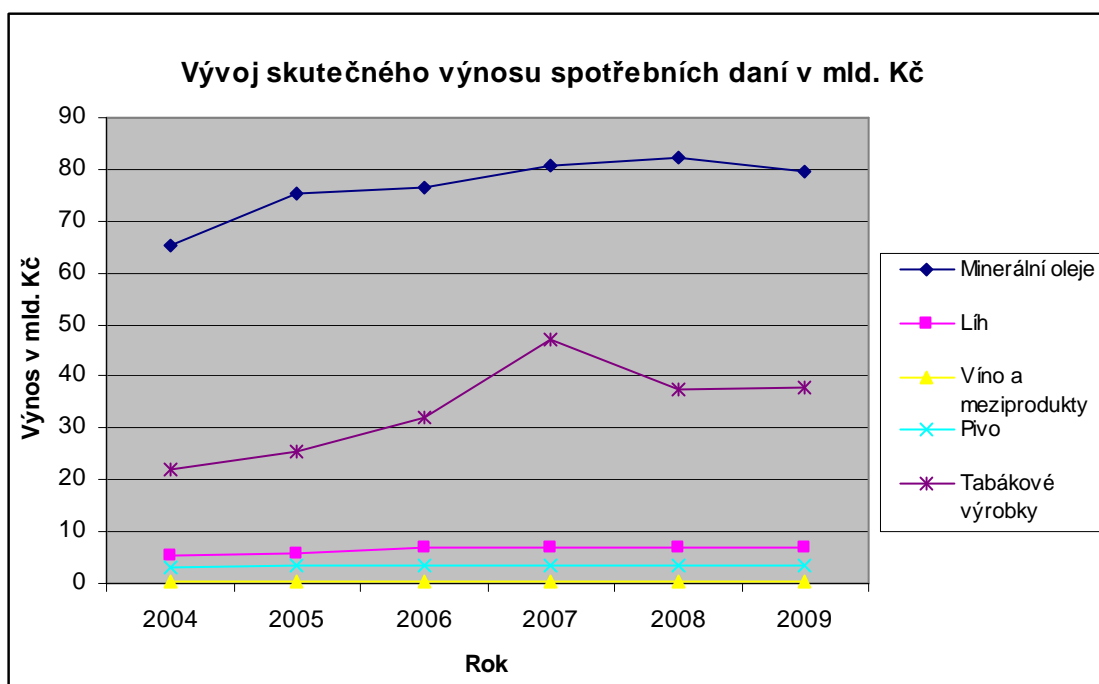
Výrazně vyšší výnos u minerálních olejů v roce 2005 byl zaznamenán kvůli novele zákona účinné od 1. července 2005, kdy došlo ke zdanění ostatních benzinů z důvodu jejich častého zneužívání k jiným než určeným účelům.

Růst výnosu spotřební daně z lihu od roku 2005 byl zapříčiněn zavedením kolkování lihovin a důslednějším kontrolováním tohoto opatření, což vedlo k růstu výnosu až k hodnotě přibližně 7 miliard Kč, kolem které výnos stále osciluje.

Výnos spotřební daně z piva i vína vykazuje stálý výnos, který však v celkovém výnosu spotřebních daní není příliš výrazný. U piva došlo v roce 2005 ke zvýšení produkce piva, současně se ale zvýšil export a tuzemští zákazníci začali projevovat zájem o 11° piva namísto 12° piv.

Spotřební daň z tabáku vykazuje po sledované období značné kolísání, které bylo dáno zejména neustálým zvyšováním sazeb daně, které byly postupně přizpůsobovány minimálním sazbám, které požadovaly směrnice Evropské unie. Před každou změnou sazeb (konkrétně k 1. 7. 2005, k 1. 4. 2006, k 1. 3. 2007 a k 1. 1. 2008) se předzásobili výrobci, dovozci i obchodníci tabákovými výrobky se současnou nižší sazbou spotřební daně. V roce 2008 se také projevil větší přesun konečných zákazníků k levnějším značkám, takže se při stejném počtu prodaných kusů vybrala menší částka daně. Dalším důsledkem vysokých sazeb spotřební daně byl nárůst nelegálních prodejů tabákových výrobků, zejména nezdaněných cigaret původem z Polska a Ukrajiny, u hranic s Polskem a Slovenskem.¹¹³

Podíl jednotlivých spotřebních daní na celkovém výnosu zachycuje i následující graf.



