EURO LEX

BOHEMIA

Str. 2
Vakát

ZATÍŽENÍ SPOTŘEBNÍHO KOŠE DOMÁCNOSTÍ DANĚMI ZE SPOTŘEBY V ČESKÉ REPUBLICE

Slavomíra Svátková
Stanislav Klazar
Barbora Slintáková
Martin Zelený

Eurolex Bohemia
2007

Recenzenti: doc. Ing. Anna Schultzová, Ph.D. (EU Bratislava)
doc. Ing. Jan Široký, CSc. (VŠB-Technická univerzita Ostrava)

Studie vypracovaná v rámci výzkumného projektu Grantové agentury ČR
č. GA 402/04/1069
Analýza zatížení spotřebního koše daněmi ze spotřeby v České republice

Projekt byl realizován za finanční podpory ze státních prostředků
prostřednictvím Grantové agentury České republiky.

Autoři studie: doc. Ing. Slavomíra Svátková, CSc. – odpovědná řešitelka výzkumného projektu
Ing. Stanislav Klazar, Ph.D.
Ing. Barbora Slintáková, Ph.D.
Mgr. Ing. Martin Zelený, Ph.D.

Veškerá práva vyhrazena; publikace ani její části nesmějí být reprodukovány a převáděny jakýmkoli způsobem elektronicky, mechanicky, v podobě fotokopií, záznamů nebo jinak bez předchozího písemného svolení nakladatelství EUROLEX BOHEMIA, a. s.

© Slavomíra Svátková, Stanislav Klazar, Barbora Slintáková, Martin Zelený, 2007

ISBN 80-7379-001-7

Autorský kolektiv děkuje touto cestou všem, kteří mu poskytli v průběhu zpracování projektu cenné rady, připomínky a statistická data využitá ve výzkumném projektu, zejména potom:
RNDr. Jaromíru Kalmusovi (ČSÚ);
Ing. Martinu Jarešovi a RNDr. Avgustině Čelikovské (MF ČR);
JUDr. Pavlu Polákovi a Bc. Pavlu Pelcovi (Generální ředitelství cel);
Ing. Robertu Jahodovi, Ph.D. (Masarykova univerzita Brno);
Ing. Daně Bendové a
Olze Holubové (daňová poradkyně).
Autoři studie děkují za technickou pomoc:
Bronislavu Čížovi, Barboře Kunstové a Janě Weberové, kteří byli v době spolupráce studenty VŠE v Praze.

Str. 6
Vakát

Obsah

Úvod - 11

Kapitola první
Vybrané aspekty daňové politiky v oblasti daní ze spotřeby v České republice a na úrovni Evropské unie - - - - - - - - - - - - - - - - - - 13
1.1 Charakteristika daní ze spotřeby - 13
1.2 Vybrané aspekty daňové politiky v členských státech EU - - - - - - - - 18
1.2.1 Postavení daní ze spotřeby v daňových systémech členských států EU - 19
1.3 Vybrané aspekty daňové politiky v České republice - - - - - - - - - - - 33
1.3.1 Postavení daní ze spotřeby v daňovém systému České republiky 35
1.4 Harmonizace v oblasti daní ze spotřeby na úrovni Evropské unie - - 40
1.4.1 Proces sjednocování pravidel spotřebních daní (akcízů) na úrovni EU - 43
1.4.2 Proces sjednocování pravidel daně z přidané hodnoty na úrovni EU - 65
1.5 Vývoj daní ze spotřeby v České republice - - - - - - - - - - - - - - - - - - - 87
1.5.1 Vývoj spotřebních daní (akcízů) v České republice od roku 1993 - 88
1.5.1.1 Postavení jednotlivých spotřebních daní v rámci celkového výnosu spotřebních daní - - - - - - - - - - - - 109
1.5.1.2 Vývoj počtu plátců spotřebních daní - - - - - - - - - - - - - - - - - - 111
1.5.2 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice od roku 1993 - 113
1.5.2.1 Snížená sazba a osvobození od daně jako výjimky z aplikace základní sazby daně z přidané hodnoty - - - - - - - 129

1.5.2.2 Efektivní sazba daně z přidané hodnoty - - - - - - - - - - - - - - 135
1.5.2.3 Vývoj počtu plátců daně z přidané hodnoty - - - - - - - - - - - 137
1.6 Komparace daňových sazeb a daňového osvobození ve směrnicích ES a v daňových zákonech České republiky – vybrané aspekty - - - 138
1.6.1 Porovnání sazeb spotřebních daní v České republice se sazbami danými směrnicemi ES - 140
1.6.2 Porovnání sazeb DPH a osvobození u DPH v České republice se sazbami a daňovým osvobozením danými směrnicemi ES - - 144

Kapitola druhá
Incidence daní ze spotřeby - 149
2.1 Spravedlivé zdanění spotřeby - 149
2.2 Analýza přesunu a dopadu daní ze spotřeby - - - - - - - - - - - - - - - - - 151
2.2.1 Přesun a dopad daní v modelu dílčí rovnováhy - - - - - - - - - - - - 153
2.2.1.1 Vliv důchodu na poptávané množství statků - - - - - - - - - - - 153
2.2.1.2 Vliv ceny na poptávané množství statků - - - - - - - - - - - - - - 155
2.2.1.3 Přesun a dopad daně v konkurenčním prostředí - - - - - - - - - 158
2.2.2 Analýza dopadů zdanění v modelu všeobecné rovnováhy - - - - - 161
2.2.2.1 Předpoklady modelu a jeho funkční vztahy - - - - - - - - - - - - 162
2.2.2.2 Interpretace implikací modelu - 165
2.2.3 Měření přesunu a dopadu daní ze spotřeby - - - - - - - - - - - - - - 166
2.3 Dopad daní ze spotřeby na důchody – redistribuční efekt daní - - - - 167
2.4 Měření progresivity daní ze spotřeby v ČR - - - - - - - - - - - - - - - - - 176

Kapitola třetí
Mikrosimulační model a data pro analýzu dopadu daní ze spotřeby v ČR - 183
3.1 Statistika rodinných účtů – zdroj dat pro analýzu - - - - - - - - - - - - - 183
3.1.1 Charakteristika statistiky rodinných účtů- - - - - - - - - - - - - - - - 183
3.1.2 Klasifikace spotřebních vydání CZ-COICOP- - - - - - - - - - - - - - 187
3.2 Mikrosimulační model pro analýzu dopadu daní ze spotřeby v ČR - 192
3.2.1 Možnosti analýzy dopadu daní ze spotřeby na domácnosti - - - - 192
3.2.2 Mikrosimulační model pro analýzu dopadu daní ze spotřeby v ČR - 195
3.3 Tvorba souborů měr zdanění statistických znaků - - - - - - - - - - - - - 204
3.3.1 Podstata propojení dat a vytipování kritického místa projektu - - 204
3.3.2 Klasifikace používané v oblasti daní a jejich význam - - - - - - - 209
3.3.2.1 Celní sazebník - 209

3.3.2.2 Standardní klasifikace produkce (SKP) - - - - - - - - - - - - - - - 211
3.3.3 Zkoumaná období z pohledu daňových předpisů - - - - - - - - - - - 213
3.3.3.1 Zákon o DPH - 213
3.3.3.2 Zákon o spotřebních daních- 215
3.3.4 Vybrané problémy spojené s daňovými předpisy - - - - - - - - - - - 216
3.3.4.1 DPH- 216
3.3.4.2 Spotřební daně- 221
3.3.5 Přiřazování měr zdanění daní z přidané hodnoty a spotřebními daněmi k položkám zboží a služeb klasifikovaných podle CZ-COICOP - 224
3.3.5.1 Metoda použitá při přiřazování měr zdanění DPH - - - - - - - 224
3.3.5.2 Postup přiřazování měr zdanění DPH a spotřebních daní ke statistickým znakům podle klasifikace CZ-COICOP- - - - 228

Kapitola čtvrtá
Výsledky analýzy dopadu daní ze spotřeby v ČR - - - - - - - - - - - - - - 245
4.1 Výsledky analýzy dopadu DPH- 245
4.1.1 Výsledky analýzy založené na bázi celoživotního příjmu - - - - - 246
4.1.2 Výsledky analýzy založené na bázi ročního příjmu - - - - - - - - - 257
4.1.3 Návrhy scénářů možných změn v sazbách DPH a jejich vliv na progresivitu DPH - 262
4.1.4 Výsledky analýzy dopadu DPH na domácnosti charakterizované jinak než blahobytem - - - - - - - - - - - - - - - - - 271
4.1.5 Analýza faktorů ovlivňujících břemeno DPH českých domácností 276
4.2 Výsledky analýzy dopadu spotřebních daní - - - - - - - - - - - - - - - - - 281
4.2.1 Výsledky analýzy založené na bázi celoživotního příjmu - - - - - 282
4.2.2 Výsledky analýzy založené na bázi ročního příjmu - - - - - - - - - 289
4.3 Shrnutí analýzy dopadu daní ze spotřeby - - - - - - - - - - - - - - - - - - 292

Závěr - 294
Summary- 301
Přehled použitých zdrojů - 305
Přílohy (pouze na CD-ROMu)

Str. 10
Vakát

Úvod

Když v roce 2004 autorský kolektiv zahájil práce na svém výzkumném projektu, byla Česká republika čerstvým členem Evropské unie. Myšlenka zjistit, jak intenzívně je zatížen spotřební koš českých domácností daní z přidané hodnoty a selektivními spotřebními daněmi, se zrodila před tímto historickým datem a byla vyvolána tehdejšími obecnými obavami, že se vstupem do Evropské unie bude spojen růst daní a cen, které dolehnou zejména na běžného spotřebitele. S tím se zákonitě objevila řada otázek, v tom i otázka zajímající snad nejen členy autorského kolektivu, ale každého, kdo občas chodí nakupovat a sleduje cenu svých nákupů, tj., zda patří k těm domácnostem, které na očekávaných změnách získají, nebo naopak patří ke skupině domácností, které na nich prodělají.

Na základě toho byla formulována pracovní hypotéza, že přijetí harmonizačních pravidel povede v České republice k růstu daňového zatížení spotřebního koše domácností. Z toho se odvíjel i hlavní cíl, tj. zachytit na statistických datech změnu v intenzitě daňového zatížení spotřebního koše tuzemských domácností po vstupu do Evropské unie.

Zjistit data pro rozsáhlé datové struktury uvedené ve statistice rodinných účtů nebylo možné jinak než inventarizací 14letého vývoje daní ze spotřeby v České republice. Zmapování všech změn, přímo či zprostředkovaně ovlivňujících daňové zatížení, včetně míry kompatibility zatřídění statků v daňových zákonech a ve statistice CZ-COICOP, se stalo prvním vedlejším cílem projektu.

Byť z poněkud jiných důvodů, se druhým vedlejším cílem projektu stalo obdobné zmapování harmonizačního procesu v Evropské unii. Hledání alternativních struktur zdanění tuzemských domácností totiž předpokládalo,

že bude – s cílem zajištění reálnosti – respektována unijní legislativa. Logicky se také nabízela i otázka po stupni sladění tuzemské legislativy s uniní.

Zjištěná statistická data bylo nutné zpracovat. Třetím, „životně“ důležitým, vedlejším cílem projektu se tak stalo vytvoření modelu ve formě softwarové aplikace, umožňujícího efektivní zpracování datových struktur, jejich interpretaci a tvorbu přehledných výstupních sestav vhodných ke grafické prezentaci.

Vzhledem k tomu, že moderní daňový systém, kompatibilní s obdobnými systémy vyspělých západních zemí, se u nás začal budovat až od roku 1993 a od té doby uplynulo necelých 13 let, bylo pro výzkumný tým lákavé zjistit, jak se míra daňového zatížení spotřebního koše domácností vyvíjela v průběhu tohoto celého období. A navíc, v souvislosti s přijetím tzv. rovné daně na Slovensku, se poněkud dráždivě nabízela myšlenka zavést ji – byť pochopitelně pouze teoreticky – i do našich výpočtů. Odpovědi na tyto otázky se staly dalším, v pořadí čtvrtým vedlejším cílem projektu.

Práce na výzkumném projektu, financovaném z prostředků Grantové agentury České republiky, byly rozvrženy do období tří let (2004 až 2006). Předložená studie tak představuje výsledky všech tří etap. Každá z etap byla na konci příslušného roku oponována na Vysoké škole ekonomické v Praze.

Řešitelský tým tvořili tři učitelé z katedry veřejných financí a jeden učitel z katedry ekonomické statistiky VŠE v Praze. Kromě každodenního pedagogického působení jsou všichni autory či spoluautory vysokoškolských publikací a příspěvků do odborných časopisů a aktivně se účastní tuzemských i mezinárodních konferencí. Vzhledem k tomu, že práce byla kolektivním dílem, není u jednotlivých kapitol, resp. částí studie, uvedeno autorství.

Text studie, kterou právě držíte v ruce, je uveden i v elektronické podobě na přiloženém CD-ROMu. Součástí tohoto CD-ROMu je navíc i sedm příloh, které doplňují text.

V Praze dne 24. listopadu 2006
za autorský kolektiv
Slavomíra Svátková,
odpovědná řešitelka výzkumného projektu

Kapitola první

Vybrané aspekty daňové politiky v oblasti daní ze spotřeby v České republice a na úrovni Evropské unie

1.1 Charakteristika daní ze spotřeby

Daně ze spotřeby patří mezi fiskálně nejvýznamnější a z historického hlediska nejstarší daně.[1] O významné roli daní ze zboží a služeb v daňovém mixu evropských zemí svědčí podíl výnosů těchto daní na celkových příjmech veřejných rozpočtů, na celkových daňových příjmech nebo na HDP. Z časových řad lze vysledovat rostoucí trend ve výnosu daní ze spotřeby. To může být důkazem záměru vlád přesunovat daňové zatížení z daní důchodových na daně ze spotřeby, což je ospravedlňováno např. tím, že právě tyto daně nevedou k poklesu pracovní aktivity nebo že je jejich výběr efektivnější. Ale část růstu výnosu daní ze spotřeby může být zapříčiněna slaďováním „národních“ daní v rámci EU, které může znamenat např. zvýšení daňových sazeb jak u selektivních spotřebních daní, tak u daně z přidané hodnoty.

Daně ze spotřeby lze klasifikovat podle různých kritérií jako (a) daně nepřímé, (b) běžné, (c) in rem, (d) všeobecné (daně z prodejů) a selektivní (akcízy) nebo (e) ad valorem a jednotkové (specifické). Předpokládá se, že nepřímou daň přesune subjekt (výrobce nebo prodejce zboží či služby, který má povinnost daň odvádět) na jiný subjekt, zejména na kupujícího. Na-

[1] Historii daní z prodejů či daní ze spotřeby připomíná např. Kubátová (2003).

proti tomu přímé daně jsou ty, které jsou primárně ukládány na jednotlivce nebo domácnosti, o kterých se předpokládá, že jsou „konečnými“ poplatníky daně, tj. těmi, kteří nesou daňové břemeno.

Objektem, resp. předmětem daní ze spotřeby je toková veličina, a proto jsou daně ze spotřeby nazývány daněmi běžnými. Na rozdíl od osobních daní, u kterých lze uplatnit princip platební schopnosti, jsou daně ze spotřeby obvykle konstruovány tak, že nezohledňují platební schopnost, příp. jiné (především sociální, rodinné či zdravotní) podmínky poplatníků. Platební schopnost poplatníka by bylo, pokud vůbec, možné zohlednit např. pomocí osvobození nebo snížené sazby pro vybrané statky. Daně ze spotřeby jsou daně in rem („na věc“), které se ukládají na činnosti nebo objekty, tj. např. při prodeji zboží nebo služeb, a to nezávisle na platební schopnosti kupujícího. Daně in rem pak nejsou ukládány na jedince, protože není nutné změřit schopnost poplatníka platit daň, ale na firmy – výrobce či prodejce. Odlišení osobních daní od daní in rem má význam z hlediska daňové spravedlnosti.

Všeobecné daně ze spotřeby (obecné daně z prodeje) jsou uvaleny více méně na všechny statky, vč. služeb, resp. na transakce prováděné ekonomickými subjekty. Rozsah objektu všeobecné spotřební daně lze vymezit trojím způsobem: (1) všechny transakce v ekonomice, (2) hrubý národní produkt nebo národní důchod nebo spotřeba a (3) široce nebo úzce (viz Musgrave-Musgraveová, 1994). Daní, jejímž objektem jsou všechny transakce, je daň z obratu. Pokud je daň z obratu konstruována jako vícestupňová a duplicitní (kaskádovitá), tzn., že se statek zdaňuje v každé fázi výroby či prodeje, pak může být základ daně násobkem HDP. V takovém případě by mohlo být vysokých výnosů dosahováno při relativně nízkých sazbách. Z hlediska daňového zatížení stejných statků, které procházejí různým počtem fází výroby nebo prodeje, je však taková daň nevhodná, protože její zavedení může vést k různému daňovému zatížení stejných statků v závislosti na počtu fází, a to proto, že jde o daň duplicitní, která se v ceně statku kumuluje (platí se vlastně daň z daně).

Druhým způsobem vymezení základu daně je určení základu jako HDP, národního důchodu nebo spotřeby. Z uvedených tří možností je spotřeba použita jako základna zdanění nejčastěji, a to např. proto, že v případě, kdyby základem byl HDP nebo hrubý národní důchod, byly by zdaňovány i investice. V podstatě by šlo o důchodovou daň, která by však nezdaňovala čisté, ale hrubé hodnoty, což není v souladu s důchodovým zdaněním. Navíc, taková daň by diskriminovala úspory. Pokud by základem byl produkt nebo důchod po odečtení amortizace a nepřímých daní, potom by šlo o obecnou důchodovou daň.

Nakonec, základ daně může být vymezen široce, tzn., že může zahrnovat všechny transakce, nebo úžeji, tzn., že ze základu jsou vyloučeny některé transakce, resp. statky (např. imputované nájemné, činnosti v domácnosti atd.).

Selektivní daně ze spotřeby jsou uvalovány na vybrané, konkrétní druhy statků, především zboží. Obecně jde o statky s nízkou cenovou elasticitou poptávky – pak daně plní především fiskální funkci, nebo o statky, jejichž spotřebu vláda daněmi reguluje. Např. v EU jsou tyto daně uvaleny na minerální oleje, alkoholické nápoje nebo tabákové výrobky.

Daně ze spotřeby lze rozlišit podle vymezení základu daně na daně ad valorem a daně jednotkové (neboli specifické či akcízy). U daně ad valorem je základ daně vyjádřen hodnotově, tj. jako cena zboží či služby nebo hodnota prodeje (obratu), a daň je potom stanovena jako podíl (procento) základu. Takto vyjádřený základ je obvykle použit u všeobecné daně ze spotřeby. Jako možné základy pro daň ad valorem uvádí Brown-Jackson (2003) přidanou hodnotu, objem hrubého prodeje, objem maloobchodního prodeje a objem velkoobchodního prodeje. Brown-Jackson (2003) srovnali daňové povinnosti odvozené z uvedených základů daně a došli k závěru, že daňová povinnost u daně z přidané hodnoty nezávisí, na rozdíl od daní s jinými základy, na struktuře odvětví (tj. výroba, maloobchod a velkoobchod).