Graf 1: Vývoj výnosu jednotlivých spotřebních daní (Zdroj: Výroční zprávy Celní správy za roky 2005-2009, Státní závěrečný účet za rok 2004)

Další text se zaměřuje na výnos spotřebních daní v kontextu s daňovými a celkovými příjmy státního rozpočtu, jakožto nejdůležitějšího veřejného rozpočtu.

¹¹³ Výroční zprávy Celní správy za roky 2004 – 2009.

Výnos spotřebních daní je celý příjmem státního rozpočtu, s výjimkou výnosu ze spotřební daně z minerálních olejů, u kterého dle § 5 písm. b) zákona o RUD plyne 9,1 % výnosu do Státního fondu dopravní infrastruktury (dále jen „SFDI“). Do roku 2004 bylo příjmem SFDI 20 % výnosu spotřební daně z minerálních olejů. V absolutních částkách příjem SFDI osciluje kolem 7 miliard Kč ročně (do roku 2004 to bylo 10 - 13 miliard Kč).

Tabulka 18: Vývoj příjmů státního rozpočtu ČR (Zdroj: Státní závěrečné účty za roky 2004-2009)

Příjem / Rok	Vývoj příjmů státního rozpočtu					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Příjem ze spotřebních daní v mld. Kč	82,79	103,63	112,56	131,59	123,09	120,66
Daňové příjmy v mld. Kč	718	771,62	802,89	900,65	929,89	833,22
Celkové příjmy v mld. Kč	769,21	866,46	923,06	1 025,88	1 063,94	974,61
Podíl spotřebních daní na daňových příjmech v %	11,53	13,43	14,02	14,61	13,24	14,48
Podíl spotřebních daní na celkových příjmech v %	10,76	11,96	12,19	12,83	11,57	12,38

Z tabulky lze vyčíst, že příjem ze spotřebních daní do státního rozpočtu se od roku 2004 do roku 2007 razantně zvyšoval, od roku 2008 však dochází k poklesu, který lze přisuzovat znatelnému snížení výnosu daně z tabákových výrobků a malým zvýšením výnosu daně z minerálních olejů. Rok 2009 byl poznamenán finanční a hospodářskou krizí. Údaje za rok 2010 bohužel v době zpracování bakalářské práce nebyly k dispozici.

Tabulka také přinesla potvrzení výše uvedené teze, že daňové příjmy tvoří rozhodující podíl celkových příjmů státního rozpočtu.

Podíl příjmů ze spotřebních daní na daňových příjmech se pohyboval, při vyjmutí roku 2004 z důvodu vyššího odvodu daně z minerálních olejů do SFDI, kolem 14 %.

Podíl spotřebních daní na celkových příjmech se pak pohyboval ve stejném období okolo 12 %.

Z těchto údajů lze vyvodit závěr, že spotřební daně jsou skutečně stálým a významným příjmem státního rozpočtu, a proto je důležité, aby tento instrument byl využit co nejefektivněji. Další část se proto zaměřuje na možnost zvýšení efektu spotřebních daní,

a to u minerálních olejů – bezolovnatého benzínu a motorové nafty, jež mají z hlediska výnosu rozhodující úlohu.

3.2 Faktory mající vliv na výnos spotřební daně z minerálních olejů

Nejvýznamnějším faktorem, který ovlivňuje výnos spotřebních daní, je dle názoru autora **sazba daně**. Při zaměření pouze na minerální oleje, z makroekonomického hlediska pohyb sazeb daně má vliv na cenu pohonných hmot, ta ovlivňuje cenu dopravovaných výrobků, poptávané množství, což zpětně působí na výrobu společností. Výroba společností ovlivňuje zaměstnanost, a ta má vliv na koupěschopnost obyvatel. Z toho je zřejmé, že daňové břemeno ve výsledku dopadá na konečného spotřebitele. Příliš vysoké sazby daně navíc podněcují snahy o daňové úniky – ty jsou však čím dál více eliminovány jednak precizací ZSPD, spoluprací členských států Evropské unie v oblasti nepřímých daní a v neposlední řadě i rozvojem informačních technologií.

Sazby jsou ovlivněny, jak bylo zmíněno výše, **zásahy Evropské unie**. Otázkou, která se nabízí, je, zda regulace trhu je žádoucí až do této míry, kdy jsou diktovány minimální sazby daně. Není v nich zohledněna velikost trhu, kupní síly obyvatel jednotlivých zemí, ekonomická vyspělost a další faktory. Členstvím v Evropské unii se však státy zavázaly k přijímání práva EU, z čehož je možné usuzovat, že již při vstupních jednáních musely vědět, co je čeká.

V souvislosti s Evropskou unií je vhodné zmínit ještě jeden důležitý faktor, a tím je **společná měna euro**. Minimální sazby stanovené směrnicí 2003/96/EHS jsou dány právě v eurech a sazba daně platná v České republice se na euro přepočítává. Tím dochází k tomu, že sazba daně v Kč by měla být o něco vyšší než minimální sazba stanovená EU pro případ oslabení české měny vůči euru. Jak již bylo uvedeno výše, v roce 2009 byl tento „polštář“ asi 3 000 Kč, což představuje 3 Kč/litr bezolovnatého benzínu, v roce 2010 vlivem zvýšení sazby vzrostla rezerva na přibližně 3 700 Kč, tedy 3,70 Kč/litr benzínu. U motorové nafty to bylo v letech 2009 i 2010 přibližně 2 550 Kč, což je 2,55 Kč/litr nafty. Zavedení jednotné měny euro v České republice by odstranilo bariéru v podobě nutnosti přepočtu a případné změny sazeb spotřební daně by byly transparentněji viditelné.

Důležité jsou i **mimoekonomické vlivy**, jako sociální klid a kvalitu pohonných hmot, která řadu motoristů podněcuje k nákupům v sousedních státech, kde je dle všeobecného mínění vyšší kvalita pohonných hmot. V nedávné době prováděné a zveřejněné kontroly kvality pohonných hmot Českou obchodní inspekcí tento fakt jen potvrzují.

Spotřební daň patří mezi 3 hlavní faktory určující cenu pohonných hmot, dalšími složkami jsou cena ropy za barel a kurz Kč vůči USD (tyto 2 faktory jsou oproti výši spotřební daně velmi volatilní a závisí na řadě dalších okolností). Spotřební daň jako jedinou z těchto veličin mohou čeští zákonodárci přímo ovlivnit. Efekt spotřební daně na cenu pohonných hmot je multiplikován faktem, že se ze spotřební daně odvádí také DPH. To znamená, že pokud by byla spotřební daň snížena o 1 Kč, celková cena pohonné hmoty by mohla klesnout o 1,20 Kč.

Vzhledem k neelastické poptávky po pohonných hmotách v ČR dochází ke zvyšování sazeb spotřební daně v očekávání zvýšení celkového daňového výnosu. Konkrétní data za rok 2010 bohužel nebyly k dispozici, ovšem dle odhadů svazu autodopravců Česmad Bohemia zvýšení sazeb spotřební daně z minerálních olejů od 1. 1. 2010 vyvolal pokles výnosnosti této daně.

Oproti roku 2009 však již nejde o důsledek hospodářské krize, protože dochází k postupnému oživení ekonomiky, ale o nekonkurenceschopnost naší republiky vůči sousedním státům. Nižší zatížení spotřební daní u benzínu mají totiž v Polsku, Rakousku, srovnatelné daňové zatížení je na Slovensku. U motorové nafty je daňové zatížení nižší i na Slovensku. Pouze v Německu je spotřební daň z minerálních olejů vyšší než v České republice, ovšem celková ekonomická situace našich západních sousedů je také poněkud jiná. Nákladní automobily, které spotřebovávají velké množství nafty, totiž začaly čerpat pohonné hmoty mimo Českou republiku, a vzhledem k jejich nádržím, které umožňují dojezd až 2 000 kilometrů, mohou přes Českou republiku bez problému projet bez natankování.

3.3 Modelový příklad

S ohledem na výše uvedené skutečnosti se autor přiklání ke snížení sazby daně z minerálních olejů, což by znamenalo podporu ekonomiky. Omezení se nalézá v minimální stanovené sazbě, pod kterou se nelze dostat. Maximální možné snížení spotřební daně je tak přibližně o 3 500 Kč u bezolovnatého benzínu, resp. 2 500 Kč u motorové nafty. Minimální snížení sazby daně by pravděpodobně nemělo vliv na poptávku, k velkému zásahu zde však současně není prostor.

Jako základní rok, od kterého se budou odrážet navrhované změny, byl zvolen rok 2009, neboť od roku 2010 byly sazby zvýšeny o 1 000 Kč na současné hodnoty. Návrh se zabývá opačným jevem, tedy snížení sazeb, a to o stejnou částku, tedy o 1 000 Kč, a to jak u bezolovnatého benzínu, tak i motorové nafty¹¹⁴.

Vypočtené hodnoty výnosu spotřební daně dle návrhů budou porovnány se skutečnými údaji o vývoji dodávek PHM za rok 2010 zjištěnými na základě údajů Ministerstva průmyslu a obchodu¹¹⁵.

Nejprve jsou uvedena v následující tabulce skutečná data za roky 2009 a 2010.