Pro většinu selektivních daní ze spotřeby platí, že základ daně je vyjádřen v jednotkách zboží (tj. kusech nebo jiných měřicích jednotkách, např. v litrech).[2] Daň je potom stanovena pevně na jednotku základu (příp. jednotku užitkové vlastnosti). Jako výhoda daně ad valorem – v případě všeobecné daně – se v literatuře uvádí, že tato daň nemění relativní ceny zboží či služeb (protože je uvalena na všechny zboží či služby), a proto nevede k distorzím preferencí (volby) spotřebitelů. Argumentem ve prospěch použití selektivních daní je jejich významný výnos, zejména ze zdanění statků jako např. benzin, alkohol nebo cigarety. Na druhou stranu, nevýhodou selektivních daní je jejich distorzní působení, které vede k substituci zdaněných statků a tím k neefektivnosti (pokud nejde o tzv. pigouovskou daň). Dále, u selektivních spotřební daní se obecně předpokládá regresivní dopad.

[2] Existují však i spotřební daně na určité zboží či služby, které bychom klasifikovali jako daně ad valorem.

Rozhodnutími, která je třeba také učinit, jsou jednak rozhodnutí o místě uložení daně v případě jednorázové (jednofázové) daně, jednak rozhodnutí o zavedení daně jednorázové nebo daně vícerázové (vícefázové). Jednorázová daň může být uložena při výrobě, tj. ve fázi zpracování, nebo při prodeji, a to buď ve fázi velkoobchodního prodeje, nebo ve fázi maloobchodního prodeje. Musgrave-Musgraveová (1994) doporučují uložit všeobecnou daň na stupni maloobchodního prodeje, protože tak je možné použít jednotnou sazbu na všechny statky. Pro všechny statky by pak měla být stejná i efektivní sazba bez ohledu na počet fází ve výrobě či obchodu. Naopak, v případě selektivních daní ze spotřeby je vhodnější uložit daň ve fázi výroby, zejména pokud jde o diferencované výrobky.

Vícerázová daň je uložena na více místech, tj. na každém stupni výroby nebo prodeje statku. Tato daň může být dále duplicitní nebo neduplicitní. Neduplicitní (nekaskádovitou) daní je daň z přidané hodnoty, pro kterou je charakteristické, že se konečná hodnota výrobku zdaňuje po částech, tzn., že na každém stupni výroby nebo prodeje výrobku je zdaněna ta část konečné hodnoty, která byla na tomto stupni výrobcem nebo prodejcem přidána (viz Kubátová, 2000).

Lze rozlišit tři typy daně z přidané hodnoty: (1) typ „hrubý národní produkt“, (2) důchodový typ a (3) spotřební typ, který se využívá v praxi. Předmětem daně typu „hrubý národní produkt“ by byly statky spotřební i investiční a přidaná hodnota by obsahovala vedle mezd, úroků, zisku a renty i amortizaci. V případě, kdy by byl zdaňován čistý produkt, tzn. hrubý produkt snížený o amortizaci, příp. o daňové úlevy související s investicemi, šlo by o daň důchodového typu (výsledek zdanění daní tohoto typu by byl stejný jako výsledek zdanění obecnou důchodovou daní). Daň z přidané hodnoty spotřebního typu je daní ukládanou na přírůstky hodnoty spotřebního statku v rámci výroby či prodeje. Rozdíl mezi důchodovým a spotřebním typem daně z přidané hodnoty je v tom, že u důchodového typu firmy odečítají odpisy, zatímco při aplikaci daně spotřebního typu je odečítán nákup investičních statků.

Jestliže je základ daně z přidané hodnoty definován jako rozdíl mezi hrubými příjmy firmy a nákupy meziproduktů a investic, pak je daň z přidané hodnoty podobná obecné maloobchodní dani z prodeje na spotřební zboží, která je daní jednostupňovou a jejímž základem je konečná hodnota statku. Rozdíl mezi daní z přidané hodnoty spotřebního typu a maloobchodní daní z prodeje je ve způsobu správy, resp. výběru daně. Ve prospěch zavedení té či oné daně jsou používány různé argumenty, zejména politického nebo technického rázu (viz Musgrave-Musgraveová, 1994). Např. maloobchodní daň je výhodnější v tom, že počet plátců je nižší, a tudíž správa daně je méně nákladná. Naopak, při výpočtu daně z přidané hodnoty je snazší vyloučení investičních výdajů ze základu daně.

Daň z přidané hodnoty spotřebního typu lze určovat dvěma způsoby. Účetní metoda byla zmíněna v předcházejícím odstavci: základ pro výpočet daně je stanoven jako rozdíl mezi příjmy a výdaji plátce daně (tj. přímá rozdílová metoda). Naproti tomu, fakturační metoda spočívá v tom, že daň je stanovena jako rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu (tj. nepřímá rozdílová metoda).

Argumenty pro a proti zavedení daně z přidané hodnoty, která je jako typ všeobecné daně ze spotřeby aplikována v zemích EU, shrnuje např. Kubátová (2003). Argumenty obecně vychází ze srovnání daně z přidané hodnoty a jiných typů daně z prodeje, resp. ze srovnání situace před a po zavedení této daně. Daň z přidané hodnoty je neutrální z hlediska počtu fází, kterými zdaňovaný statek prochází. Při použití neduplicitní daně z přidané hodnoty by měl být, na rozdíl od duplicitní daně z prodeje, podíl daně v konečné ceně pro spotřebitele stejný u všech statků podléhajících stejné sazbě daně.[3] Výhodou daně z přidané hodnoty je možnost zdanit nejen zboží, ale i služby, i když u některých služeb může být zdanění obtížnější (např. finanční služby) – takové služby mohou být osvobozeny od daně. Dále, na rozdíl od kaskádovité daně z obratu je daň z přidané hodnoty konstruována tak, že zboží či služby jsou vyváženy bez daně. Významným argumentem ve prospěch daně z přidané hodnoty je potenciálně nižší riziko daňových úniků, protože na základě buď vystavených nebo přijatých dokladů lze kontrolovat daňové povinnosti plátců. Nakonec, uvedené výhody činí z daně z přidané hodnoty relativně výnosnou daň. Na druhou stranu, se zavedením daně z přidané hodnoty jsou spojeny relativně vysoké transakční náklady. Dále, se samotnou správou daně jsou spojeny poměrně vysoké administrativní a vyvolané náklady. Zavedení daně z přidané hodnoty může vyvolat také zvýšení cen, ve kterém se neprojeví jen samotná daň, ale i jiné faktory.

[3] Podíl daně na konečné ceně, resp. tzv. efektivní sazba, však může být různá i pro statky podléhající stejné sazbě, a to např. z důvodu, že v řetězci výrobců či obchodníků se vyskytují jak plátci, tak neplátci daně z přidané hodnoty – viz Široký (2003).

1.2 Vybrané aspekty daňové politiky v členských státech EU

Počátky daňové politiky členských států EU lze datovat do 50. let minulého století, kdy Pařížskou smlouvou založilo šest vyspělých zemí Evropy (Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemí) Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO) a tzv. Římskými smlouvami Evropské hospodářské společenství (EHS) a Evropské společenství pro atomovou energii (EUROATOM).

Důraz na tzv. čtyři základní svobody (v oblasti pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu) a jejich převedení do praktického života změnil od základu ekonomické, společenské, sociální a další normy, v tom nezbytně i daňové. Zrušení celních hranic, a tím i bezprostředního „lidského" prvku kontroly na hranicích, včetně nutnosti získat zdroje pro Společný rozpočet EU k financování společných potřeb, vyvolaly intenzívní potřebu postupného sjednocování pravidel v oblasti daní ze spotřeby, tj. v oblasti všeobecné obratové daně a spotřebních daní (akcízů). Mezi prvními kroky se tak objevilo sjednocení předmětu u akcízů a přijetí společného systému zdaňování zboží a služeb daní z přidané hodnoty. S ohledem na Společný rozpočet a principy tvorby jeho zdrojové strany brzy následovalo i vymezení okruhu zboží a služeb, které lze od daně z přidané hodnoty osvobodit, resp. zdaňovat sníženou sazbou. Svým způsobem přelomovým byl potom rok 1993, od kterého se pozornost koncentrovala mj. i na sjednocování sazeb nepřímých daní. Jak u daně z přidané hodnoty (DPH), tak i u spotřebních daní byla dána minimální výše sazeb, které je nutné dosáhnout. Zdá se však, že tento režim přináší větší problémy u akcízů, a to i z toho pohledu, že hranice minimálních sazeb se zde průběžně zvyšuje, zatímco vymezený koridor pro pohyb základní a snížené sazby DPH zůstává po více než desetiletí neměnný.

Přestože **v rámci členských států EU nelze hovořit o daňovém systému Evropské unie** (resp. Evropského společenství) ani o evropské správě daní, neboť obojí neexistuje, o daňové politice je legitimní hovořit. Je to dáno faktem, že daňová politika EU usiluje o sjednocování (koordinaci) jednotlivých národních daňových systémů tak, aby tyto systémy jednak nebyly v rozporu[4] a jednak aby vedle potřeb jednotlivých národních vlád odpovídaly zároveň i potřebám sjednocující se Evropy. Že jde mnohdy o proces

[4] Jedním z praktických aspektů tohoto problému by mohlo být na jedné straně dvojí zdaňování nebo na straně druhé absence zdanění.

kontroverzní a bolestivý, není nutné zdůrazňovat. Je nepochybné, že bez revize principů tvorby příjmové a výdajové (zejména dotační) politiky EU bude vznikat intenzívnější tlak na příjmovou stránku rozpočtu a sílit snaha vzít pod intenzívnější „unijní kontrolu" i proces zdanění důchodů v jednotlivých členských zemích. Toho jsme již ostatně svědky po dvou letech od rozšíření EU o deset nových členských států. Ohrožení, v současnosti nastaveného, principu přerozdělování mezi chudšími a bohatšími státy i absence vlastních unijních daní vyvolaly v odborných kruzích myšlenku o možnosti zavést vlastní (unijní) důchodovou daň, popř. stanovit spodní hranici sazby firemní daně.

Na základě průběhu uplynulého 40letého období lze vypozorovat, že u daní ze spotřeby pokročil proces jejich sjednocování mnohem dále než u daní důchodových, kde ochota vzdát se vlastních specifik, tradic i ekonomických záměrů ve prospěch celku je mnohem menší. Analýzy ovšem také ukazují, že i v oblasti harmonizovaných daní ze spotřeby nejsou vždy stanovená pravidla jednotlivými zeměmi beze zbytku přijata a začleněna do národních daňových systémů.

Nezbývá než konstatovat, že žijeme v období, kdy je naprosto zřejmé, že proces sjednocování nepřímých daní bude nadále pokračovat a vzhledem k počtu zemí EU a jejich rozdílné ekonomické síle i vlastním záměrům bude zřejmě i obtížnější najít pro jednotlivé změny všeobecnou shodu.

1.2.1 Postavení daní ze spotřeby v daňových systémech členských států EU

Následující část je obecnou sondou do spotřebního zdanění v členských státech EU. Cílem je zjistit význam DPH a spotřebních daní v rámci celkových veřejných příjmů, celkových daňových příjmů a v neposlední řadě i jejich podíl na HDP a vytipovat tak země, u nichž průběh ukazatelů odpovídá v základních rysech situaci v ČR.

Podle klasifikace daní OECD[5] se daní z přidané hodnoty rozumí daň zatříděná pod kódem *5111 Value added taxes* a spotřebními daněmi daně zatříděné pod kódem *5121 Excises*. Celkové daňové příjmy jsou potom součtem všech daní zahrnutých pod kódy 1000 až 6000.[6]

[5] Viz OECD (2004).
[6] Blíže viz přílohu č. 4 na CD-ROMu.

Je všeobecně přijímána myšlenka, že daně ze spotřeby zaznamenaly v členských zemích EU ve druhé polovině minulého století růst, a to mnohdy na úkor ostatních daní, zejména daní důchodových. Podívejme se proto na skutečný vývoj daní ze spotřeby očima statistiky OECD[7]. **Následující analýza zachycuje vývoj tří výše uvedených ukazatelů v rozmezí let 1965 – 2004[8] u všech 15 „starých" členských států EU.** Do souboru není zahrnut žádný[9] z deseti nových členských států. Důvody pro tento postup jsou racionální: pro šest nových členských států (Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Malta a Slovinsko) nejsou ve statistice OECD data a ani data týkající se čtyř zbylých států (Česká republika, Maďarsko, Polsko a Slovensko) nejsou plně srovnatelná.

Jako první budeme sledovat ukazatel **podílu daní ze spotřeby na veřejných příjmech**. Podle metodologie OECD[10] se veřejnými příjmy rozumí součet daňových, nedaňových a kapitálových příjmů.[11]

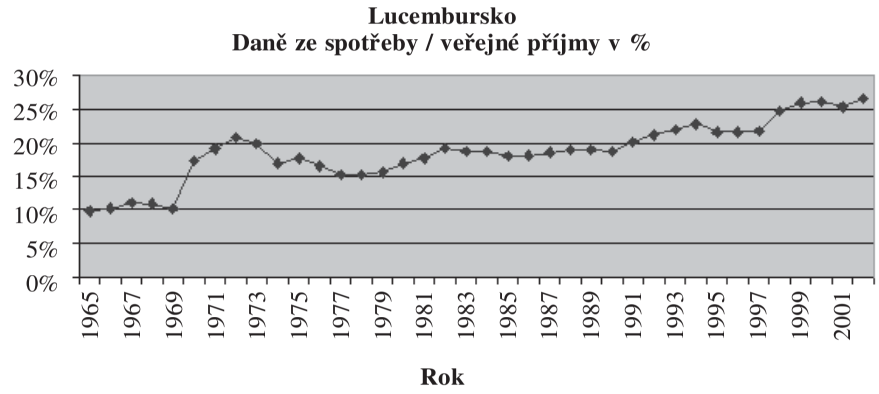
Sledovaný ukazatel patří mezi základní makroukazatele podávající představu o váze spotřebního zdanění v rámci celkových daňových a nedaňových příjmů veřejnoprávní soustavy jednotlivých zemí. Na základě analýzy dat lze obecně konstatovat, že ukazatel nevykazuje v daném období u žádné ze sledovaných zemí „klidný" průběh; nejintenzívnější výkyv je však zpravidla spojen se zavedením daně z přidané hodnoty.

Země lze rozdělit do následujících čtyř skupin:

a) země s pozvolným nebo skokovým **rostoucím** trendem nepřímého zdanění
   Mezi tyto země patří Lucembursko, Nizozemí, Portugalsko, Španělsko a V. Británie.

[7] Dostupné na: www.sourceoecd.org [on-line, cit. 2006-10-01]. Ze sledování těchto dat v delším časovém úseku se ukázalo, že bývají zpětně upravována.
[8] Vzhledem k tomu, že od roku 2001 přešlo OECD na novou klasifikaci a časové řady staré a nové klasifikace se neshodují, neuvádíme vývoj ukazatele „podíl daní ze spotřeby na veřejných příjmech" do roku 2004, jako je tomu u dalších ukazatelů, ale pouze do roku 2002.
[9] Ukazatele za Českou republiku jsou analyzovány v části 1.3.1.
[10] OECD – klasifikace daní a výkladový průvodce. Dostupné na: http://www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue_methodology2004.pdf [on-line, cit. 2006-09-01].
[11] Blíže viz přílohu č. 5 na CD ROMu.

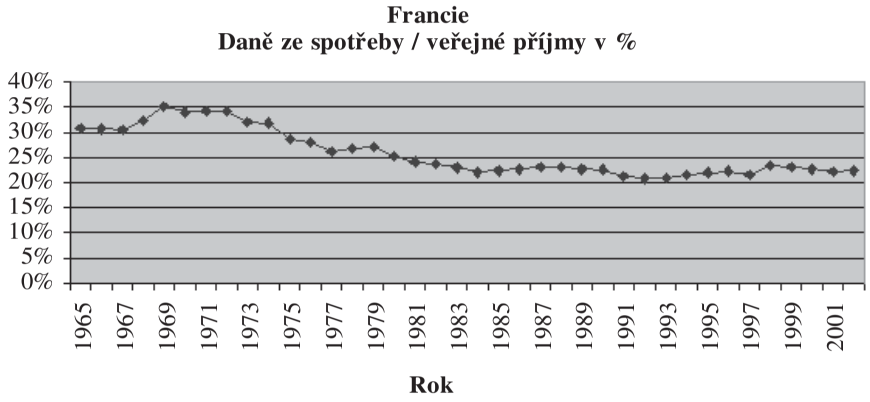
Graf č. 1.1 Lucembursko jako zástupce zemí s rostoucím trendem ukazatele podílu daní ze spotřeby na celkových veřejných příjmech



Pramen: *OECD, 2004.*

b) země s **klesajícím** trendem nepřímého zdanění
   Uvedený průběh je typický pro Dánsko (zde s výjimkou dvou koncových let) a Francii.

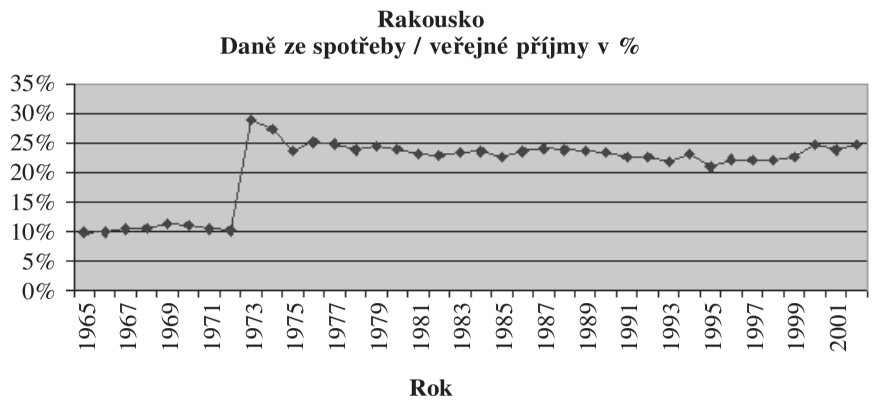
Graf č. 1.2 Francie jako zástupce zemí s klesajícím trendem ukazatele podílu daní ze spotřeby na celkových veřejných příjmech



Pramen: *OECD, 2004.*

c) země, kdy po skokovém růstu si ukazatel v dalších letech zachovává **stejnou úroveň** s relativně nepatrnými odchylkami
K těmto zemím patří Belgie a Rakousko.

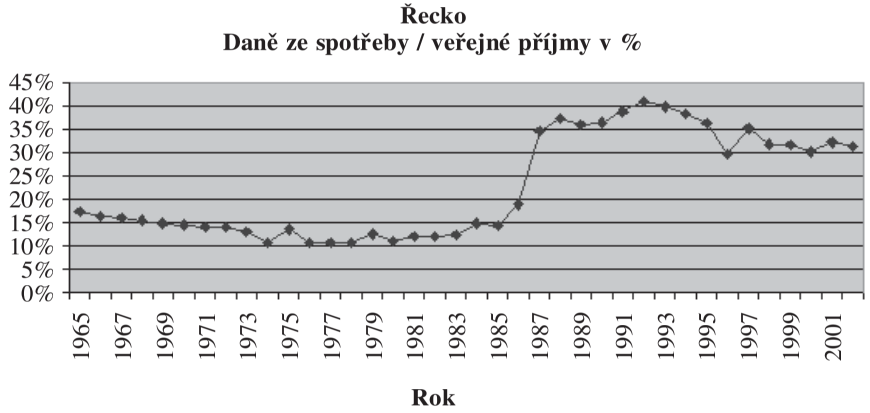
Graf č. 1.3 Rakousko jako zástupce zemí, u kterých si ukazatel podílu daní ze spotřeby na celkových veřejných příjmech po jednorázovém růstu zachovává relativně stabilizovanou úroveň



Pramen: *OECD, 2004.*

d) země, u nichž vývoj ukazatele **nelze jednoznačně definovat**, resp. se u něho objevuje více období s rostoucím nebo klesajícím trendem majícím rozdílnou intenzitu
K těmto zemím lze zařadit Finsko, Irsko, Itálii, Německo, Řecko a Švédsko.