Tabulka 19: Skutečné dodávky PHM a výnos spotřební daně z benzínu a nafty (Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva průmyslu a obchodu. *Bilanční přehled za rok 2010.*)

Rok	Dodávky v tis. tun		Sazba daně v Kč		Výnos daně z benzínu v tis. Kč	Výnos daně z nafty v tis. Kč	Celkový výnos daně v tis. Kč
	Benzin	Nafta	Benzin	Nafta			
2009	2 041	4 093	11 840	9 950	24 165 440	40 725 350	64 890 790
2010	1 856	3 881	12 840	10 950	23 831 040	42 496 950	66 327 990

Z údajů v tabulce jsou patrné zajímavé okolnosti, které nastaly v souvislosti se zvýšením sazeb spotřební daně. U benzínu došlo v roce 2010 k propadu v dodávkách o 9,06 % a i přes zvýšení sazby daně došlo k absolutnímu poklesu výnosu této daně přibližně o 334 milionů Kč, což značí, že nově stanovená sazba je již za Lafferovým bodem a její další zvyšování by znamenalo čím dál větší ztrátu pro státní rozpočet. Pokles dodávek u nafty nebyl tak markantní, a činil 5,18 %, avšak vyšší sazba

¹¹⁴ V dalším textu bude pod pojmem benzin myšlen bezolovnatý benzin a pod pojmem nafta bude myšlena motorová nafta.

¹¹⁵ Ministerstvo průmyslu a obchodu. *Bilanční přehled za rok 2010.*

znamenała vyšší výnos této daně přibližně o 1,77 miliardy Kč. To způsobilo celkový vyšší výnos spotřební daně v roce 2010.

Značné propady v prodeji PHM jsou však zarážející, především s ohledem na postupně se zlepšující ekonomickou situaci, kdy by měl být trend spíše opačný. Česká republika však doplácí na vyšší zdanění tím, že provozovatelé tranzitní dopravy čerpají tam, kde jsou PHM levnější (jak bylo zmíněno výše, nižší spotřební daně jsou v Polsku, Rakousku, srovnatelné v Rakousku). V tomto kontextu není možné očekávat zlepšující se situaci a zvyšující se prodejnost PHM v naší republice.

U snížení sazeb v roce 2010 spotřební daně jsou dále předloženy 3 pohledy, a to pesimistický, reálný a optimistický. Tyto situace se odvíjí od možné reakce zákazníků na snížení sazby spotřební daně.

Pesimistická varianta předpokládá nárůst poptávky po PHM o stejné množství, jaké vyvolalo zvýšení sazby spotřební daně, tzn. růst dodávek benzínu o 9,06 % a nafty o 5,18 % bez dalšího efektu, který přináší oživující se ekonomika. Konfrontace tohoto návrhu a skutečné situace v roce 2010 je uvedena kvůli přehlednosti v následující tabulce.

Tabulka 20: Srovnání skutečného stavu a pesimistické varianty návrhu

Rok 2010	Dodávky v tis. tun		Sazba daně v Kč		Výnos daně z benzínu v tis. Kč	Výnos daně z nafty v tis. Kč	Celkový výnos daně v tis. Kč
	Benzin	Nafta	Benzin	Nafta			
Skutečnost	1 856	3 881	12 840	10 950	23 831 040	42 496 950	66 327 990
Návrh	2 226	4 305	10 840	8 950	24 128 918	38 529 902	62 658 820

Dle této varianty návrhu by změna přinesla snížení celkového výnosu spotřební daně o téměř 3,7 miliardy Kč, což je již citelný zásah do příjmů státního rozpočtu.

Reálná varianta předpokládá nárůst poptávky po PHM o stejné množství, jaké vyvolalo zvýšení sazby spotřební daně, tzn. růst dodávek benzínu o 9,06 % a nafty o 5,18 % a navíc počítá se zvýšením poptávky po benzínu o 3 %, u nafty o 5 % v důsledku oživující se ekonomiky a dlouhodobého trendu ve vývoji dodávek

pohonných hmot, který má zejména u nafty rostoucí tendenci. Data jsou opět z důvodu lepší přehlednosti uspořádána do tabulky.

Tabulka 21: Srovnání skutečného stavu a reálné varianty návrhu

Rok 2010	Dodávky v tis. tun		Sazba daně v Kč		Výnos daně z benzínu v tis. Kč	Výnos daně z nafty v tis. Kč	Celkový výnos daně v tis. Kč
	Benzin	Nafta	Benzin	Nafta			
Skutečnost	1 856	3 881	12 840	10 950	23 831 040	42 496 950	66 327 990
Návrh	2 287	4 510	10 840	8 950	24 792 652	40 361 520	65 154 172

Z tohoto návrhu je patrné zvýšení výnosu daně u benzínu, který však je ve srovnání s výnosem spotřební daně z nafty méně významný. I u reálné varianty vychází návrh ve srovnání se skutečností v absolutním peněžním vyjádření hůře přibližně o 1,2 miliardy Kč, ale je tato částka je „vykoupena“ daleko větší konkurenceschopností České republiky oproti okolním státům a tento krátkodobý pokles celkového výnosu daně by mohl být v nejbližších letech smazán a pak by bylo možné čerpat výhody plynoucí ze snížení sazby daně (varianty pro rok 2011 budou prezentovány dále).

Optimistická varianta předpokládá nárůst poptávky po PHM o růst dodávek benzínu o 9,06 % a nafty o 5,18 % a dále předpokládá zvýšení poptávky po benzínu o 5 % a po naftě o 8 % ze stejných důvodů jako u reálné varianty návrhu. Data jsou opět upravena do tabulky, z níž jsou patrné změny oproti skutečnému stavu.

Tabulka 22: Srovnání skutečného stavu a optimistické varianty návrhu

Rok 2010	Dodávky v tis. tun		Sazba daně v Kč		Výnos daně z benzínu v tis. Kč	Výnos daně z nafty v tis. Kč	Celkový výnos daně v tis. Kč
	Benzin	Nafta	Benzin	Nafta			
Skutečnost	1 856	3 881	12 840	10 950	23 831 040	42 496 950	66 327 990
Návrh	2 328	4 632	10 840	8 950	25 235 141	41 460 490	66 695 631

Optimistická varianta návrhu zachycuje výraznější nárůst výnosu spotřební daně z benzínu, který pokryje snížení výnosu daně z nafty a celkový výnos spotřební daně z PHM tak vzroste přibližně o 0,4 miliardy Kč.

Jednotlivé varianty návrhu spíše předpokládají pro rok 2010 snížení příjmů státního rozpočtu, které však, kromě pesimistické varianty, není nikterak drastické. Současně

však přináší daleko příznivější podmínky pro budoucnost a zajišťuje konkurenceschopnost státu pro období úplného „uzdravení“ ekonomiky a konjunktury.

Rok 2011 slibuje růst ekonomiky, např. Český statistický úřad předpokládá růst HDP o 2,6 %, z čehož autor vyvozuje i možnost růstu poptávky po PHM. Za **stávající situace** však možnost čerpání levnějších PHM **nepřinese efekt** pro Českou republiku, a z toho důvodu v dalším pokračování návrhů bude předpokládán objem dodávek a výnosu spotřební daně v roce 2011 u skutečných sazeb na stejné úrovni jako v roce 2010. Dalším faktem přispívajícím k této domněnce je předpoklad Ministerstva financí ČR o růstu celkového výnosu spotřebních daní o 1,6 %, avšak již po několik let dochází k nesplnění očekávané výnosnosti spotřebních daní.

U **ostatních návrhů** bude vycházeno z předpokladu růstu prodeje benzínu o 2 % a růstu prodeje nafty o 4 %. Výpočty vychází z pesimistické, reálné a optimistické varianty návrhu a navazují na rok 2010. Data jsou z důvodu přehlednosti opět zpracována v následující tabulce.

Tabulka 23: Srovnání vývoje v roce 2011 na základě současného stavu a jednotlivých variant návrhů

Rok 2011	Dodávky v tis. tun		Sazba daně v Kč		Výnos daně z benzínu v tis. Kč	Výnos daně z nafty v tis. Kč	Celkový výnos daně v tis. Kč
	Benzin	Nafta	Benzin	Nafta			
Skutečnost	1 856	3 881	12 840	10 950	23 831 040	42 496 950	66 327 990
Pesimistická varianta	2 270	4 477	10 840	8 950	24 611 494	40 071 101	64 682 595
Reálná varianta	2 333	4 690	10 840	8 950	25 288 506	41 975 983	67 264 489
Optimistická varianta	2 374	4 818	10 840	8 950	25 739 840	43 118 907	68 858 747