Graf č. 1.4 Řecko jako zástupce zemí, u nichž vývoj ukazatele podílu daní ze spotřeby na celkových veřejných příjmech nemá jednoznačný průběh



Pramen: *OECD, 2004.*

Z pohledu velikosti dosaženého podílu daní ze spotřeby na veřejných příjmech lze konstatovat, že u většiny zemí daný ukazatel „atakuje“ **hranici 30 %**. Zemí, které se k této hranici přiblížily, ale nepřekročily ji, je devět. Zbývající ji alespoň v jednom ze sledovaných roků překročily; jedná se o Dánsko, Finsko, Francii, Irsko, Portugalsko a Řecko. Z těchto zemí dvě posledně uvedené pak 30% hranici překročily pouze ve druhé polovině sledovaných let.

Po přistoupení k EU, resp. po zavedení systému daně z přidané hodnoty, nepoklesl u většiny zemí sledovaný ukazatel pod hodnotu **15 %**; jedinou výjimkou je Dánsko a Švédsko.

Zajímavým úhlem pohledu může být vztah mezi vývojem ukazatele podílu daní ze spotřeby na veřejných příjmech a **členstvím, resp. vstupem do EU**. Ukazuje se, že více než na samotný vstup do EU reaguje ukazatel na přijetí systému daně z přidané hodnoty (viz i dále). K podpoře tohoto závěru využijeme také data uvedená v následující tabulce č. 1.1[12].

[12] V květnu roku 2004 vstoupily do EU tyto země: Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko. Vzhledem k tomu, že s těmito zeměmi (kromě ČR) v analýze nepracujeme, neuvádíme je ani do tabulky.

Tabulka č. 1.1 Chronologie vstupu jednotlivých zemí do EU a rok zavedení DPH (uveden v závorce)

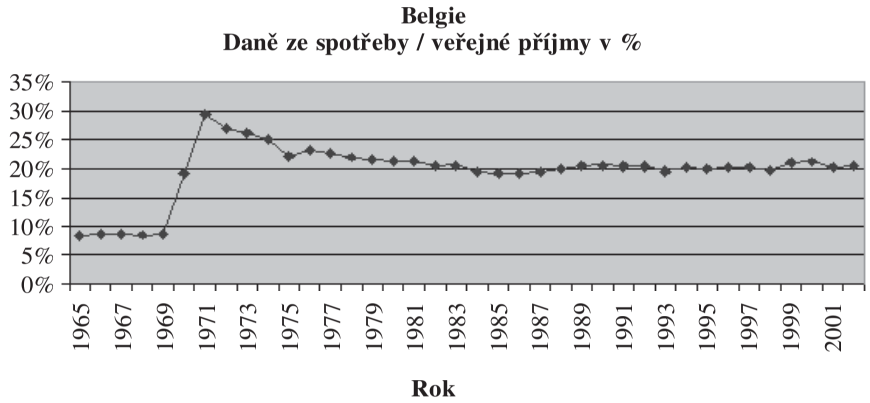
Zakládající členové	1973	1981	1986	1995
Belgie (1971)	Dánsko (1967)	Řecko (1987)	Portugalsko (1986)	Finsko (1994)
Francie (1968)	Irsko (1972)		Španělsko (1986)	Rakousko (1973)
Itálie (1973)	V. Británie (1973)			Švédsko (1969)
Lucembursko (1970)				
Německo (1968)				
Nizozemí (1969)				

Pramen: *Volně z Mervart, Vavrejnová (1991, str. 21) a Svátková (2002, str. 29); EU (státy).*

Co se týče **zakládajících členů**, pouze u Francie[13] nebyla zaznamenána v 60. letech výraznější změna v podílu ukazatele daní ze spotřeby na veřejných příjmech. U ostatních zemí došlo k růstu tohoto ukazatele v poměrně širokém rozmezí 7–20% bodů, a to u Belgie mezi rokem 1969–1971 (zde se jednalo o největší nárůst), u Itálie mezi roky 1972–73, u Lucemburska mezi rokem 1969–1970 (zde se jednalo o nejmenší nárůst), u Německa mezi rokem 1967–68 a u Nizozemí mezi rokem 1968–70.

[13] Interpretaci je nutné vzít s určitou mírou volnosti, neboť existuje nesoulad mezi zavedením DPH (1968) a údaji vykazovanými za DPH ve statistice OECD (DPH je vykazováno již od roku 1965). Svůj vliv má i skutečnost, zda byl systém DPH přijat od začátku roku nebo v jeho průběhu.

Graf č. 1.5 Belgie jako zástupce zakládajících zemí, u které se přijetí DPH nejvýrazněji projevilo v růstu ukazatele podílu daní ze spotřeby na veřejných příjmech



Pramen: *OECD, 2004.*
Poznámka: *Růst ukazatele mezi roky 1969 a 1970 lze vysvětlit zahrnutím kolkových poplatků do údajů vykazovaných ve statistice OECD za DPH.*

U další trojice zemí přistupujících k EU v roce **1973** nejsou závěry tak jednoznačné. Dánsko vykázalo pokles sledovaného ukazatele o cca 18% bodů v průběhu dvou let po vstupu do EU; jako jedna z mála zemí tak nezaznamenalo s přijetím DPH výraznější růst ukazatele[14]. Irsko naopak vykázalo mezi roky 1972–73 růst o cca 10% bodů a poté pokles o 2% body. Velká Británie, přestože rok vstupu do EU byl zároveň rokem přijetí systému DPH, vykázala pouze zanedbatelný meziroční pokles o cca 1% bod.

Vstup **Řecka** do EU se významněji na hodnotě sledovaného ukazatele neprojevil, což bylo dáno tím, že DPH byla přijata o šest let později.

To nelze říci o další dvojici nových členů v roce **1986**. Portugalsko vykázalo růst ukazatele o cca 19% bodů, obdobně potom i Španělsko o necelých 14% bodů.

[14] Na průběh ukazatele u Dánska může mít vliv nesoulad mezi zavedením DPH (1967) a údaji vykazovanými za DPH ve statistice OECD již od roku 1965.

Bez významnějšího dopadu na sledovaný ukazatel proběhl vstup další trojice do EU, a to Finska[15], Rakouska a Švédska[16] v roce **1995**. U dvou posledně uvedených zemí i díky tomu, že systém DPH byl zaveden již mnohem dříve.

K ukazateli podílu daní ze spotřeby na veřejných příjmech lze učinit tyto **dílčí závěry:**

1. Konstrukci ukazatele neovlivňuje velikost země, obdobně zde nevyvstává ani problém přepočtu národní měny na srovnatelnou peněžní jednotku; v pohybech ukazatele se však mohou odrážet i pohyby ve vývoji veřejných příjmů.
2. Po přijetí systému DPH se ukazatel v „patnáctce" zemí EU pohybuje v relativně širokém pásmu vymezeným orientačně hodnotou 30 % a 15 %.
3. Výše uvedená myšlenka o růstu daní ze spotřeby na veřejných příjmech se potvrdila ve sledovaném zhruba 35letém období u každé z 15 zemí. Každá země si tak prošla alespoň jedním obdobím, ve kterém se ukazatel zvýšil; nelze však říci, že by se jednalo o trend typický pouze pro jedno konkrétní desetiletí.
4. Výrazné zvýšení ukazatele v roce zavedení systému daně z přidané hodnoty u rozhodujícího počtu zemí není jistě náhodné; vstup do EU tak není hlavním faktorem vedoucím k růstu ukazatele, ale pouze odvozeným, neboť podmínkou vstupu je přijetí systému DPH.

Ukazatel **daňové kvóty (DK)** obecně podává představu o míře přerozdělování HDP prostřednictvím daní[17] a patří tím k základním makroukazatelům. Pro účely naší studie si ho vztáhneme pouze na daně ze spotřeby a budeme ho sledovat jak zvlášť za spotřební daně **(DK-SD)** a za daň z přidané hodnoty **(DK-DPH),** tak i v součtu za oba druhy daní **(DK-DS).**

[15] Na průběh ukazatele u Finska může mít vliv nesoulad mezi zavedením DPH (1994) a údaji vykazovanými za DPH ve statistice OECD již od roku 1965.

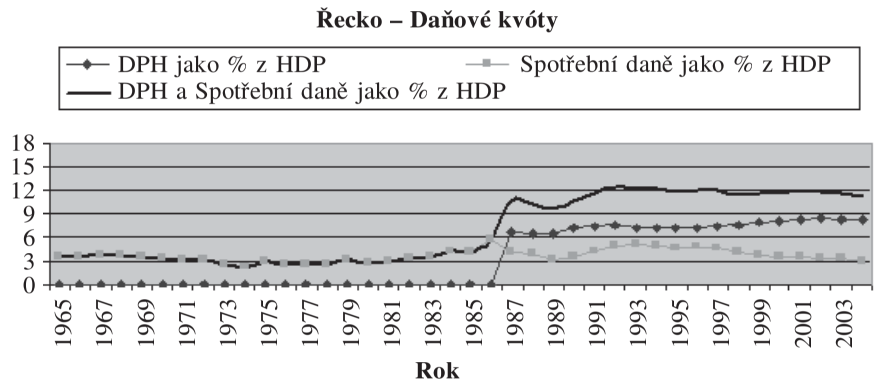
[16] Na průběh ukazatele u Švédska může mít vliv nesoulad mezi zavedením DPH (1969) a údaji vykazovanými za DPH ve statistice OECD až od roku 1970.

[17] Jedná se o daně v právním slova smyslu a tato daňová kvóta je nazývána **„čistou"** daňovou kvótou. Kromě daní lze však uvažovat i s dalšími povinnými platbami nesoucími v sobě daňové prvky, a to zejména s pojistným sociálního pojištění; v tom případě hovoříme o **„složené"** daňové kvótě. Třetí variantou je tzv. **„konsolidovaná"** daňová kvóta podle metodiky GFS Mezinárodního měnového fondu, která uvažuje s konsolidací pojistného na sociální a zdravotní pojištění hrazeného vládním sektorem jako zaměstnavatelem.

Přijetí systému daně z přidané hodnoty bylo a stále je základní podmínkou pro získání „vstupenky" do EU. Mezi země, které přijaly DPH v roce vstupu do EU, patří V. Británie, Portugalsko a Španělsko. Řecko přijalo DPH až o šest let později. Naopak systém DPH přijalo rok před vstupem do Unie Irsko a Finsko, Dánsko potom o šest let dříve a o více než 20 let předem Rakousko a Švédsko.

Přijetí systému DPH je spojeno s vykázáním obecně očekávaného vztahu, tj. že daňová kvóta pro DPH (DK-DPH) bude vyšší než daňová kvóta pro spotřební daně (DK-SD). Tato okamžitá reakce se potvrdila u osmi zemí: Belgie, Itálie, Lucemburska, Německa, Nizozemí, Rakouska, Řecka a Španělska.

Graf č. 1.6 Řecko jako zástupce zemí, u nichž je hodnota ukazatele DK-DPH po přijetí systému daně z přidané hodnoty vyšší než hodnota ukazatele DK-SD



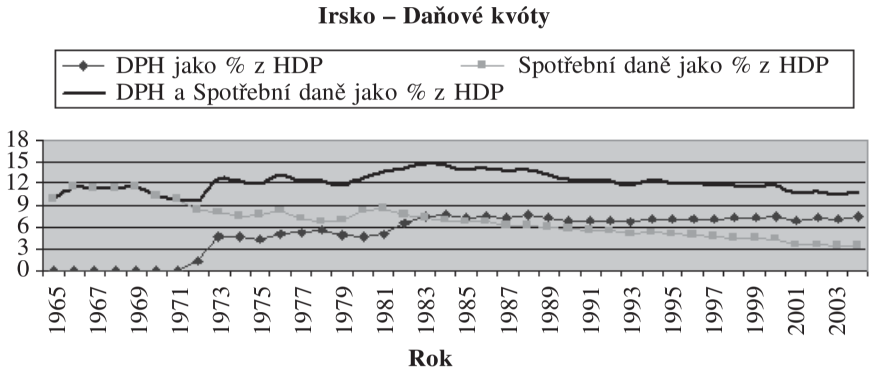
Pramen: *OECD, 2006.*

U dalších čtyř zemí, a to Dánska, Finska, Francie a Švédska je nutná při interpretaci dat určitá zdrženlivost, neboť je zřejmý nesoulad mezi rokem zavedení DPH a údaji vykazovanými za DPH ve statistice OECD.[18]

U zbývajících zemí se obecně očekávaný vztah potvrdil až v letech následujících po zavedení DPH: u Portugalska následujícím rokem, u V. Británie sedmým rokem a u Irska dokonce až jedenáctým rokem.

[18] Viz poznámky pod čarou č. 13–16.

Graf č. 1.7 Irsko jako zástupce zemí, u nichž zůstává hodnota ukazatele DK-DPH i po přijetí systému daně z přidané hodnoty ještě několik let nižší, než je hodnota ukazatele DK-SD



Pramen: *OECD, 2006.*
Poznámka: *Nízká hodnota za DPH v roce 1972 odráží skutečnost, že tato daň byla zavedena až od počátku listopadu.*

Co se týče **velikosti** dosažených hodnot, „atakuje" ukazatel DK sestrojený za souhrn daně z přidané hodnoty a spotřebních daní u většiny zemí hranici **12 %**. Uvedenou hranici však nepřekročily tyto země: Belgie, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí, Rakousko, Španělsko a V. Británie.

Z pohledu ukazatele DK-DPH je klíčovou hodnotou hranice **8 %**. Tuto hranici nepřekročily: Belgie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí, Španělsko a V. Británie.

Pro ukazatel DK-SD je, jak ukazují statistická čísla, klíčová **4%** hodnota. Tuto hodnotu nepřesáhly následující země: Belgie, Francie, Německo, Nizozemí, Rakousko a Španělsko.

Nabízí se opět otázka, zda **vstup do EU** znamenal pro jednotlivé země změnu ve velikosti obou sledovaných ukazatelů, resp. zda změnil relaci mezi nimi. Potvrzuje se, že významnějším faktorem než samotný vstup byla skutečnost, zda tento vstup doprovázelo zavedení DPH. Na základě časových řad a dat z tabulky 1.1 lze učinit tyto závěry:

Pro **zakládající země** přinesl konec 60. a počátek 70. let minulého století změny v relaci mezi ukazatelem DK-SD a DK-DPH ve prospěch druhého uváděného ukazatele. K zemím, kde nedošlo ani z tohoto pohledu ke změně, patří Francie[19].

Rok **1973** jako rok vstupu do Unie neznamenal pro Dánsko žádnou podstatnou změnu. U V. Británie a Irska došlo k výraznému sblížení hodnot obou ukazatelů, které potom v dalších letech vyvrcholilo změnou relace obou ukazatelů.

Vstup do Unie se nijak neprojevil v ukazatelích u Řecka v roce **1981** a ani výrazněji u trojice zemí (Finsko, Rakousko a Švédsko) v roce **1995**. Hlavní příčinou je, zdá se, opět skutečnost, že u žádné země nebyl vstup do EU bezprostředně spojen se zavedením DPH.

V roce vstupu Portugalska a Španělska do EU **(1986)** se sledované ukazatele nezměnily. Ke změně relace obou ukazatelů ve prospěch DK-DPH došlo u Španělska již následující rok po vstupu, u Portugalska se tak stalo až o rok později.

Co se týče ukazatele daňové kvóty sestaveného pro daně ze spotřeby, lze učinit tyto **dílčí závěry:**

1. Ukazatel neguje svojí konstrukcí velikost země i problém přepočtu národní měny na srovnatelnou peněžní jednotku; v jeho pohybech se však mohou odrážet i pohyby ve vývoji HDP.
2. Vzhledem k tomu, že ukazatel DK-DPH citlivě vnímá existenci systému DPH, nemůže být sestrojen pro období jiného systému obratové daně. Ukazatel DK-DS je proto v letech před zavedením DPH totožný s ukazatelem DK-SD. Na sníženou vypovídací schopnost dat u Dánska, Finska, Francie a Švédska jsme upozornili.
3. Ukazatel DK-DS (po přijetí systému DPH) se pohybuje v relativně úzkém pásmu[20] vymezeném orientačně hodnotami 12 % a 9 %.
4. Ukazatel DK-DPH je u sledovaných zemí EU v posledních zhruba 20 letech vyšší než u DK-SD; potvrdila se tak obecně očekávaná dominantní váha DPH ve zdanění spotřeby. Tento závěr platí pro období těsně po přijetí systému DPH u všech zemí s výjimkou Irska, Lucemburska a V. Británie.
5. Ukazatel DK-DPH je řádově dvojnásobný oproti ukazateli DK-SD. Pouze čtyři země (Belgie, Německo, Nizozemí a Španělsko) vykazují hodnoty těchto ukazatelů vč. ukazatele DK-DS v relativně vy-

[19] Viz ale poznámku pod čarou č. 13.
[20] Ve srovnání s předchozím ukazatelem „daně ze spotřeby na veřejných příjmech".

váženém vztahu omezeném horní hranicí 8 % (DK-DPH), resp. 4 % (DK-SD) a 12 % (DK-DS).

6. Pro země, které přijaly systém DPH mimo rok vstupu do EU, tj. buď v letech dřívějších nebo pozdějších, neplatí, že vstup do EU znamenal zvýšení ukazatele DK-DPH.
7. Po přijetí systému DPH se u osmi členských států ihned změnila relace mezi ukazatelem DK-DPH a ukazatelem DK-SD. Tento závěr neplatí pro tři zbývající země (Irsko, Portugalsko a Velkou Británii) a neplatí ani pro Dánsko, Finsko, Francii a Švédsko, u nichž jsme poukázali na nižší spolehlivost dat.
8. Ukazatel DK-SD vykazuje na první pohled mnohem stabilnější průběh (s výjimkou Irska, Lucemburska, Řecka a V. Británie) než ukazatel DK-DPH. Může to být dáno mj. i tím, že systémy spotřebních daní existovaly v daňových systémech jednotlivých zemí i před přijetím do EU a, zdá se, že harmonizační pravidla, zvyšující postupně zatížení především minerálních olejů a tabákových výrobků, výrazněji jeho průběh nerozkolísala.

Posledním ukazatelem, kterému budeme věnovat pozornost, je **ukazatel podílu nepřímých daní (resp. v rozložené podobě podíl DPH a podíl spotřebních daní) na celkových daňových příjmech** jednotlivých zemích. Ukazuje na fiskální význam daní ze spotřeby v rámci celkových daňových příjmů (celkového zdanění) země a obecně odpovídá mj. na otázku, zda-li je vůbec nosné zabývat se zdaněním spotřeby jak u nás, tak i v ostatních členských státech EU.