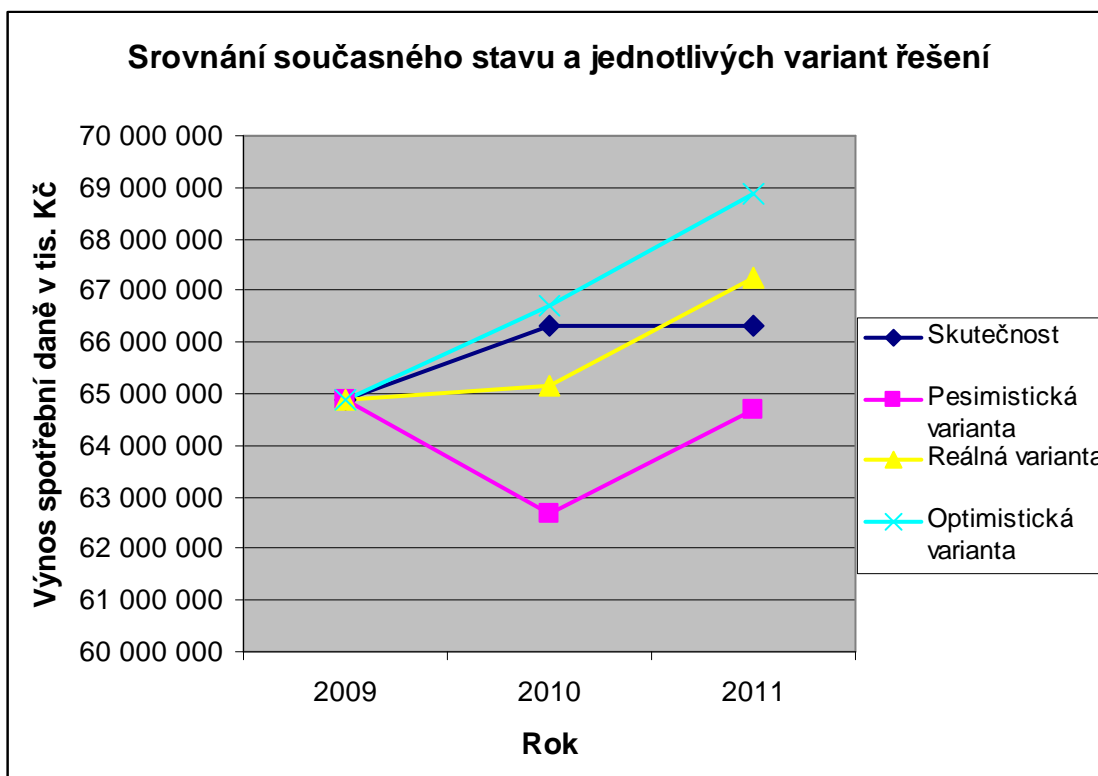
Z tabulky je patrný další propad příjmů státního rozpočtu u pesimistické varianty, která v roce 2011 dosahuje úrovně přibližně 1,6 miliardy Kč, což je poměrně značné snížení propadu oproti předcházejícímu roku, avšak stále tato varianta nepřináší požadovaný efekt, kterým je co nejvyšší výnos spotřební daně.

U reálné i optimistické varianty je však již rozdíl oproti roku 2010 pozitivnější. Reálná varianta předpokládá nárůst výnosu přibližně o 0,9 miliardy Kč, čímž se již prakticky

vyrovnává výpadek 1,2 miliardy Kč, který byl touto variantou způsoben v předcházejícím roce. Efekt stimulace poptávky je zde zřejmý.

Optimistická varianta předpokládala již v roce 2010 vyšší výnos spotřební daně, který se v roce 2011 ještě zvýšil. Rozdíl oproti předpokládanému výnosu za současných podmínek zdanění představuje vyšší výnos o 2,5 miliardy Kč.

V následujícím grafu je zachycen výše zmíněný vývoj odvíjející se od základního roku 2009 po rok 2011 se všemi výše zmíněnými alternativami.



Graf 2: Srovnání současného stavu a jednotlivých variant řešení

Závěr

Tato bakalářská práce se zabývala spotřebními daněmi vybíranými v České republice a jejich vlivem na státní rozpočet, jakožto nejdůležitější veřejný rozpočet.

V první části práce byl objasněn pojem daň, její funkce a obecné pojmy vztahující se k daňové problematice. Stručně byl popsán daňový systém České republiky se zařazením spotřebních daní mezi daně nepřímé selektivní. Charakterizována byla rozpočtová soustava se zdůrazněním státního rozpočtu a efektu nadměrného daňového břemene.

Ve druhé části práce byla provedena analýza současného stavu spotřebních daní po stránce právní, principů a mechanismů výběru spotřebních daní, vzniku vlastní daňové povinnosti, plátců spotřebních daní a také tomu, jak probíhá intrakomunitární obchod a obchodování s tzv. „třetími zeměmi“ – tedy dovoz a vývoz vybraných výrobků.