Uvedený ukazatel je **zástupným** k prvně analyzovanému ukazateli „podíl daní ze spotřeby na celkových veřejných příjmech“. Vzhledem k tomu, že daňové příjmy tvoří rozhodující část veřejných příjmů, potom, za jinak neměnných podmínek, vykazují oba ukazatelé obdobný průběh.

Také z pohledu na vývoj ukazatele podílu nepřímých daní na celkových daňových příjmech a ukazatele daňové kvóty je u jednotlivých zemí patrný **v podstatě obdobný průběh křivek**, ležící ovšem (v hodnotovém vyjádření) o řadu procentních bodů na vyšší úrovni. To je logické, protože základna, ke které se výnos DPH i spotřebních daní vztahují, je nyní nižší.

Zatímco tedy ukazatel DK-DPH „atakoval“ u většiny zemí hranici 8 % na HDP, ukazatel podílu DPH na celkových daňových příjmech tak činí při hranici **20 %**. K zemím, které tuto hranici nepřekročily, patří Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí, Španělsko, Švédsko a V. Británie. Zúžíme-li

časové kritérium na pouze poslední desetiletí, potom se okruh těchto zemí rozšířil i o Belgii, Dánsko, Finsko a Francii; jinými slovy řečeno, pouze čtyři země překročily 20% hranici.

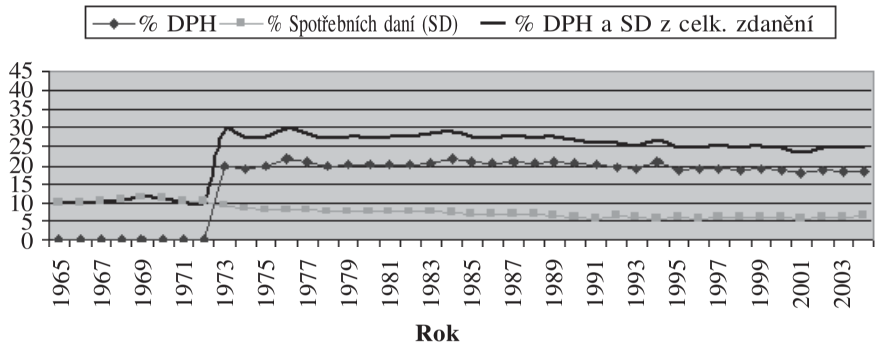
A obdobně, zatímco ukazatel DK-SD „atakoval“ 4% hranici, ukazatel podílu spotřebních daní na celkových daňových příjmech tak činí při hranici **10 %**. Tuto hodnotu nepřesáhly pouze tři následující země: Belgie, Nizozemí a Španělsko. Zúžíme-li však časové kritérium na pouze poslední desetiletí, potom se okruh zemí rozšířil i o Francii, Německo, Itálii, Irsko, Rakousko a Švédsko. Jinými slovy, pouze šest zemí překročilo 10% hranici.

U většiny zemí platí, že ihned po přijetí systému DPH zaujímá tato daň dominantní pozici vůči spotřebním daním (akcízům); toto pravidlo neplatí pro Dánsko, Irsko, Portugalsko, Švédsko a V. Británii.[21]

Míru této dominance lze sledovat např. pomocí procentního rozdílu; pouze pro čtyři země (Belgii, Francii, Německo a Rakousko) je typické, že rozdíl mezi oběma ukazateli činí od 90. let minulého století 10 a více procentních bodů.

Graf č. 1.8 Rakousko jako zástupce zemí, u kterých rozdíl mezi hodnotou podílu DPH na celkovém zdanění a podílu spotřebních daní na celkovém zdanění činí 10 a více procentních bodů ve prospěch prvně uváděného ukazatele

Rakousko – % daní ze spotřeby z celkového zdanění



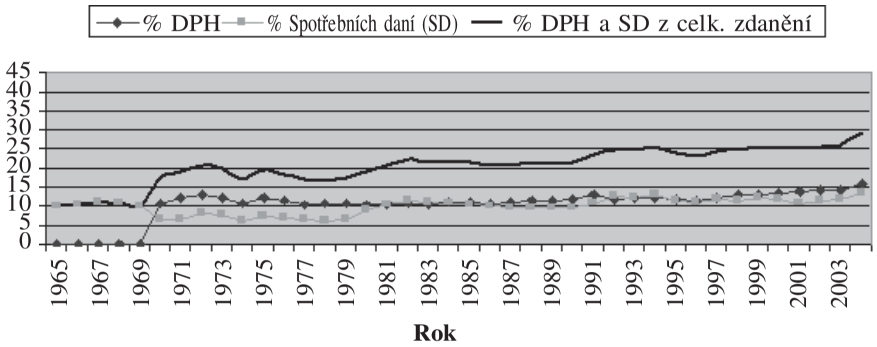
Pramen: *OECD, 2006.*

[21] Viz také poznámky pod čarou č. 14–16.

Naopak nejmenší hodnotový rozdíl mezi oběma veličinami lze vysledovat u Irska a Lucemburska; u posledně jmenované země se potom hodnoty obou ukazatelů od začátku 80. let „prolínají“ a svědčí tak o vyrovnaném postavení DPH a spotřebních daních v rámci celkových daňových příjmů.

Graf č. 1.9 Lucembursko jako zástupce zemí, u kterých rozdíl mezi hodnotou podílu DPH na celkovém zdanění a podílu spotřebních daní na celkovém zdanění je v rámci zemí EU nejmenší

Lucembursko – % daní ze spotřeby z celkového zdanění



Pramen: *OECD, 2006.*

Co se týče ukazatele podílu daní ze spotřeby na celkových daňových příjmech, resp. podílu DPH a podílu spotřebních daní na celkovém zdanění, lze učinit tyto **dílčí závěry:**

1. Konstrukci ukazatelů neovlivňuje velikost země, obdobně zde nevyvstává ani problém přepočtu národní měny na srovnatelnou peněžní jednotku; v pohybech ukazatelů se však mohou odrážet i změny ve struktuře daňových výnosů.
2. Vzhledem k tomu, že ukazatel podílu DPH na celkovém zdanění citlivě vnímá existenci systému DPH, nemůže být sestrojen pro období jiného systému obratové daně. S ohledem na tuto skutečnost je ukazatel podílu daní ze spotřeby a ukazatel podílu spotřebních daní (v obou případech vztaženo k celkovým daňovým příjmům) před zavedením systému DPH totožný. Na sníženou vypovídací schopnost dat u Dánska, Finska, Francie a Švédska jsme již upozornili výše.
3. Ukazatelé sledují v zásadě vývoj ukazatele daňové kvóty; závěry, které proto platily pro pro ně, platí obdobně.
4. V posledním desetiletí se nepřímé daně jako celek podílejí na daňových příjmech sledovaných zemí zhruba 1/5 až 1/3; jinými slovy řečeno, každé páté až třetí euro (libra, koruna) vybrané z daní má povahu daně ze spotřeby.
5. Obecně platí, že po přijetí systému DPH zaujímá tato daň dominantní pozici vůči spotřebním daním; u většiny zemí však nečiní rozdíl mezi oběma ukazateli více než 10 procentních bodů.
6. Vývoj ukazatele podílu spotřebních daní na celkových daňových příjmech potvrzuje vyšší váhu spotřebních daní v celkovém zdanění severských zemí (Dánsko, Finsko, Irsko, V. Británie), ale také i u Řecka, Portugalska a Lucemburska.

1.3 Vybrané aspekty daňové politiky v České republice

Začátky novodobé, „západoevropsky“ orientované daňové politiky se v České republice začínají datovat teprve počátkem 90. let minulého století. S ohledem na podstatu, rozsáhlost a význam změn je oprávněné hovořit o daňové reformě. „Rozpad socialistického bloku a přijetí tržního mechanismu jako „leitmotivu“ znamenal prudký obrat v pohledu na daně. Daňové systémy západního a východního „bloku“ se začínají sbližovat v základních bodech.“ (Svátková, 1994, str. 79). Jedním z aspektů tohoto sbližování byla i změna systému zdaňování spotřeby a růst významu daní ze spotřeby v rámci celkového zdanění.

Před daňovou reformou z roku 1993 aplikovala Česká republika (resp. ČSFR) v oblasti všeobecného zdanění **daň z obratu**. Jednalo se o univerzální jednofázovou neduplicitní daň, které – s jistou dávkou zjednodušení – podléhaly předměty určené ke konečné spotřebě, zatímco předměty vstupující dále do výrobního procesu „obíhaly“ v ekonomice bez daně. Tím byl vytvořen tzv. dvouhladinový systém cen nedovolující tyto dvě sféry vzájemně poměřovat pomocí klasických ekonomických nástrojů. Síť sazeb (a prameny uvádějí jejich počet až na neuvěřitelných 1 700) vytvářela výrazně diferencovaný přístup ke spotřebě dotažený až na jednotlivé výrobky, resp. skupiny výrobků. Kromě procentních sazeb obsahoval systém daně z obratu

i tzv. rozdílové sazby na vybrané komodity mající postavení celospolečenské priority (potraviny, uhlí, teplo, léčiva aj.). Konstrukce tohoto typu sazby umožňovala dosáhnout jak kladného výnosu daně, tak i záporného v podobě tzv. záporné daně z obratu[22]; ta v roce 1989 dosáhla necelých 50 mld Kčs a stala se velkou zátěží pro tehdejší státní rozpočet. Služby, až na výjimky, dani nepodléhaly. Samostatné **spotřební daně** (akcízy) v daňovém systému zcela chyběly. Do roku 1993 je simulovaly pevné sazby daně z obratu na skupiny výrobků, které dnes podléhají spotřebním daním.[23]

Co se týče významu daní ze spotřeby, patřily společně s podnikovými daněmi (odvody) a příspěvky na sociální zabezpečení ke třem rozhodujícím finančním zdrojům socialistického státu. Např. v roce 1989 činil podíl daní ze spotřeby[24] zhruba 29 % na celkovém daňovém výnosu ČSFR a byl zcela srovnatelný s výnosem důchodových daní podniků.

S cílem vyvarovat se „daňového šoku" při zavedení systému DPH „ze dne na den", přijala ČSFR ještě před rokem 1993 opatření, která rozložila daňovou zátěž na období dvou a půl roku (červen 1990 až prosinec 1992). K významným z nich patřilo odstranění rozdílové sazby daně z obratu, zrušení rozvětvené sítě sazeb daně z obratu a její nahrazení čtyřmi základními sazbami včetně nulové, zavedení dovozní daně, poplatku z prodeje alkoholických nápojů a tabákových výrobků a dovozní přirážky.

Počátek roku 1993 znamenal pro zdanění spotřeby *první* přelomový okamžik. Byl přijat **systém daně z přidané hodnoty** a vedle něho i **systém pěti samostatných spotřebních daní,** legislativně sloučených do jednoho zákona. V průběhu následujících necelých 12 let doznaly obě daňové normy více i méně podstatné změny; zákon o DPH prošel 24 novelizacemi, zákon o spotřebních daních potom 15 novelizacemi. Obecné cíle novel lze shrnout do následujících pěti bodů:

a) zpřesnit znění zákonů tak, aby vytvářelo spolehlivou právní oporu pro plátce daní;
b) reagovat na signály z praxe a „zacelovat" místa vytvářející nezáměrné daňové výhody pro určité skupiny plátců;
c) obdobně tomu napravovat původně záměrné stimulace, pokud se vymkly kontrole, popř. došlo k jejich zneužívání;

[22] Ve své podstatě se jednalo o formu dotace státu dotaženou až k ceně příslušné komodity.
[23] Zvýšeným sazbám daně z obratu navíc podléhaly i předměty, které se předmětem spotřebních daní v roce 1993 nestaly, jako např. káva, čaj, zlatnické výrobky, hedvábí, hrací karty a další.
[24] Včetně tzv. záporné daně z obratu. Viz Svátková (1994, str. 82).

d) začleňovat do tuzemských norem pravidla evropských směrnic jako nutnou podmínku pro vstup do EU;
e) odstraňovat legislativně-technické nedostatky zákonů.

Za *druhý* přelomový okamžik pro zdanění spotřeby v ČR lze považovat 1. květen 2004 jako den vstupu ČR do Evropské unie. V tento den nabyl účinnosti zcela nový zákon o DPH, kompatibilní[25] se směrnicemi ES a tím i se zákony o DPH ostatních členských států. V oblasti spotřebních daní byl zvolen poněkud odlišný postup. Nový zákon rušící původní z roku 1993 byl přijat již v lednu 2004 s tím, že dnem vstupu do EU nabyla účinnosti čtyři měsíce „spící" ustanovení, která upravovala aplikaci spotřebních daní vůči ostatním členským státům EU. Zároveň další ustanovení k témuž dni pozbyla účinnosti.

Krátká historie obou nových daňových zákonů jednoznačně ukazuje, že tak jako předešlé zákony, tak i tyto budou v průběhu dalších let dotvářeny, a lze předvídat, že i ze stejných[26] důvodů jako ty předchozí.

1.3.1 Postavení daní ze spotřeby v daňovém systému České republiky

Následující část je krátkou sondou do postavení daní ze spotřeby v ČR od roku 1993 do roku 2003, resp. 2004. V souladu s předchozí částí 1.2.1 bude toto postavení zkoumáno na třech ukazatelích, a to v rámci celkových veřejných příjmů, celkových daňových příjmů a v neposlední řadě i jejich podíl na HDP. S cílem porovnatelnosti dat získaných za ČR a za původních 15 členských zemí EU je zdrojem dat statistika OECD[27].

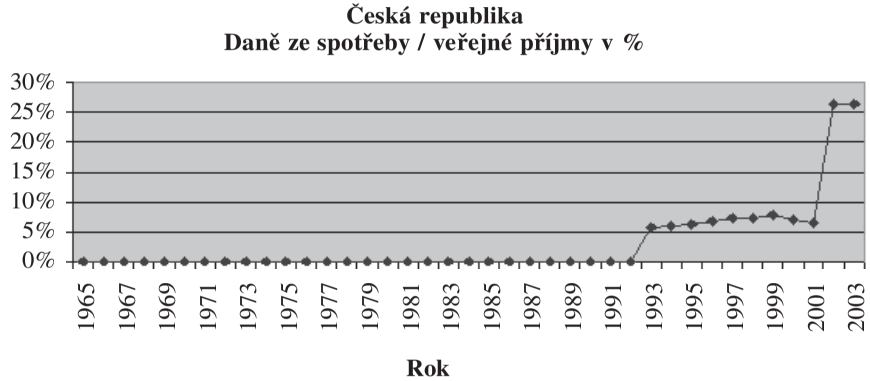
Jako první budeme sledovat ukazatel **podílu daní ze spotřeby na veřejných příjmech**. Vzhledem k tomu, že ukazatel sleduje DPH a spotřební daně, rozvíjí se logicky až od roku 1993. Oscilace ukazatele v rozmezí let 1993–2001 mezi hodnotami 5,9 a 8 % nás vyřazuje z jakéhokoliv srovnání s 15 původními členskými zeměmi EU (viz část 1.2.1); spíše než o výrazně nižším podílu daní ze spotřeby na veřejných příjmech lze přijmout myšlen-

[25] Míru této kompatibility prozatím ponecháme stranou. Blíže o tomto tématu pojednává část 1.6.
[26] Samozřejmě kromě důvodu vstupu do EU. Zákony však budou muset na druhé straně průběžně reagovat na nová pravidla přijímaná na úrovni EU.
[27] Dostupné na: www.sourceoecd.org [on-line, cit. 2006-10-01]. Ze sledování těchto dat v delším časovém úseku se ukázalo, že bývají zpětně upravována. Co se týče klasifikace daní, odkazujeme na poznámku pod čarou č. 10 a také na přílohu č. 4 a č. 5 na CD-ROMu.

ku o nespolehlivosti dat. S ohledem na konstrukci a náplň ukazatele by se v jeho hodnotách neměly projevit změny v rozpočtovém určení daní v souvislosti s delegací části výnosu DPH a spotřebních daní na obce a kraje, resp. do Státního fondu dopravní infrastruktury.

Naopak výrazná změna ukazatele v roce 2002 již může svědčit o určitém zreálnění dat. S hodnotou pohybující se zhruba mezi 25 až 30 % by se tak ČR dostala na hodnoty V. Británie (po celá 90. léta), na hodnoty Lucemburska a Nizozemí (v pěti posledních sledovaných letech) a na hodnoty Německa a Finska (ve čtyřech posledních sledovaných letech).[28]

Graf č. 1.10 Vývoj podílu daní ze spotřeby na veřejných příjmech v České republice



Pramen: *OECD, 2004.*

Druhým ukazatelem, ke kterému upřeme naši pozornost, je ukazatel **daňové kvóty**[29], konstruovaný nyní pouze pro daně ze spotřeby, a to zvlášť za DPH **(DK-DPH)** a zvlášť pro spotřební daně **(DK-SD).**

I na tomto ukazateli je na první pohled patrné zavedení DPH a spotřebních daní v roce 1993. Z průběhu všech tří křivek vyplývá, že data již lze považovat za spolehlivější než v případě předchozího ukazatele.

Průběh ukazatele vykazuje stejné nebo obdobné zákonitosti, s jakými jsme se již setkali u 15 původních členských států EU, zejména:

[28] Viz grafy v příloze č. 1 na CD-ROMu.
[29] O konstrukci ukazatelů daňových kvót viz podrobněji v poznámce pod čarou č. 17.

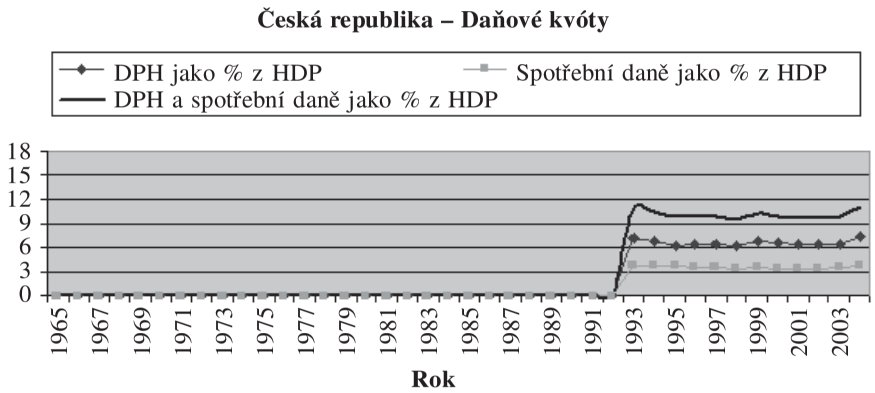
a) DK-DPH je vyšší než DK-SD

Tento trend je nastolen ihned po zavedení systému DPH a je zachován po celé sledované období. Hodnota DK-SD pulsuje kolem hranice 4 %, což byla klíčová hranice i pro evropskou „patnáctku“[30]. Touto hodnotou se ČR dostává na úroveň Nizozemí, Švédska nebo Velké Británie. Hodnota DK-DPH pulsuje kolem hranice 7 %, což je zhruba o jeden procentní bod méně, než byla klíčová hranice u 15 původních členských zemí. Touto hodnotou je ČR souměřitelná s Belgií, Francií nebo Irskem.

b) malé bodové rozpětí mezi DK-DPH a DK-SD

Se zhruba tříbodovým rozdílem patří ČR k zemím s nízkým rozpětím obou ukazatelů a řadí se tak po bok zemí, jako je Irsko, Itálie, Španělsko nebo Velká Británie.