Následně u jednotlivých výrobků zatížených spotřební daní byl definován předmět daně, základ a sazby daně, plátce a situace zakládající osvobození od daně.

Praktická část byla věnována výnosu spotřebních daní v kontextu s ostatními příjmy státního rozpočtu. V modelovém příkladu byl zachycen možný vývoj výnosu spotřební daně z minerálních olejů v případě snížení sazeb daně u bezolovnatého benzínu a motorové nafty k 1. 1. 2010 o 1 000 Kč, což představuje 1 Kč na litr pohonné hmoty. Předpokládány byly tři možné varianty vývoje, a to pesimistický, reálný a optimistický. Oproti skutečnému stavu, kdy k 1. 1. 2010 došlo ke zvýšení sazeb spotřební daně na výše zmíněné produkty o 1 000 Kč, bylo očekáváno dosažení vyšších výnosů u všech variant řešení.

To však nenastalo u pesimistické varianty, a to z důvodu nízké změny poptávky po daných výrobcích, která nestačila pokrýt rozdíl v sazbách daně. Reálná varianta řešení přinesla pro rok 2010 nižší absolutní výnos spotřební daně, ten byl však kompenzován a téměř plně pokryt již v roce 2011, což je považováno za velmi dobrý výsledek. Absolutní výnos spotřební daně v modelových variantách nebyl jediným důležitým faktorem. Dalším byla konkurenceschopnost České republiky vůči sousedním státům,

kteřá představuje možnost dosáhnout v budoucnosti vyšších výnosů, tedy příjmů státního rozpočtu. Optimistická varianta předpokládala vyšší absolutní výnos spotřební daně jak v roce 2010, tak i v roce 2011. Stejně jako u ostatních variant, i zde je vhodné zmínit dosažení vyšší konkurenceschopnosti České republiky v oblasti prodeje pohonných hmot.

Seznam literatury

- 1) BONĚK, Václav, a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. 1. vydání. Ostrava : Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- 2) CzechTrade. *BusinessInfo.cz* [online]. c1997-2011 [cit. 2011-05-01]. Spotřební daně. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podnikatelske-prostredi/spotrebni-dane-bariery-na-vnitrnim-trhu/1000520/51553/>>.
- 3) EU. Informace orgánů a institucí Evropské unie. In *Úřední věstník Evropské unie*. 2008, C 250, s. 6. Dostupný také z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:250:0006:0006:CS:PDF>>. ISSN 1725-5163.
- 4) EU. Informace orgánů a institucí Evropské unie. In *Úřední věstník Evropské unie*. 2009, C 237, s. 4. Dostupný také z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:237:0004:0004:CS:PDF>>. ISSN 1725-5163.
- 5) Finance media a. s. *Finance.cz* [online]. c2000-2011 [cit. 2011-05-05]. Minimální sazby daní v EU. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/svet/sazby-EU/>>.
- 6) Generální finanční ředitelství. *Česká daňová správa* [online]. c2006-2011 [cit. 2011-05-07]. Výroční zprávy a související dokumenty. Dostupné z WWW: <<http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/325.html?year=0>>.
- 7) Generální ředitelství cel. *Celní správa České republiky* [online]. c2009 [cit. 2011-05-05]. Výroční zprávy. Dostupné z WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>>.
- 8) HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2005. 709 s. ISBN 80-7179-891-6.
- 9) KOTENOVÁ, Bohumila, PETROVÁ, Petra a TOMÍČEK, Milan. *Zákon o spotřebních daních : Komentář*. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2010. 504 s. ISBN 978-80-7357-549-6.
- 10) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7.

- 11) LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. 1. vydání. Brno : Akademické nakladatelství CERM, 2007. 151 s. ISBN 978-80-7204-495-5.
- 12) MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2010, úplná znění platná k 1. 1. 2010*. 18. vydání. Praha : GRADA, 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.
- 13) Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. c2005 [cit. 2011-05-05]. Státní závěrečný účet za rok 2004. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_17286.html?year=2004>.
- 14) Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. c2005 [cit. 2011-05-05]. Státní závěrečný účet za rok 2005. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_28529.html?year=2005>.
- 15) Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. c2005 [cit. 2011-05-05]. Státní závěrečný účet za rok 2006. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_32595.html?year=2006>.
- 16) Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. c2005 [cit. 2011-05-05]. Státní závěrečný účet za rok 2007. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_40242.html?year=2007>.
- 17) Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. c2005 [cit. 2011-05-05]. Státní závěrečný účet. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet_56706.html>.
- 18) Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR. *MPO* [online]. c2005 [cit. 2011-05-07]. Ropa a ropné produkty za rok 2010. Dostupné z WWW: <<http://www.mpo.cz/dokument86049.html>>.
- 19) NAHODIL, František, a kol. *Veřejné finance v České republice*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5.
- 20) Nařízení Rady (EHS) č. 918/83 ze dne 28. března 1983 o systému Společenství pro osvobození od cla
- 21) PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance : úvod do problematiky*. 4. aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4.