Graf č. 1.11 Vývoj daňových kvót konstruovaných pro daně ze spotřeby v České republice



Pramen: *OECD, 2006.*

Třetím a posledním ukazatelem, kterému se budeme věnovat, je ukazatel **podílu nepřímých daní (resp. v rozložené podobě podíl DPH a podíl spotřebních daní) na celkových daňových příjmech** v ČR. Jak již bylo řečeno v části 1.2.1, je uvedený ukazatel zástupným[31] k prvně analyzovanému ukazateli „podíl daní ze spotřeby na celkových veřejných příjmech“,

[30] Viz část 1.2.1.
[31] S ohledem na kvalitu dat můžeme tuto zástupnost sledovat pouze na roku 2002 a 2003.

a to z toho důvodu, že i v České republice tvoří daňové příjmy rozhodující část veřejných příjmů.

Porovnáme-li sledovaný ukazatel s předchozím ukazatelem daňové kvóty, již z prvního pohledu je patrný jeho v podstatě shodný průběh, ležící logicky pouze o několik procentních bodů výše. Vývoj tohoto ukazatele u nás a u původní evropské „patnáctky“[32] vykazuje opět několik stejných nebo obdobných zákonitostí; uveďme dvě z nich.

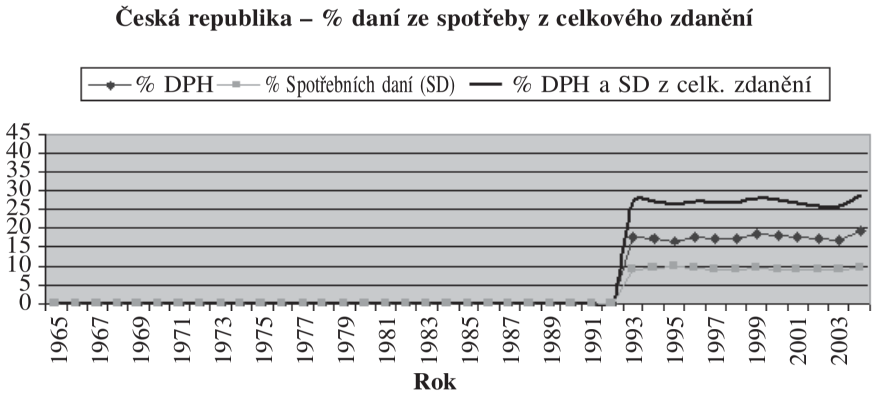
a) ukazatel konstruovaný pro spotřební daně osciluje kolem hranice 10 %

Tak jako u evropské „patnáctky“, tak i v ČR se ukazatel podílu spotřebních daní na celkových daňových příjmech pohybuje na úrovni 10 % a zvyšuje se tak 2,5krát oproti ukazateli DK-SD. Tímto jsou dosažené výsledky srovnatelné s vývojem v Dánsku, Finsku a V. Británii.

b) ukazatel konstruovaný pro DPH nedosahuje hranici 20 %

Dosažená hodnota oscilující kolem 17–19 % je opět zhruba 2,5násobkem ukazatele DK-DPH. Dosaženými výsledky se tak ČR řadí k většině původních členských států EU a také k těm zemím, kde rozdíl mezi oběma ukazateli činí méně než 10 procentních bodů. Dosažené výsledky tak obstojí ve srovnání s vývojem ve Finsku, Francii či Německu.

Graf č. 1.12 Vývoj daní ze spotřeby na celkovém zdanění v České republice



Pramen: *OECD, 2006.*

[32] Viz opět část 1.2.1.

Na základě rozboru předchozích ukazatelů konstruovaných pro Českou republiku lze učinit tyto **dílčí závěry:**

1. Všechny tři zvolené ukazatele jsou konstruovány od roku 1993, tj. od roku zavedení daňového systému, který je v základní struktuře shodný s daňovými systémy ostatních členských států EU.
2. Konstrukci ukazatelů neovlivňuje velikost země, obdobně zde ani nevyvstává problém přepočtu národní měny na srovnatelnou peněžní jednotku; z toho důvodu lze srovnání mezi ČR na jedné straně a „patnáctkou“ starých členských států EU na straně druhé připustit.
3. V pohybech zvolených ukazatelů se mohou odrážet i změny v jejich jmenovatelích, tj. ve struktuře veřejných příjmů, daňových příjmů i HDP; studie si však neklade za cíl tyto změny rozebírat.
4. Vzhledem ke krátké časové řadě u ČR ve srovnání s ostatními zeměmi „patnáctky“ včetně pravděpodobných problémů s obsahovou náplní jednotlivých dat, resp. jejich průběžným zpřesňováním, lze připustit jistou, blíže nedefinovanou míru nepřesnosti získaných dat. To se jednoznačně ukázalo u prvně sledovaného ukazatele „podíl daní ze spotřeby na veřejných příjmech“ v prvních devíti sledovaných letech. Lze předpokládat, že se tento problém vyskytl pouze u tohoto ukazatele, nikoliv u dalších dvou.
5. Vývoj v ČR sleduje obecný trend v 15 původních členských státech EU znamenající dominantní postavení DPH vůči spotřebním daním. ČR se tím řadí k většině zemí EU, u nichž rozdíl mezi oběma ukazateli nečiní více než 10 procentních bodů.
6. ČR patří mezi země, u nichž se nepřímé daně jako celek podílejí na daňových příjmech o něco více než 1/4; jinými slovy řečeno, z každé stokoruny vybraných daní plyne cca 28 korun z daní ze spotřeby.
7. Na základě získaných dat lze učinit obecný závěr, že ČR se svými dosaženými výsledky ve všech třech ukazatelích nevybočuje z rámce vymezeného 15 původními členskými státy EU a nepatří k zemím s krajními hodnotami sledovaných ukazatelů.

1.4 Harmonizace v oblasti daní ze spotřeby na úrovni Evropské unie

Hovoří-li se v souvislosti s Evropskou unií o daních, a zejména o daních ze spotřeby, bývá s nimi automaticky spojen proces harmonizace.

Jedním z hlavních, a autory[33] uznávaných cílů daňové harmonizace, je vytvořit – na úrovni předem vymezené skupiny států (zde členských států EU) – prostředí, které by omezilo konkurenci mezi daňovými systémy těchto států. V oblasti daní ze spotřeby se k tomuto cíli připojuje i další, a to vytvořit podmínky pro odstranění „spotřební" hranice mezi členskými státy a naplnit tím dvě ze čtyř hlavních svobod – volný pohyb zboží a služeb.

Podle Kubátové[34] znamená **daňová harmonizace** „přibližování a přizpůsobování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí." Daňová harmonizace probíhá „vždy ve třech fázích: určení daně, která má být harmonizována, harmonizace daňového základu, harmonizace daňové sazby. Harmonizace nemusí nutně znamenat úplně stejné daně a stejné vymezení jejich základu a sazeb. Z politických důvodů se trvá pouze na jejich sladění či přiblížení."

Podle Kubátové (2004) „se lze domnívat, že stav daňové politiky v zemích EU je mixem konkurence a koordinace s minimálním přispěním harmonizace. Vývoj v této oblasti lze jen obtížně předvídat, neboť závisí nejen na daňové politice (národní politika jednotlivých zemí i společná politika), ale – a to možná ještě větší měrou – na chování ekonomických subjektů a administrativy a jejich reakcích na daňovou politiku."

Široký (2003, str. 216) považuje, shodně s Kubátovou (2000, str. 141), harmonizaci daní za vyšší stupeň koordinace.

Podle Svátkové (1994, str. 229) „v procesu harmonizace nejde o unifikaci daňových systémů zainteresovaných zemí (tj. zavést jednotné daně s jednotnými daňovými základy a sazbami), ale cíl je o trochu „skromnější": sjednotit základní pravidla konstrukce jednotlivých daní vč. sblížení jejich sazeb."

Vztáhneme-li harmonizaci pouze na oblast **daní ze spotřeby**, ukazuje se, že výše uvedené obecné definice některé její prvky vystihují, v dalších již ale tuto schopnost nemají.

[33] Viz např. Kubátová (2000, str. 141) nebo Široký (2003, str. 216).
[34] Kubátová (2000, str. 141).

- Potvrzuje se, že harmonizace daní ze spotřeby není ani v dnešním globalizovaném světě celosvětovým procesem, nýbrž aktivitou států, které dosáhly nejvyššího stupně integrace, a to celní, měnové a hospodářské unie.
- Proces harmonizace daní započatý v 60. letech minulého století u šesti vyspělých zemí není ani dnes ukončen. Doplňují se nové daně (např. ekologické), upravují se (zpravidla jde o jejich zvyšování) sazby stávajících daní (např. spotřební daň na cigarety), mění se i další pravidla jako reakce na aplikaci daní v praxi (např. přenesení místa výběru daně z přidané hodnoty z poskytovatele plnění na jeho příjemce mající za cíl omezit daňové úniky i zjednodušit výběr daně).
- Harmonizace daní je myšlena jako nástroj, který má „otupit" překážku pro volný pohyb zboží a služeb danou různou výší suverénním státem stanoveného daňového zatížení ceny příslušné komodity. Každá výjimka z přijatých pravidel ovšem tento záměr ruší. Je nutno si také uvědomit, že daň není jedinou složkou ceny (mnohdy i pouze minoritní) a že na cenu působí intenzívně i další faktory (konkurenční boj, poloha a doba prodeje, kupní síla spotřebitelů apod.).
- V procesu harmonizace daní ze spotřeby se zcela jednoznačně vymezily daně, které budou spotřebu zatěžovat. V oblasti univerzálního zdanění nahradil mechanismus daně z přidané hodnoty pro řadu praktických výhod mechanismus daně z obratu, v oblasti selektivního zdanění se primárně vymezily komodity, které budou „ostře sledovanému" zdanění podléhat, a následně mechanismus jejich zdanění.
- V procesu harmonizace daní ze spotřeby se dále jednoznačně vymezil základ všech „sledovaných" daní. To nic nemění na skutečnosti, že v případě vybraných spotřebních daní se základ vymezil alternativně (ad valorem nebo jako množstevní jednotka).
- Pro jednotlivé státy ES se dále výrazně omezil prostor pro alternativní uvažování zejména v těchto otázkách: zdanění či osvobození od daně, „směrniční" či vlastní sazba daně, základní či snížená sazba (u daně z přidané hodnoty) apod.
- Současný přístup k harmonizaci daní ze spotřeby na druhé straně výslovně nevylučuje, aby si daný stát nemohl aplikovat akcízy i na další vybrané komodity[35]. V některých případech může docházet i k tomu, že na daný

[35] Viz například daň na pesticidy nebo loterie ve Švédsku.

výrobek je kromě „oficiálních“ daní aplikován i další skrytý odvod. V našich podmínkách se např. jedná o odvod Vinařskému fondu ve výši 0,50 Kč z každého litru všech druhů vín uvedených poprvé do oběhu (do května 2004 ve výši 1 Kč) nebo o odvod 350 Kč z každého hektaru vinice.[36]

Orgány ES projevují svoji vůli právními akty patřícími do tzv. sekundárního práva[37]. Jsou právně závazné a jsou vydávány na základě zřizovacích smluv. Patří k nim nařízení, směrnice a rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že základní právní akta v oblasti daní ze spotřeby upravující zejména druhy daní, jejich základy, sazby, osvobození a další náležitosti, jsou vydávána na základě směrnic, budeme se v následujícím textu věnovat pouze jim. Podívejme se nejprve na jejich charakteristické rysy.[38]

Směrnice (Directives; Richtlinie) patří mezi akta, která zavazují pouze členské státy, nikoliv tedy například osoby těchto států, jako tomu může být u nařízení. Určuje konečný výsledek, kterého má být dosaženo, zatímco formy a metody vedoucí k dosažení tohoto cíle ponechává na jednotlivých členských státech. Stanoví také zpravidla určité zásady, které musí dané země začlenit do svého právního řádu, a lhůtu, dokdy tak musí učinit.

Z pohledu praxe tak např. první směrnice Rady zavázala šest západoevropských zemí nahradit svůj národní systém daně z obratu daní z přidané hodnoty. Dala však zemím volnost v tom, zda-li tento systém uplatní i na maloobchodní stupeň či nikoliv. Lhůtu pro přijetí nového systému stanovila na začátek roku 1970.

O přijetí (nepřijetí) právních aktů rozhoduje Rada ES. Pro oblast harmonizace daní ze spotřeby[39] je typické, že rozhoduje **jednomyslně**, přičemž stanovisko Evropského parlamentu je pouze konzultováno. Tento postup byl zachován i ve smlouvě z Nice z roku 2000, přestože v ní došlo – s cílem zpružnit legislativní procesy v ES – k rozšíření oblastí, při nichž bude Rada rozhodovat kvalifikovanou většinou.

[36] Bližší podmínky pro odvod jsou uvedeny v zákoně č. 50/2002 Sb., o vinohradnictví a vinařství, resp. v zákoně č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o vinohradnictví a vinařství).

[37] Na rozdíl od práva primárního, což jsou akta jednotlivých států Společenství „jakožto subjektů mezinárodního práva, tedy subjektů, které se komukoliv podřizují pouze dobrovolně, na základě svého souhlasu.“ (Týč, 2004, str. 60)

[38] Volně z (Týč, 2004, str. 64).

[39] Ale také např. v oblasti sociálního pojištění (zabezpečení).

1.4.1 Proces sjednocování pravidel spotřebních daní (akcízů) na úrovni EU

Proces harmonizace v oblasti spotřebních daní patřil (a stále patří) k těm složitým, a to přes to, že většina zemí tyto daně vybírala již před vytvořením ES. Problémem číslo jedna se ukázaly být zejména sazby těchto daní, v nichž se odrážela ekonomická, společenská, geografická aj. specifika jak producentských a neproducentských zemí (víno), tak i severských a jižních zemí Společenství (alkohol, tabák). Zdá se, že hlavním tlakem na uspíšení harmonizačního procesu se stalo až přijetí Maastrichtské smlouvy a v ní datovaný vznik ES k 1. 1. 1993. Lze tudíž říci, že proces harmonizace se u spotřebních daní „rozeběhl“ až od konce roku 1992 a byl vyvolán faktem odstranění hranic mezi jednotlivými zeměmi doslova ze dne na den a potřebou zabránit škodlivé daňové konkurenci.

Jak již bylo řečeno výše, základním právním aktem, který harmonizuje právní úpravu spotřebních daní, jsou směrnice. Podívejme se nyní na rozhodující z nich.

Směrnice z února 1992[40], která odstartovala následnou „smršť“ směrnic, vymezila teritorium působnosti spotřebních daní, základní principy zdaňování vybraných výrobků a technické podmínky pro řádné fungování daně. Základní přínos směrnice lze shrnout do těchto bodů:[41]

- vymezila území, která se musí řídit pravidly danými směrnicí; geografické území členských států se tak pro daňové účely na jedné straně zúžilo o vybraná území (např. španělské Kanárské ostrovy, německý ostrov Helgoland, francouzské zámořské departementy a další), na druhé straně se o vybraná území rozšířilo (např. ostrov Man, San Marino, Monako a další);
- vymezila okruh výrobků, které budou směrnicí upraveny (minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky);

[40] Směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Součástí směrnice je i Prohlášení do protokolu ze zasedání Rady; podle něho je – z pohledu zaměření našeho projektu – důležité konstatování faktu, že harmonizace šňupacího a žvýkacího tabáku je zbytečná a že malé nezávislé pivovary mohou být zdaněny sazbou daně sníženou až o 50 %. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 23. 3. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1993.

[41] U této i dalších směrnic není cílem zachytit úplný výčet zavedených opatření. Pozornost je zaměřena zejména na oblasti věcně související s tématem výzkumného projektu.

- aplikaci spotřební daně při převážení výrobků z jednoho státu do druhého založila na obecném principu země spotřeby (včetně možnosti vrácení této daně), a to s výjimkou osobní spotřeby jednotlivců, kde ponechala princip země původu;
- vymezila základní termíny jako např. oprávněný skladovatel[42], registrovaný hospodářský subjekt[43], daňový zástupce a další, dále zavedla princip daňových skladů[44] a režim podmíněného osvobození od spotřební daně, vymezila den propuštění výrobků pro domácí spotřebu a den zjištění manka za základní okamžik pro vznik daňové povinnosti;
- vymezila okruh výrobků, které mohou jednotlivé země osvobodit od spotřební daně (např. v rámci diplomatických vztahů nebo pro ozbrojené síly NATO);
- vymezila postup a podmínky pro vracení spotřební daně v případě podnikatelských subjektů;
- zavedla pravidla pro oběh dokladů vč. zásad pro výběr spotřební daně při porušení předpisů; ponechala také jednotlivým státům vůli při vnitrostátním daňovém značení výrobků (týká se např. tabákových nálepek).

Zajímavým úhlem pohledu na směrnice jsou **výjimky**, které se poskytují jednotlivým státům ES. Tyto výjimky totiž mohou mít dopad na řadu oblastí, v tom na výnos spotřební daně a potažmo i na výnos daně z přidané hodnoty, na stupeň harmonizace a míru daňové konkurence v rámci Společenství, na intenzitu přeshraničních nákupů apod. Výjimky jsou v podstatě dvojího druhu: buď se týkají všech států Společenství nebo pouze některých z nich.

Co se týče prvního typu výjimek, směrnice z února 1992 umožňuje ***všem*** státům ES osvobozovat od spotřební daně (do 30. 6. 1999) výrobky prodávané v bezcelních prodejnách a převážené uvnitř Společenství i mezi třetími zeměmi a Společenstvím (zde zejména při zachování množstevních limitů). Kromě toho mohou státy osvobodit drobné[45] výrobce vín od administrativních požadavků (např. při přepravě vína).

[42] V současné terminologii českého zákona o spotřebních daních se jedná o provozovatele daňového skladu.
[43] V současné terminologii českého zákona o spotřebních daních se jedná o oprávněného příjemce.
[44] V terminologii českého zákona o spotřebních daních. Jednalo se o tzv. sklady s daňovým dozorem.
[45] Dle definice se jedná o výrobu vína, která je v průměru menší než 1 000 hl za rok.

Co se týče druhého typu výjimek, směrnice umožnila ***Dánsku*** uplatnit až do konce roku 1996 výjimku, jež byla v rozporu s obecnými zásadami unijních pravidel. Spočívala v zachování hraničních kontrol i při dovozech z ostatních států Společenství a možnosti zdanění „turistického dovozu“ alkoholických a tabákových výrobků spotřební daní, pokud přesáhl stanovený množstevní limit.

Směrnice z října 1992[46] se zabývá cigaretami, resp. harmonizací jejich minimální sazby spotřební daně. Základní pravidla lze shrnout do dvou bodů:
- celková minimální sazba spotřební daně, tj. součet specifické části a valorické části spotřební daně bez DPH, činí 57 % z maloobchodní prodejní ceny (MOC) cigaret nejžádanější cenové kategorie, přičemž MOC se rozumí cena včetně všech daní;
- každé dva roky bude celkové zatížení cigaret vč. struktury spotřební daně přezkoumáno.

Výjimku v podobě dvouletého časového odkladu pro přijetí pravidel dostalo ***Španělsko***. ***Portugalsko*** obdrželo výjimku týkající se velikosti minimální sazby daně; cigarety vyrobené malými výrobci[47] a spotřebované ve vzdálených regionech Azory a Madeira mohou být zatíženy sazbou daně až o polovinu nižší.

Druhá **směrnice z října 1992**[48] doplnila předchozí směrnici a zaměřila pozornost na ostatní tabákové výrobky, resp. minimální sazbu spotřebních daní z nich. Základní přijatá pravidla lze shrnout následovně:
- spotřební daň může být konstruována alternativně jako:
  a) valorická (daň podle maximálních maloobchodních prodejních cen – dále MOC);
  b) specifická (daň podle množství);
  c) složená (daň jako kombinace valorické a specifické části daně);
- podmínkou ovšem je, aby celková spotřební daň splňovala minimální výši; ta je dána odlišně podle jednotlivých druhů tabákových výrobků:

[46] Směrnice Rady 92/79/EHS, o sbližování daní z cigaret. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 10. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.
[47] Roční výroba nepřesahuje 500 tun.
[48] Směrnice Rady 92/80/EHS, o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 10. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

– pro doutníky a doutníčky: 5 % MOC (vč. všech daní) nebo 7 ECU z 1 000 kusů či za 1 kg;
– pro tabák k ručnímu balení cigaret: 30 % MOC (vč. všech daní) nebo 20 ECU za 1 kg;
– pro ostatní tabák ke kouření: 20 % MOC (vč. všech daní) nebo 15 ECU za 1 kg;

- zavádí se mechanismus přepočtu ECU na národní měnovou jednotku: pro celý aktuální kalendářní rok se použije devizový kurz platný první pracovní den měsíce října předchozího roku stanovený v Úředním věstníku ES; nebude-li nárůst spotřební daně po přepočtu vyšší než o 5 % nebo 5 ECU (rozhoduje nižší částka), mohou členské státy zachovat původní sazby daně;
- každé dva roky budou daňové sazby přezkoumány.

Šestiletou výjimku z uplatňování minimálních sazeb obdržela ***Itálie*** a ***Španělsko.*** Na tabákové svitky ze surového tabáku mohly obě země uplatňovat až o 50 % nižší sazbu spotřební daně, než byla běžná vnitrostátní sazba daně na doutníky a doutníčky a přitom tato sazba mohla být nižší, než je minimální směrniční sazba daně stanovená na tyto komodity.

Třetí **směrnice z října 1992**[49] učinila „pořádek" u minerálních olejů (dále také oleje). K dobru jí lze připsat, že:

- vymezila předmět daně z minerálních olejů s ohledem na kombinovanou nomenklaturu;
- vymezila základ spotřební daně, ze kterého se daň vypočítává, tj. obecně 1 000 litrů[50], u vybraných olejů (např. kapalného topného oleje aj.) pak 1 000 kg, přičemž umožnila zemím použít u vybraných olejů i jinou jednotku;
- vymezila situace, kdy se o výrobu olejů nejedná a nejde tak vůbec o zdanitelné plnění (např. míchání olejů s jinými minerálními oleji nebo materiály mimo výrobní prostory, pokud již byla spotřební daň zaplacena dříve a není nižší než výše daně připadající na směs);

[49] Směrnice Rady 92/81/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 10. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.
[50] Při teplotě 15 °C.

- umožnila osvobodit od spotřební daně oleje používané pro jiné účely než jako pohonná hmota nebo palivo, oleje pro létání (s výjimkou rekreačního) nebo pro plavbu po vodách Společenství (kromě rekreační);
- dala státům možnost plně či částečně osvobodit od spotřební daně oleje využívané při přepravě cestujících a zboží po železnici, při výrobě elektrické energie, u zemědělských a zahradnických prací a v dalších vymezených oblastech, popř. je alternativně zatížit sníženou sazbou daně;
- umožnila zemím uplatnit sníženou sazbu spotřební daně u plynových olejů, petroleje a dalších olejů, pokud jsou použity pro vozidla používaná mimo veřejné cesty, pro stavební stroje a některé další účely;
- co se týče formy, stanovila, že osvobození olejů od spotřební daně je možné dosáhnout i cestou jejich zdanění a následného vrácení zaplacené daně;
- určila Radě přijmout pravidla pro barvení a značkování olejů osvobozených od spotřební daně nebo se sníženou sazbou daně.

Uvedená směrnice neposkytuje přímo výjimky, ale umožňuje ***všem*** členským státům zavést osvobození od spotřební daně na základě dalších titulů s podmínkou uvědomit o tom Komisi. Zároveň si ovšem vymiňuje pro Radu právo přezkoumat dopady tohoto osvobození, zejména na nekalou soutěž a fungování vnitřního trhu a rozhodnout o ponechání, zrušení či rozšíření tohoto osvobození.

Čtvrtá **směrnice z října 1992**[51] doplnila předchozí směrnici a obrátila pozornost k sazbám spotřebních daní u minerálních olejů. Jejich minimální výše je uvedena v následující tabulce 1.2.

[51] Směrnice Rady 92/82/EHS, o sbližování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 10. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

Tabulka č. 1.2 Minimální sazby spotřebních daní u minerálních olejů stanovené směrnicí Rady 92/82/EHS

Pořadové číslo	Druh minerálního oleje	Minimální sazba spotřební daně
1	olovnatý benzin	337 ECU/1 000 litrů
2	bezolovnatý benzin	287 ECU/1 000 litrů
3	nafta jako pohonná hmota	245 ECU/1 000 litrů
4	• pro stacionární motory, vozidla používaná mimo veřejné cesty atd.	18 ECU/1 000 litrů
5	topný plynový olej	18 ECU/1 000 litrů
6	těžký topný olej	13 ECU/1 000 kg
7	kapalný topný plyn a metan jako pohonná hmota	100 ECU/1 000 kg
8	• pro stacionární motory, vozidla používaná mimo veřejné cesty atd.	36 ECU/1 000 kg
9	• pro topné účely	0 ECU/1 000 kg
10	petrolej jako pohonná hmota	245 ECU/1 000 litrů
11	• pro stacionární motory, vozidla používaná mimo veřejné cesty atd.	18 ECU/1 000 litrů
12	• pro topné účely	0 ECU/1 000 litrů

Další přijatá pravidla směrnice lze shrnout do dvou bodů:

- zavádí stejný mechanismus přepočtu ECU na národní měnovou jednotku jako „tabáková“ směrnice: pro celý aktuální kalendářní rok se použije devizový kurz platný pro první pracovní den měsíce října předchozího roku stanovený v Úředním věstníku ES; nebude-li nárůst spotřební daně po přepočtu vyšší než o 5 % nebo 5 ECU (rozhoduje nižší částka), mohou členské státy zachovat původní sazby daně;
- každé dva roky budou daňové sazby přezkoumány z pohledu fungování společného trhu, skutečné výše sazeb a obecných cílů Smlouvy o založení Evropského společenství.

Analyzovaná směrnice přinesla řadu **výjimek**. Nejprve o těch, které mohou uplatnit ***všechny*** členské země, které k 1. 1. 1991 neuplatňovaly spotřební daň u topného plynového oleje. Tyto země nemusí daň zavádět, místo toho ale musí zavést k 1. 1. 1993 tzv. sledovací poplatek ve výši 5 ECU/1 000 litrů. Pokud Rada dospěje k závěru, že výše poplatku je příliš nízká a narušuje vzájemný obchod, zvýší se od 1. 1. 1995 na 10 ECU/1 000 litrů.

Co se týče jednotlivých zemí, výjimky z minimální sazby spotřebních daní se týkaly za prvé ***Lucemburska***; minimální sazba daně byla pro období dvou let pro oba druhy benzinů (pořadové číslo 1 a 2 z výše uvedené tabulky 1.2) o 45 ECU a u nafty (č. 3) potom o 50 ECU nižší, než byla obecná minimální sazba daně.

Výjimka pro ***Řecko*** se týkala nafty (č. 3), kde mělo (shodně s Lucemburskem) možnost uplatnit sazbu daně v průběhu dvou let o 50 ECU nižší. Bez časového omezení pak mohlo Řecko ve vymezených správních obvodech a na určených ostrovech (např. Kyklady, Chios, Thasos aj.) stanovit sazby spotřební daně z nafty (č. 3) a z benzinu (bez bližšího určení) nižší až o 22 ECU, než byly obecné minimální sazby dané směrnicí.

Výjimku udělila směrnice i ***Portugalsku***. Možnost aplikovat nižší sazby spotřebních daní oproti směrničním (bez bližšího určení) na všechny minerální oleje spotřebované na Azorech měla vykompenzovat vyšší dopravní náklady v důsledku rozptýlené povahy regionu.

Pátá **směrnice z října 1992**[52] patří k těm rozsáhlejším; je to dáno zaměřením na alkoholické nápoje. Základní přijatá pravidla lze shrnout do následujících bodů:

- obsahově vymezuje pojem pivo a základ spotřební daně (alternativně podle stupňů Plato nebo podle stupňů skutečného obsahu alkoholu), dále tzv. malý nezávislý pivovar, u něhož nesmí sazba daně klesnout pod 50 % sazby základní vnitrostátní daně, a umožňuje osvobodit od daně pivo vyrobené a spotřebované soukromou osobou;
- obsahově vymezuje jednotlivé druhy vín (tiché, šumivé) a základ spotřební daně (hl), umožňuje stanovit stejnou sazbu daně na tiché i šumivé víno a osvobodit od daně víno vyrobené a spotřebované soukromou osobou;
- obsahově vymezuje kvašené šumivé a nešumivé nápoje a základ spotřební daně (hl), umožňuje stanovit stejnou sazbu daně na oba druhy nápojů a osvobodit od daně nápoje vyrobené a spotřebované soukromou osobou;
- obsahově vymezuje pojem meziprodukt a určuje základ spotřební daně (hl) a mj. stanoví, že sazby daně nesmí být nižší než sazby daně pro tiché víno a nešumivé kvašené nápoje;

[52] Směrnice Rady 92/83/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 10. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

- obsahově vymezuje pojem líh a základ spotřební daně (hl čistého alkoholu), zavádí pravidlo jedné sazby daně na všechny lihové výrobky, dále vymezuje pojem malý lihovar, jehož produkce může být zdaňována nižší sazbou daně, která ovšem nesmí klesnout pod 50 % sazby základní vnitrostátní daně, a stanoví také povinnost všem zemím oznamovat složení denaturačních prostředků u lihu;
- umožňuje osvobodit od spotřební daně plně denaturovaný líh, líh pro přípravu octa, léků, pro výrobu potravin, nealkoholických nápojů, čokolád aj. výrobků, dále i všechny alkoholické výrobky použité pro vědecký výzkum, lékařské účely či jako vzorky apod;
- umožňuje uplatnit osvobození od spotřební daně i formou vrácení zaplacené spotřební daně.

Co se týče **výjimek**, směrnice umožňuje za prvé ***všem*** zemím použít i sazbu spotřební daně nižší, než je stanovená minimální, pokud obsah alkoholu nepřesáhne stanovené množství výrobku; u piva 2,8 %, vína 8,5 %, kvašených nápojů 8,5 %, meziproduktů 15 %[53] a alkoholických výrobků 10 %.

Jednotlivé země dostaly za druhé výjimky na výrobky regionálního a tradičního charakteru; sazba daně nesmí ovšem poklesnout o více než 50 % pod základní vnitrostátní sazbu daně z lihu. ***Francie*** může tuto sníženou sazbu stanovit pro rum vyrobený z cukrové třtiny, ***Řecko*** potom na anýzem ochucené lihovinové nápoje a ***Španělsko*** nemusí považovat některou přípravu vín vyráběných v regionech Terra Alta, Priorato aj. za výrobu meziproduktů. ***V. Británie*** může i po roce 1993 osvobodit od spotřební daně koncentrované sladové nápoje a aromatická hořká piva.

Poslední **směrnice z října 1992**[54] doplňuje předchozí a zaměřuje se na sazby spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů. Co se týče minimálních sazeb daně, lze je shrnout do následující tabulky 1.3.

[53] Zde ještě za dalších doplňujících podmínek, např., že tato sazba nebude nižší než 40 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně.

[54] Směrnice Rady 92/84/EHS, o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 10. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

Tabulka č. 1.3 Minimální sazby spotřebních daní u alkoholu a alkoholických nápojů stanovené směrnicí Rady 92/84/EHS

Pořadové číslo	Druh výrobku	Sazba spotřební daně
1	alkohol vč. alkoholu v nápojích	550 ECU/hl abs.
2	meziprodukty	45 ECU/hl
3	tiché víno	0 ECU/hl
4	šumivé víno	0 ECU/hl
5	pivo	0,748 ECU/hl/stupeň Plato nebo 1,87 ECU/hl/stupeň alkoholu

Legenda: *hl abs. ... hektolitr čistého alkoholu*

Další přijatá pravidla směrnice lze shrnout do dvou bodů:
- zavádí se obdobný mechanismus přepočtu ECU na národní měnovou jednotku jako u ostatních výrobků: pro celý aktuální kalendářní rok se použije devizový kurz platný první pracovní den měsíce října předchozího roku stanovený v Úředním věstníku ES; nebude-li nárůst spotřební daně po přepočtu vyšší než o 5 % nebo 5 ECU (rozhoduje nižší částka), mohou členské státy zachovat původní sazby daně;
- každé dva roky budou daňové sazby přezkoumány z pohledu fungování společného trhu, soutěže mezi různými kategoriemi alkoholických nápojů a obecných cílů ES.

Minimální sazby daně mají být uplatněny od 1. 1. 1993. **Výjimky** z této lhůty, které u těchto daní patří k nejrozsáhlejším, však jen potvrzují obecnou skutečnost o tom, že v oblasti alkoholických nápojů se silně odrážejí tradice jednotlivých zemí a nechuť řady z nich přijmout harmonizační pravidla. To ostatně potvrzuje i nulová sazba daně u vína; zde sotva můžeme o harmonizaci hovořit.

Dánsko a ***Itálie*** si mohly v dalších třech a půl letech ponechat stávající systém zdanění alkoholu a alkoholických nápojů za podmínky zachovat minimální sazbu spotřební daně. ***Řecko*** si mohlo v určitých obvodech a na vyjmenovaných ostrovech (Lesbos, Kyklady, Thasos, Skyros aj.) zavést sníženou sazbu spotřební daně na líh; nesměla ovšem poklesnout pod 50 % základní vnitrostátní sazby daně. ***Itálie*** mohla uplatňovat osvobození od daně

a snížené sazby daně na alkoholické nápoje spotřebovávané ve dvou regionech (Gorizia a Valle d' Aosta). ***Portugalsko*** potom mohlo v Madeiře a na Azorách uplatnit snížené sazby daně (nesměly ovšem poklesnout pod 50 % základní vnitrostátní sazby daně) na tradiční výrobky, jako jsou např. matolinová pálenka, likéry ze subtropického ovoce a ochucené pálenkou z cukrové třtiny, likéry vyráběné z mučenky a ananasu či vínovice.

Dostáváme se k další **směrnici,** tentokráte již **z prosince 1992**[55], která upravuje a doplňuje držení, pohyb a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, a to jak na území Společenství, tak ve vztahu k třetím zemím a zemím ESVO. Každé zemi také stanoví povinnost zavést do 1. 4. 1993 elektronickou databázi obsahující rejstřík oprávněných skladovatelů (v našem současném pojetí se jedná o provozovatele daňového skladu), registrovaných hospodářských subjektů (oprávněných příjemců) a skladů s daňovým dozorem (daňových skladů).

Po dvouleté přestávce přichází technická **směrnice z prosince 1994**[56]. Oblast působnosti je široká a cílem je zpřesnit stávající směrnice např. v oblasti působnosti dokladů a pravidel při jejich vyplňování a postupu při odběru vzorků. Znovu se vymezují minerální oleje a určuje se, na které z nich se vztahuje ustanovení o sledování jejich pohybu. Za zmínku stojí také možnost vrátit spotřební daň ze znečištěných výrobků, které se dostaly zpět do daňového skladu k úpravě nebo dále i osvobození od spotřební daně pro minerální oleje nacházející se v běžných palivových nádržích motorových vozidel, jež se pohybují po území Společenství.

O necelý rok později přichází **směrnice z listopadu 1995**[57], která jako první vymezuje dvě etapy harmonizace spotřebních daní u tabákových výrobků (i když poněkud retroaktivně), přičemž stanoví, že přechod z jedné

[55] Směrnice Rady 92/108/EHS, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani a směrnice 92/81/EHS. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 12. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do téhož dne.

[56] Směrnice Rady 94/74/ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, směrnice 92/81/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů a směrnice 92/82/EHS o sbližování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 12. 1994. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 7. 1995.

[57] Směrnice Rady 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Směrnice vstoupila v platnost 26. 12. 1995.

etapy do další lze odložit, pokud by členským státům vznikly nepřiměřené ztráty příjmů. Směrnice obsahuje jak obecné, tak i specifické zásady pro jednotlivé etapy.

Obecné zásady přijaté směrnicí lze shrnout následovně:

- vymezila nově tři základní skupiny tabákových výrobků, a to v podobě, jak jsme navyklí i z našeho současného zákona o spotřebních daních (cigarety, doutníky a doutníčky, tabák ke kouření), a vymezila je i technicky;
- celková spotřební daň na cigarety se skládá ze dvou složek, a to poměrné (procentní) a specifické; poměrná složka se vypočítává z nejvyšší maloobchodní prodejní ceny vč. cla, specifická potom na jednotku výrobku (kus); přitom pro všechny cigarety musí být procentní sazba daně i pevná částka daně stejná;
- právo určit nejvyšší maloobchodní prodejní cenu každého výrobku pro každý členský stát má jeho výrobce, popř. jeho zástupce nebo zmocněnec, a dovozce;
- tabákové výrobky používané pro průmyslové nebo zahradnické účely, pro vědecké zkoušky a výrobky znovu zpracované či zničené pod úředním dozorem mohou být osvobozeny od spotřební daně, popř. může být daň vrácena.

Pro 1. etapu harmonizace (pět let od poloviny roku 1973[58]) se dále stanoví tato pravidla:

- výše specifické spotřební daně z cigaret se poprvé určí podle cigaret nejžádanější cenové kategorie podle údajů k 1. 1. 1973;
- výše specifické spotřební daně nesmí být nižší než 5 % nebo vyšší než 75 % celkové spotřební daně na cigarety;
- státy mají možnost vyloučit u dovážených cigaret ze základu pro výpočet procentní složky daně clo.

Pro 2. etapu harmonizace začínající 1. 7. 1978 jsou stanovena tato pravidla:

- výše specifické spotřební daně z cigaret se určí podle cigaret nejžádanější cenové kategorie podle údajů známých k 1. 1. každého roku;
- výše specifické spotřební daně nesmí být nižší než 5 % a vyšší než 55 % ze součtu celkové spotřební daně a obratové daně na cigarety;

[58] Směrnice rekapituluje první etapu harmonizace a následně i druhou.

- obdobně jako v předchozí etapě i nyní mají státy možnost vyloučit u dovážených cigaret ze základu pro výpočet procentní složky daně clo;
- na cigarety a jemně řezaný tabák k balení cigaret lze uplatnit minimální spotřební daň, pokud tím nedojde ke zvýšení celkové daně na více než 90 % celkové daně u nejžádanější cenové kategorie cigaret, resp. jemně řezaného tabáku k balení cigaret.