- 22) PUDIL, Pavel, a kol. *Zdanění a efektivnost*. 1. vydání. Praha : Eurolex Bohemia, 2004. 158 s. ISBN 80-86861-07-4.
- 23) SAMUELSON, Paul a NORDHAUS, William. *Ekonomie*. 1. vydání. Praha : Svoboda, 1992. 1011 s. ISBN 80-205-0192-4.
- 24) Směrnice Rady č. 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.
- 25) Směrnice Rady č. 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.
- 26) Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se restrukturalizují rámcové předpisy Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.
- 27) Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.
- 28) SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- 29) SVÁTKOVÁ, Slavomíra, a kol. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 1. vydání. Praha : Eurolex Bohemia, 2007. 322 s. ISBN 80-7379-001-7.
- 30) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha : LINDE, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- 31) ŠULC, Ivo. *Zákon o spotřebních daních s komentářem*. Olomouc : ANAG, 2010. 408 s. ISBN 978-80-7263-608-2.
- 32) VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. akt. vydání. Praha : 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- 33) Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění p. p.
- 34) Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění p. p.
- 35) Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění p. p.
- 36) Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění p. p.
- 37) Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění p. p.
- 38) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p.
- 39) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 3. září 2009.

Seznam zkratek

EUR	Euro
PHM	pohonné hmoty
SFDI	Státní fond dopravní infrastruktury
USD	americký dolar
Zákon o RUD	Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZSPD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Seznam grafů, obrázků a tabulek

Graf 1: Vývoj výnosu jednotlivých spotřebních daní.....	64
Graf 2: Srovnání současného stavu a jednotlivých variant řešení	72
Obrázek 1: Schéma daňového systému ČR	15
Obrázek 2: Nadměrné daňové břemeno.....	22
Obrázek 3: Srovnání výběru spotřební daně u tabákových a ostatních vybraných výrobků	56
Tabulka 1: Vývoj příjmů státního rozpočtu ČR podle druhového členění v mld. Kč	20
Tabulka 2: Srovnání množstevních a věkových limitů pro osvobození výrobků od spotřební daně dovezených do tuzemska fyzickými osobami pro neobchodní účely	31
Tabulka 3: Srovnání množstevních a hodnotových limitů pro osvobození zásilek zaslaných do tuzemska od spotřební daně	31
Tabulka 4: Maximální limity pro zajištění daně v jednom daňovém skladu.....	36
Tabulka 5: Vývoj sazeb spotřební daně u vybraných minerálních olejů.....	50
Tabulka 6: Minimální sazby spotřebních daní u minerálních olejů dle směrnice 2003/96/ES.....	50
Tabulka 7: Počet registrovaných plátců spotřební daně z minerálních olejů	52
Tabulka 8: Vývoj sazeb daně z cigaret od r. 2004.....	53
Tabulka 9: Sazba spotřební daně u ostatních tabákových výrobků v r. 2004.....	54
Tabulka 10: Vývoj sazeb spotřební daně u ostatních tabákových výrobků.....	54
Tabulka 11: Počet registrovaných plátců spotřební daně z tabákových výrobků.....	55
Tabulka 12: Vývoj sazeb daně z lihu.....	57
Tabulka 13: Počet registrovaných plátců spotřební daně z lihu	58
Tabulka 14: Vývoj sazeb spotřební daně z piva	59
Tabulka 15: Počet registrovaných plátců spotřební daně z piva.....	60
Tabulka 16: Počet registrovaných plátců spotřební daně z vína a meziproductů.....	62
Tabulka 17: Skutečný výnos spotřebních daní v letech 2004-2009	63
Tabulka 18: Vývoj příjmů státního rozpočtu ČR.....	65
Tabulka 19: Skutečné dodávky PHM a výnos spotřební daně z benzínu a nafty	68
Tabulka 20: Srovnání skutečného stavu a pesimistické varianty návrhu	69
Tabulka 21: Srovnání skutečného stavu a reálné varianty návrhu.....	70
Tabulka 22: Srovnání skutečného stavu a optimistické varianty návrhu.....	70
Tabulka 23: Srovnání vývoje v roce 2011 na základě současného stavu a jednotlivých variant návrhů	71