Směrnice přinesla ***Německu*** oprávnění zdaňovat až do konce roku 1998 tabákové smotky sazbou příslušející jemně řezanému tabáku k ruční výrobě cigaret[59], přestože jsou smotky považovány pro účely zdanění za cigarety.

Směrnice z prosince 1996[60] se jako první ze směrnic věnuje pouze třem zemím (Dánsku, Finsku a Švédsku), a to, jak jinak, než v souvislosti s udělením výjimek. ***Dánsko*** ji dostalo již směrnicí Rady 92/12/EHS a týkala se možnosti zdaňovat alkoholické a tabákové výrobky dovážené jednotlivci z jiných území Společenství pro osobní spotřebu, pokud přesáhne určité množství. Výjimka je Dánsku touto prosincovou směrnicí prodloužena do konce roku 2003 s tím, že bude postupně množstevní omezení snižovat. Zároveň musí omezovat i minimální dobu pobytu svých daňových rezidentů mimo Dánsko, která je nutná k tomu, aby tyto osoby mohly výrobky dovážet osvobozené od spotřební daně.

Obdobný postup zvolila směrnice i vůči ***Finsku a Švédsku***, kterým byla výjimka dána aktem o přistoupení k ES. Zatímco Finsku byl výjimečný stav prodloužen do konce roku 2003 (jako Dánsku), Švédsku pouze do 30. 6. 2000. Specifický postup Rady byl zdůvodněn tím, že uvedené země uplatňovaly tradičně vysoké sazby spotřebních daní na alkohol a tabák z důvodů zdravotních, sociálních a fiskálních, a okamžité odstranění zdanění by vedlo k nepřijatelným výkyvům v příjmech, obchodu a k narušení hospodářské soutěže.

Další **směrnice z července 1999**[61] je směrnicí, která se vrací k tabákovým výrobkům a na základě vyhodnocení minulého období upravuje pravidla jejich zdanění. Hlavní zásady přijaté směrnicí lze shrnout následovně:

[59] Výše této sazby daně je stanovena jako minimální hranice.

[60] Směrnice Rady 96/99/ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 11. 1. 1997. Směrnice vstoupila v platnost 1. 1. 1997.

[61] Směrnice Rady 1999/81/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sbližování daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 11. 8. 1999. Směrnice vstoupila v platnost 11. 8. 1999, nabyla účinnosti 1. 1. 1999.

- stanovila pravidla pro úpravu sazeb spotřebních daní při zvýšení sazby daně z přidané hodnoty a při změně maloobchodní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie;
- při zachování úrovně valorické složky spotřební daně zvýšila minimální specifickou složku daně stanovenou pro jednotlivé druhy tabákových výrobků následovně:
  - pro doutníky a doutníčky: ze 7 ECU/1 000 kusů nebo 1 kg na 9 EUR;
  - pro tabák k ručnímu balení cigaret: z 20 ECU/1 kg na 24 EUR;
  - pro ostatní tabák ke kouření: z 15 ECU/1 kg na 18 EUR,
    přičemž tyto sazby od 1. 1. 2001 dále zvýšila na 10, 25 a 19 EUR (při zachování zvoleného pořadí tabákových výrobků);
- rozšířila dvouleté období pro hodnocení účinků směrnice na tříleté.

Co se týče **výjimek**, směrnice prodloužila ***Švédsku*** do konce roku 2002 odchylku[62] od minimální 57% sazby celkové spotřební daně. ***Francie*** může uplatňovat u tabákových výrobků prodávaných na Korsice sazby spotřební daně z cigaret platné ke konci roku 1997.

Další **směrnice z června 2000**[63] řešila problém ***Švédska***, který se dal očekávat po přijetí směrnice Rady 96/99/ES. Švédsko žádalo o prodloužení doby, po kterou mohlo zdaňovat jednotlivci dovážené alkoholické a tabákové výrobky z jiného území ES pro osobní spotřebu, pokud přesahovaly množstevní limity. Rada prodloužila tuto výjimku do konce roku 2003 (jako předtím Dánsku a Finsku) s tím, že se jedná o konečný termín. Podmínkou také bylo, že v průběhu let 2000 až 2003 budou postupně zvyšovány množstevní limity, v rámci kterých nebudou výrobky při jejich dovážení do Švédska zdaňovány. Jen pro dokreslení situace uveďme např. víno, u kterého se limit ve výši 20 litrů (od 1. 7. 2000) zvýšil na 52 litrů (od 1. 1. 2003), a pivo, u něhož se limit 24 litrů zvýšil na 64 litrů (ve stejném období).

[62] Švédsku byla dána aktem o přistoupení k ES.

[63] Směrnice Rady 2000/44/ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS, pokud jde o dočasná množstevní omezení u výrobků podléhajících spotřební dani, které se dovážejí do Švédska z jiných členských států. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 1. 7. 2000. Směrnice vstoupila v platnost 1. 7. 2000.

Následující **směrnice z července 2000**[64] řeší pro změnu problémy ***Finska*** s pivem. Při „dovozu“ piva v rámci turistiky z jiného území ES nad množstevní limit podléhá toto pivo spotřební dani. Vzhledem k tomu, že se jedná o výjimku porušující základní pravidlo nezdaňovat převozy zboží po území Společenství daněmi, zvýšila směrnice Finsku bezdaňový limit pro pivo ve třech krocích s tím, že by měl být zcela odstraněn do konce roku 2003. Druhým problémem byla skutečnost, že dovoz piva ze třetích zemí byl zvýhodňován oproti „dovozu“ piva z ostatních členských států ES. Směrnice proto Finsku umožnila zavést do konce roku 2005 množstevní limit na dovoz piva ze třetích zemí.

Další nepřehlédnutelnou směrnicí je **směrnice z února 2002**[65], která se vrací ke zdanění tabákových výrobků, neboť na základě rozboru cen a sazeb spotřebních daní se došlo k závěru, že větší sbližování sazeb těchto daní by napomohlo ke snížení výskytu podvodů a pašování uvnitř Společenství. Hlavní zásady směrnice týkající se minimálních sazeb daně lze shrnout do těchto bodů:

- celková minimální spotřební daň (tj. specifická a valorická složka daně bez DPH) z cigaret nejžádanější cenové kategorie ve výši 57 % z MOC nesmí být od 1. 7. 2002 nižší než 60 EUR/1 000 kusů těchto cigaret; od 1. 7. 2006 se tato částka zvyšuje na 64 EUR;
- pokud celková minimální spotřební daň činí alespoň 95 EUR/1 000 cigaret nejžádanější cenové kategorie, nemusí být splněn požadavek 57 % z MOC; od 1. 7. 2006 se tato částka zvyšuje na 101 EUR;
- celková spotřební daň z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret se zvyšuje od 1. 7. 2002 na 32 % z MOC nebo na 27 EUR/kg, od 1. 7. 2004 potom na nejméně 36 % z MOC nebo 32 EUR/kg;
- od 1. 7. 2003 se celková minimální spotřební daň stanoví následovně:
  - pro doutníky a doutníčky: 5 % MOC nebo 11 EUR/1 000 kusů nebo 1 kg;
  - pro tabák k ručnímu balení cigaret: 33 % MOC nebo 29 EUR/1 kg;
  - pro ostatní tabák ke kouření: 20 % MOC nebo 20 EUR/1 kg;

[64] Směrnice Rady 2000/47/ES, kterou se mění směrnice 69/169/EHS, pokud jde o dočasná množstevní omezení při dovozu piva do Finska. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 29. 7. 2000. Směrnice vstoupila v platnost 1. 8. 2000.

[65] Směrnice Rady 2002/10/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 16. 2. 2002. Směrnice vstoupila v platnost 8. 3. 2002.

- zpřesňuje se definice doutníčků a doutníků;
- členské státy, které nepřijaly evropskou měnovou jednotku, přepočítávají minimální částku daně ve výši 95 EUR (viz výše) kurzem platným pro 1. 10. 2000;
- prodlužuje se lhůta pro přezkoumání dopadů směrnice ze dvou na čtyři roky.

Odklad opatření směrnice na zavedení pevné minimální sazby daně ve výši 60 EUR o dva roky se týká ***všech*** zemí, které k 1. 7. 2001 uplatňovaly celkovou minimální daň nižší.

Individuální výjimku potom dostalo ***Španělsko a Řecko*** v podobě dvouletého odkladu pro zavedení pevné minimální sazby spotřební daně ve výši 64 EUR/1 000 kusů cigaret a ***Německo*** v podobě odkladu nové definice doutníků a doutníčků až do 1. 1. 2008 s dopadem na odklad zvýšení zdanění.

Směrnice také reagovala na přijetí eura. Pro přepočet EUR na národní měnu pro daný rok pro účely výpočtu minimální sazby daně se použije směnný kurz prvního pracovního dne měsíce října předchozího roku, který byl zveřejněn v Úředním věstníku ES.

Směrnice z října 2003[66] je známá také jako „energetická“ směrnice, a to díky tomu, že obrací pozornost na sazby spotřebních daní u energetických produktů a elektřiny.[67] Jako hlavní důvod pro sjednocení zdanění je uveden škodlivý dopad současných rozdílů mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění na fungování vnitřního trhu, neboť zdanění částečně určuje cenu energetických produktů a elektřiny.

Pravidla směrnice se *nevztahují* na energetické produkty využívané pro jiné účely než jako pohonné hmoty nebo paliva, na zdanění tepla na výstupu, na elektřinu, pokud dosahuje více než 50 % nákladů na výrobek, dále na tzv. dvojí použití energetických produktů (použití jako palivo a pro jiné účely než jako pohonná hmota nebo palivo) a na některé další situace.

Osvobození od spotřební daně nebo nižší sazby daně mohou členské státy uplatňovat na elektřinu vyrobenou ekologickou cestou (sluneční, větrná a geotermální energie, energie přílivu, vodní elektrárny atp.), na energetické pro-

[66] Směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 10. 2003. Směrnice vstoupila v platnost 31. 10. 2003.

[67] Samotným minerálním olejům se věnovaly dvě směrnice Rady, a to směrnice 92/81/EHS a směrnice 92/82/EHS.

dukty a elektřinu využívané pro přepravu zboží a osob po železnici, tramvají, metrem a trolejbusem, dále na pohonné hmoty pro plavbu po vnitrozemských vodách (s výjimkou soukromých rekreačních plavidel), na elektřinu, pevná paliva a zemní plyn používané dobročinnými organizacemi a v neposlední řadě na energetické produkty a elektřinu využívané pro zemědělské a zahradnické práce, v lesnictví, při chovu ryb a v některých dalších situacích.

K přepočtu EUR na národní měnovou jednotku pro daný rok se použijí kurzy platné první pracovní den měsíce října předcházejícího roku, které jsou zveřejněny v Úředním věstníku ES. Pokud meziroční změna kurzu nepovede k nárůstu zdanění vyššímu než o 5 % nebo 5 EUR (rozhoduje nižší částka), může daný stát ponechat stávající úroveň zdanění.

Směrnice stanoví pro energetické produkty a elektřinu minimální sazby spotřebních daní. Přehled o jejich velikosti podávají následující tři tabulky 1.4 až 1.6. Sazební zatížení rozlišuje trojí účel použití: *za prvé*, použití produktu jako pohonná hmota, *za druhé*, využití produktu pro průmyslový a obchodní účel a *za třetí*, využití produktu jako energetického zdroje. Nejvyšší zdanění je spojeno s využitím minerálního oleje jako pohonné hmoty, nejnižší potom s jeho využitím jako energetického zdroje.

Tabulka č. 1.4 Minimální sazby spotřebních daní u minerálních olejů používané jako pohonná hmota dané „energetickou“ směrnicí 2003/96/ES

Pořadí	Druh MO jako pohonná hmota - základ SD	Minimální sazba SD od 1. 1. 2004	Minimální sazba SD od 1. 1. 2010
1.	benzin olovnatý – EUR/1000 l	421	421
2.	benzin bezolovnatý – EUR/1 000 l	359	359
3.	plynový olej – EUR/1 000 l	302	330
4.	petrolej – EUR/1 000 l	302	330
5.	zkapalněný plyn (LPG) – EUR/1 000 kg	125	125
6.	zemní plyn – EUR/gigajoule	2,6	2,6

Legenda: *SD … spotřební daň*
MO … minerální oleje

Tabulka č. 1.5 Minimální sazby spotřebních daní u minerálních olejů používaných pro průmyslové a obchodní účely dané „energetickou“ směrnicí 2003/96/ES

Pořadí	Druh MO pro průmyslové a obchodní využití - základ SD	Minimální sazba SD od 1. 1. 2004
1.	plynový olej – EUR/1 000 l	21
2.	petrolej – EUR/1 000 l	21
3.	zkapalněný plyn (LPG) – EUR/1 000 l	41
4.	zemní plyn – EUR/gigajoule	0,3

Legenda: *SD … spotřební daň*
MO … minerální oleje

Tabulka č. 1.6 Minimální sazby spotřebních daní na paliva a elektřinu dané „energetickou“ směrnicí 2003/96/ES

Pořadí	Druh energetického zdroje – základ SD	Minimální sazba SD od 1. 1. 2004 pro obchodní užití	Minimální sazba SD od 1. 1. 2004 pro neobchodní užití
1.	plynový olej – EUR/1 000 l	21	21
2.	těžký topný olej – EUR/1000 kg	15	15
3.	petrolej – EUR/1 000 l	0	0
4.	zkapalněný plyn (LPG) – EUR/1 000 l	0	0
5.	zemní plyn – EUR/gigajoule	0,15	0,3
6.	uhlí a koks – EUR/gigajoule	0,15	0,3
7.	elektřina – EUR/MWh	0,5	1,0

Legenda: *SD … spotřební daň*

Energetická směrnice vytváří prostor pro **výjimky** z pravidel ***všem*** členským státům Společenství, resp. každá země si vyjednala přechodné období, v jehož rámci může aplikovat nižší úroveň zdanění, než je dáno směrnicí. Cíl je zřejmý: omezit na minimum dopady jejích poměrně razantních opatření do ekonomik jednotlivých zemí a umožnit rozložení této zátěže na časově delší období.

Výjimky z obecných pravidel jsou rozsáhlé. Mají charakter jak trvalých výjimek, tak přechodných po stanovenou dobu (tzv. přechodné období). Zvýhodnění mají v zásadě formu snížení daní (resp. odstupňované daňové sazby) nebo plného či částečného osvobození od daně. Také časové oddálení přijetí pravidel je velice pestré; obecně je umožněno do konce roku 2006, při hospodářských potížích se lhůta o rok posunuje. V řadě konkrétních případů jsou lhůty mnohem delší; např. u plynového oleje jako pohonné hmoty jdou u šesti států (Španělsko, Rakousko, Belgie, Lucembursko, Portugalsko a Řecko) až k 1. lednu 2012.

Vzhledem k rozsáhlosti a rozmanitosti výjimek si je shrneme do pěti skupin.

1. Daňové zvýhodnění pro minerální oleje využívané v dopravě

Všechny země mohou využívat zvýhodnění pohonných hmot pro vozidla veřejné osobní dopravy. Obdobně, i když již s menší frekvencí, je využíváno zvýhodnění minerálních olejů pro soukromou nepodnikatelskou lodní (vodní) dopravu (Belgie, Francie, Finsko, Irsko, Velká Británie a Irsko), pro leteckou dopravu (Dánsko, Itálie, Velká Británie a Irsko) a pro podniky provozující silniční dopravu (Itálie). Zvýhodnění se dále týká plynu pro vozidla sběru odpadu, údržby silnic nebo vysoušení kanálů (Francie, Nizozemí) a LPG či jiné pohonné hmoty využívané taxislužbou (Španělsko, Francie, Itálie).

2. Daňová zvýhodnění pro minerální oleje mající příznivý dopad na životní prostředí

Daňové zvýhodnění se týká např. těžkého topného oleje (Belgie, Francie, Lucembursko, Portugalsko) nebo motorové nafty (Dánsko, Irsko, Nizozemí), kdy snížení sazby spotřební daně je vázáno na obsah síry v oleji. Zvýhodnění požívají také pohonné hmoty s určitým podílem bionafty (Itálie, V. Británie). Tradičně je také ve většině států zvýhodněn zkapalněný plyn (LPG), zemní plyn a metan (Belgie, Irsko, Lucembursko, Nizozemí, Rakousko, Finsko, V. Británie).

3. Daňové zvýhodnění pro odpadní oleje a plyny sloužící jako palivo

Tyto komodity jsou zvýhodněny ve většině států Společenství, tj. v Belgii, Německu, Španělsku, Francii, Irsku, Itálii, Lucembursku, Rakousku, Portugalsku, Finsku, Velké Británii a Irsku.

4. Daňové zvýhodnění minerálních olejů nesoucí společenský, sociální a vědecký prvek

Do této skupiny lze zahrnout minerální oleje sloužící pro analýzy, vědecké účely a testování (Německo, Nizozemí), dále osvobození od daně pro služební vozidla policie nebo úřad předsedy vlády (Řecko), pro státní ozbrojené síly (Řecko, Itálie, Nizozemí), pro spotřebu v armádě (Řecko), pro vozidla záchranné služby (Itálie) nebo vozidla užívaná tělesně postiženými osobami (Irsko).

5. Zvýhodnění pro určité regiony a provincie

V některých případech má nižší zdanění energetických produktů a elektřiny povahu kompenzace vyšších dopravních aj. nákladů. To se týká např. odlehlých regionů Portugalska (Azory, Madeira) nebo vybraných správních obvodů a ostrovů Řecka (Kyklady, Thasos, Skyros a dalších).

Od energetické směrnice se přesuneme ke **směrnici z prosince 2003**[68], která řeší specifické problémy ***Francie***, resp. jejího území Korsiky. S cílem nepoškodit hospodářskou a sociální rovnováhu na tomto ostrově je možné používat u tabákových výrobků až do konce roku 2009 nižší než směrniční sazby, přičemž jsou stanoveny etapy pro zvyšování sazeb následovně:

- u cigaret musí snížená sazba spotřební daně činit do konce roku 2007 minimálně 35 % ceny a do konce roku 2009 potom 44 % ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie;
- u ostatních tabákových výrobků musí snížená sazba spotřební daně činit do konce roku 2009 minimálně 10 % maloobchodní prodejní ceny na Korsice (u doutníčků a doutníků), minimálně 25 % (u jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret) a minimálně 22 % (u ostatního tabáku pro kouření).

Energetická směrnice z roku 2003 byla o rok později doplněna **směrnicí z dubna 2004**[69]. Doplnění v podstatě znamenalo zmírnění jejích pravidel pro devět[70] nových členských států, neboť její plné zavedení by v těchto státech mohlo, jak se uvádí ve směrnici, způsobit vážné hospodářské a sociální potíže vzhledem k relativně nízké úrovni spotřebních daní uplatňované dříve, vzhledem k pokračující hospodářské transformaci, relativně nízké úrovni důchodů i k omezené schopnosti kompenzovat dodatečné daňové břemeno snížením jiných daní. Růst cen vlivem zavedení minimálních směrničních sazeb daně by tak mohl mít nepříznivý dopad na občany a na malé a střední podniky.

Zmírnění pravidel směrnice se dociluje po přechodné období formou osvobození od spotřební daně nebo aplikací nižší sazby daně, než je její minimální úroveň. V některých případech musí být v rámci přechodného období zvyšována sazba daně po etapách. Přechodné období je zpravidla u jednotlivých států a vybraných komodit uvedeno; není-li tomu tak, končí

[68] Směrnice Rady 2003/117/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS a 92/80/EHS, s cílem povolit Francouzské republice prodloužené uplatňování nižších sazeb spotřební daně na tabákové výrobky uvolněné ke spotřebě na Korsice. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 20. 12. 2003. Směrnice vstoupila v platnost 20. 12. 2003.

[69] Směrnice Rady 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 30. 4. 2004. Směrnice vstoupila v platnost 1. 5. 2004.

[70] Pro Kypr byla vydána samostatná směrnice – viz dále.

platnost výjimek dnem 31. 12. 2006. Směrnice však dovoluje prodloužit přechodné období těm státům, které budou mít potíže při uplatňování minimálních sazeb a došlo by u nich k ohrožení cenové stability.

Státy, které patří k původní „patnáctce“ zemí EU, mají možnost pokračovat ve využívání dříve udělených výjimek.

Nejvíce **výjimek** z nových členských států obdrželo ***Polsko***. Výjimky se týkají zdanění bezolovnatého benzinu (2009)[71], plynového oleje používaného jako pohonná hmota (2012), těžkého topného oleje (2008), uhlí a koksu pro dálkové i jiné vytápění (2012), plynového oleje používaného jako palivo ve školách, mateřských školkách aj. veřejných zařízeních (2008) a elektřiny (2006). Dočasné výjimky se dále týkají i některých dalších paliv a olejů.

Větší počet výjimek z obecných pravidel obdrželo dále ***Lotyšsko.*** Týkají se plynového oleje a petroleje používaných jako pohonná hmota (2013), bezolovnatého benzinu (2011), těžkého topného oleje používaného pro dálkové vytápění (2010), elektřiny (2010) a uhlí včetně koksu (2009). Výjimky se týkají také energetických produktů a elektřiny používaných v osobních dopravních prostředcích místní veřejné dopravy.

Třetí zemí v pořadí je ***Malta***. Přechodné období je potvrzeno u elektřiny (2010), plynového oleje a petroleje používaných jako pohonná hmota (2010), bezolovnatého a olovnatého benzinu (2010), zemního plynu používaného jako palivo (2010) a v neposlední řadě u pevných paliv (2009) a některých dalších výrobků.

U ***Estonska*** se výjimky týkají například plynového oleje používaného jako pohonná hmota (2010), bezolovnatého benzinu (2010), ropných břidlic používaných pro dálkové vytápění (2010) a elektřiny (2010).

Litva může využívat přechodné období u zdanění plynového oleje a petroleje používaných jako pohonná hmota (2013) a bezolovnatého benzinu (2011). Další výjimky se týkají uhlí, koksu a lignitu (2007), zemního plynu a elektřiny (2010) a některých dalších výrobků.

Slovensko má sjednány výjimky na elektřinu a zemní plyn používaný jako palivo (2010) a na pevná paliva (2009).

Nejméně výjimek si vyjednaly tři následující státy. ***Česká republika*** může uplatňovat osvobození od spotřební daně nebo sníženou sazbu daně u elektřiny, pevných paliv a zemního plynu do 1. 1. 2008. ***Maďarsko*** obdrželo přechodné období do 1. 1. 2010 u elektřiny, zemního plynu, uhlí a koksu

[71] V závorce je uveden rok, k jehož prvnímu dni přechodné období končí. Tento postup je uplatněn u i dalších komodit a států.

používaných pro dálkové vytápění. ***Slovinsko*** má výjimku u zemního plynu sjednanou do května 2014, resp. vázanou na okamžik, kdy podíl zemního plynu na konečné spotřebě energie dosáhne 25 %.

Energetickou směrnici[72] doplnila **směrnice z dubna 2004[73]** o poslední, desátý členský stát ES, a to ***Kypr***. Kypr může využívat přechodné období do 1. 1. 2010, v jehož rámci musí přizpůsobovat svoje vnitrozemské sazby spotřební daně u plynového oleje, petroleje a bezolovnatého benzinu používaných jako pohonná hmota sazbám energetické směrnice.

Na základě analýzy směrnic, které upravují pravidla zdanění vybraných výrobků spotřebními daněmi, lze učinit následující **dílčí závěry**:

1. Pro vývoj spotřebních daní, resp. harmonizaci jejich struktur a sazeb, hrály největší roli směrnice přijímané od roku 1992 jako roku předcházejícího založení Evropského společenství a roku předcházejícího odstranění hraničních kontrol pohybu zboží a osob.
2. Necelou dvacítku analyzovaných směrnic lze rozdělit na tři skupiny: *za prvé* na ty, které vymezily předmět spotřebních daní, *za druhé* na ty, jež upravovaly sazby daní a za třetí na ty, které se zabývaly sledováním, pohybem a držením výrobků.
3. Pro řadu z nás může být překvapující, že ještě směrnice z února 2002 definuje vybrané tabákové výrobky (doutníčky a doutníky). Je to dáno tím, že ve směrnicích bývá rekapitulován i dopad předchozích pravidel na aktuální praxi všech členských zemí a přijímají se pravidla mající zabránit škodlivé daňové konkurenci, pašování a daňovým únikům. Přesto lze konstatovat, že společnému postupu v boji proti nekalým praktikám včetně správní problematiky je ve směrnicích věnována menší pozornost.
4. Z 15 původních členských zemí přiřkly sledované směrnice určitou formu individuálního zvýhodnění celkem 11 zemím[74], a to alespoň jednou. Nejvíce pozornosti pak věnovaly směrnice Řecku a Španělsku, dále Dánsku, Itálii, Francii, Portugalsku a Švédsku, nejméně naopak Lucembursku a V. Británii. Žádnou výjimku[75] neobdržely u námi sledovaných směrnic Belgie, Irsko, Nizozemí a Rakousko.
5. Udělené výjimky se vztahují ke všem výrobkům podléhajícím spotřební dani a respektují zpravidla výrobní, fiskální, společenská a teritoriální specifika jednotlivých zemí, resp. jejich regionů. První z nich jsou trvalé povahy; to se týká např. teritoriálních specifik, která umožňují vyrovnávat např. zvýšené dopravní náklady. Je otázkou, zda-li by nebylo vhodnější i „pohodlnější“ vybraná území přímo ze společného systému spotřebních daní vyčlenit než jim udělovat tento typ výjimek. Druhý typ výjimek je přidělen pouze na přechodné období; zejména jde o ty, které narušují základní unijní principy nebo tlumí dopady do sociální a hospodářské oblasti při nárazovém zavedení zvýšených daní či jiných pravidel.
6. Analýza ukázala, že úpravy sazeb spotřebních daní vždy znamenaly jejich zvyšování. Zároveň se také s přijatým mechanismem jejich výpočtu poněkud zastíral skutečný daňový dopad, přestože změny byly mj. zdůvodněny posílením daňové spravedlnosti (to se týká zejména tabákových výrobků a přijetí dvousložkové spotřební daně).
7. Probírání se historií jednotlivých směrnic ukázalo, že v praxi EU není zavedeno pravidlo vydávání úplného znění právních předpisů (směrnic) tak, jak ho známe z naší současné praxe. Aktuální stav právních předpisů je tím roztroušený a málo čitelný, což nepřispívá ani praxi, ani teoretickým aj. výzkumům.
8. Je svým způsobem na škodu, že přímo ze směrnic se nedozvíme míru neplnění jimi stanovených pravidel ze strany jednotlivých zemí. Závěry tohoto druhu tak lze učinit až na základě poněkud zdlouhavého a časově náročného porovnání národních právních norem a předpisů se směrničními. Hříšníci a „permanentní ignoranti“, pokud ovšem vůbec existují, tak bývají skryti a mohou využívat konkurenčních výhod.
9. Na „vážnosti“ směrnicím nepřidává ani ta skutečnost, že termíny, ke kterým mají být pravidla splněna, jsou často prodloužena, a to přímo v samotných směrnicích v době jejich zveřejnění v Úředním věstní-

[72] Směrnice 2004/74/ES.

[73] Směrnice Rady 2004/75/ES, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost Kypru uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 30. 4. 2004. Směrnice vstoupila v platnost v den vyhlášení.

[74] Nepočítáme-li energetickou směrnici, která vytváří prostor pro individuální výjimky všem členským státům. Řada výjimek je také dána jednotlivým zemím přímo přístupovými smlouvami k ES.

[75] Viz předchozí poznámku pod čarou.

ku ES. Názorným příkladem toho je tzv. energetická směrnice (vč. jejích dvou doplňků pro nově přistoupivší státy). Vyvstává tak otázka, jaký účel původní termíny vůbec plní.

1.4.2 Proces sjednocování pravidel daně z přidané hodnoty na úrovni EU

Na rozdíl od spotřebních daní je situace u daně z přidané hodnoty (dále také DPH) ve dvou směrech naprosto odlišná.

Zatímco jednotlivé země i před založením, resp. vstupem do EU aplikovaly ve své národní praxi systém spotřebních daní, který se, pravda, v dalším období v řadě oblastí měnil, upřesňoval a doplňoval, v oblasti univerzálního typu zdanění tomu bylo jinak. Země aplikovaly tzv. kaskádovitou daň z obratu patřící mezi vícefázové kumulativní daně. Tento systém, v mnoha směrech neodpovídající principu neutrality z pohledu počtu článků zpracování, zdaňování zboží verzus služby apod., byl **nahrazen zcela novým systémem daně z přidané hodnoty**. Vzhledem k tomu, že se jednalo o daň, která jako univerzální typ zdanění postihovala veškeré zboží a služby, hrála rozhodující roli v celkovém daňovém zatížení produktu, významnou roli v rozdělení daňového břemene ve společnosti a určovala v neposlední řadě podmínky hospodářské soutěže, bylo její zavedení do daňových systémů původní „čtyřky“ v průběhu necelých čtyř let vskutku „husarským kouskem“.[76]

Zatímco pravidla spotřebních daní upravovaly v průběhu doby nové směrnice, jež zpravidla po čase zrušily platnost těch předchozích, rozhodující směrnicí pro proces harmonizace DPH je **šestá směrnice, která zároveň vytváří právní základ pro tvorbu unijního práva daně z přidané hodnoty.** Tím je způsobeno, že další směrnice, přestože mnohé z nich pravidla této „šesté“ podstatně doplňují a rozšiřují, již zůstávají poněkud v jejím „stínu“.

Vzhledem k tomu, že do současnosti byly přijaty více než čtyři desítky směrnic, vybereme z nich ty, které jsou podstatné pro proces harmonizace DPH i pro účely naší studie. To na druhé straně ale nebrání zachytit i další významné změny.

[76] Zatímco ovšem původní „šestka“ zemí přijímala nové principy DPH postupně v průběhu několika desetiletí a měla tak možnost si na ně postupně zvykat, země přistupující k EHS, resp. později k EU vstupovaly již do existujícího systému a jeho pravidla (s výjimkami) musely zpravidla přijmout okamžitě ke dni vstupu.

První **směrnice z dubna 1967**[77] je historickou směrnicí v tom smyslu, že zavádí DPH jako všeobecnou univerzální daň konstruovanou nepřímou rozdílovou metodou. „Každé plnění je podrobeno DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“ Zároveň stanoví krajní termín jejího zavedení na 1. 1. 1970. Za výhody této daně se považuje zejména jednoduchost, neutralita, zdanění na všech stupních výroby a distribuce včetně zdaňování služeb. S cílem zmírnit reálně očekávané problémy, je možné aplikovat systém DPH pouze do velkoobchodního stupně a zavést na maloobchodní stupeň doplňkovou daň. Směrnice si neklade za cíl harmonizaci dalších oblastí, jakými jsou např. sazby daně a osvobození od daně.

Směrnice z května 1969[78] se věnovala neobchodnímu zboží, které je dováženo v osobních zavazadlech cestujících. Tento dovoz je osvobozen od univerzální obratové daně a spotřebních daní, pokud úhrnná hodnota zboží nepřesahuje na osobu 25 ECU (pro dovozy ze třetích zemí) nebo 75 ECU (pro dovozy z jiného členského státu). Dále směrnice vymezila neobchodní zboží, stanovila množstevní limity pro vybrané komodity (tabákové a alkoholické výrobky, parfémy, kávu, čaj aj.) a další podmínky, za kterých k osvobození dochází.

Směrnice z prosince 1969[79] reagovala na problémy ***Itálie a Belgie*** se zavedením DPH a prodloužila termín pro její přijetí o dva roky, tj. do 1. 1. 1972. Belgie uváděla konjukturální a rozpočtové důvody, Itálie se potom odkazovala na projednávání všeobecné daňové reformy. Belgii se nakonec podařilo zavést systém DPH o rok dříve.

[77] Směrnice Rady 67/227/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 14. 4. 1967. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1970.

[78] Směrnice Rady 69/169/EHS o harmonizaci právních a správních předpisů týkajících se osvobození od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci mezinárodního cestovního ruchu. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 4. 6. 1969. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1970.

[79] Směrnice Rady 69/463/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zavedení daně z přidané hodnoty v členských státech. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 20. 12. 1969.

Směrnice z prosince 1971[80] se vrací podruhé k ***Itálii*** a prodlužuje jí termín pro přijetí DPH na nejzazší datum k 1. 7. 1972. O rok později je však **směrnicí z července 1972**[81] této zemi termín prodloužen potřetí, a to do 1. 1. 1973. Tento termín se nakonec podařilo splnit.

Zcela jistě mediálně nejznámější směrnicí je šestá **směrnice z května 1977**[82], neboť – jak jsme již připomněli v úvodu této části – je základem pro tvorbu evropského práva o DPH a tím i „páteří" všech národních zákonů o dani z přidané hodnoty včetně České republiky. Základní přínos směrnice doplněné přílohami A až G lze rámcově shrnout do těchto okruhů:

- zavedla a definovala základní termíny, na kterých „stojí" systém DPH (osoby povinné k dani, hospodářská činnost, dodání zboží, poskytování služeb, daňová povinnost a řada dalších);
- vymezila místo plnění jako rozhodující faktor pro určení země, ve které dojde ke zdanění, a zároveň vymezila i den uskutečnění zdanitelného plnění;
- stanovila základ DPH, dále vymezila okruh plnění osvobozených od DPH a pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně;
- zavedla možnost použít daňový paušál, pokud by aplikace běžného režimu DPH vedla k obtížím;
- dala podnět ke zřízení poradního výboru pro DPH pro řešení problémů, které se vyskytnou v souvislosti se zaváděním této daně.

Klíčovou pro vyloučení dvojího zdanění byla **směrnice z prosince 1979**[83]. Nástrojem k tomu byl zvolen režim vracení DPH z nakoupených

[80] Směrnice Rady 71/401/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 24. 12. 1971.

[81] Směrnice Rady 72/250/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 18. 7. 1972.

[82] Směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 13. 6. 1977. Pravidla směrnice musí nabýt účinnosti nejpozději do 1. 1. 1978. K šesté směrnici bylo vydáno **prováděcí opatření** v podobě Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty. Nařízení bylo vyhlášeno v Úředním věstníku 29. 10. 2005. Nařízení vstoupilo v platnost 1. 7. 2006 s tím, že jediný článek 13 má účinnost již od počátku roku 2006.

[83] Směrnice Rady 79/1072/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – úprava vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 27. 12. 1979. Pravidla směrnice musí nabýt účinnosti do 1. 1. 1981.

movitých věcí nebo služeb v tuzemsku, pokud slouží osobě povinné k dani se sídlem (bydlištěm) v jiném členském státě k výkonu ekonomických činností. V dalších ustanoveních směrnice precizovala technickou a správní stránku vracení daně, tj. zejména lhůty, minimální částku daně pro vrácení, náležitosti žádosti o vrácení daně apod.

Jedinou **výjimku** (do 1. 1. 1982) dostala ***Itálie;*** spočívala v prodloužení termínu, ve kterém správci daně vydávají rozhodnutí svým daňovým subjektům, a to z šesti měsíců na devět od podání žádosti.

V našem pořadí sedmá **směrnice z března 1980**[84] vyloučila z oblasti působnosti společného systému daně z přidané hodnoty francouzské zámořské departementy, a to retroaktivně o více než jeden rok. Svůj postup zdůvodnila Rada zeměpisnou, hospodářskou a sociální situací těchto území.

S cílem usilovat o co nejvyšší stupeň jednotnosti systému cel se systémem daně z přidané hodnoty, věnuje se **směrnice z března 1983**[85] osvobození zboží od DPH při jeho dovozu ze třetích zemí ve vazbě na osvobození od cla. Osvobození[86] je rozsáhlé; vztahuje se jak na obchodní, tak především na neobchodní zboží, přičemž ještě mnohem pestřejší je vymezení podmínek, za kterých k osvobození dochází. Jako příklady jmenujme:

- osobní majetek fyzických osob dovážený z jejich obvyklého místa pobytu v třetí zemi do ES;
- zboží dovážené při příležitosti sňatku nebo osobní majetek nabytý při dědění;
- výbavu, studijní potřeby a vybavení domácností žáků nebo studentů;
- zboží nepatrné hodnoty, čímž se rozumí zboží s úhrnnou hodnotou nepřesahující 22 ECU;
- některé zemědělské produkty určené k využití v zemědělství (hnojiva, semena apod.);

[84] Směrnice Rady 80/368/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – vynětí francouzských zámořských departementů z působnosti směrnice. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 3. 4. 1980. Směrnice je použitelná od 1. 1. 1979.

[85] Směrnice Rady 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 23. 4. 1983. Pravidla směrnice musí nabýt účinnosti do 1. 7. 1984.

[86] Jedná se o osvobození jiné, než to, které je uvedeno ve společném celním sazebníku.

- léčebné látky a léčiva, laboratorní zvířata, biologické a chemické látky;
- zboží určené charitativním nebo dobročinným organizacím;
- zboží dovážené ve prospěch zdravotně postižených osob;
- pohonné hmoty v běžných palivových nádržích užitkových motorových vozidel ve výši 200 litrů na vozidlo a cestu;
- zboží dovážené k podpoře obchodní činnosti (např. vzorky zboží nepatrné hodnoty);
- turistický propagační materiál, tj. katalogy, brožury, knihy, časopisy, průvodce, zeměpisné mapy aj. určené k bezplatnému rozdávání mající vzbudit zájem veřejnosti o návštěvu cizí země;
- a další zboží.

Směrnice z prosince 1983[87] byla důležitou pro ***Řecko***, které – přestože přistoupilo k ES v roce 1981 – nemělo ještě svůj systém všeobecné daně přizpůsobený systému DPH. Termín k napravení stávajícího stavu byl stanoven do 1. 1. 1986.

Další **směrnice z července 1984**[88] reagovala na ohlasy z praxe a upravila šestou směrnici v oblasti místa plnění u pronájmu hmotného majetku. Ukázalo se, že nájem movitého hmotného majetku může vést k podstatnému narušení hospodářské soutěže v případě, kdy pronajímatel a nájemce jsou z různých členských států a daňové sazby těchto států se liší. Místo poskytnutí služby (nájmu) se tudíž z místa podnikání poskytovatele služeb změnilo na místo, kde má zákazník sídlo nebo stálou provozovnu, popř. místo, kde má trvalé bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. Výjimkou zůstal nájem dopravních prostředků, kde zůstalo u původního znění šesté směrnice.

Další **směrnice z července 1985**[89] se vrátila k daňově osvobozenému limitu pohonných hmot v palivových nádržích užitkových motorových vozidel stanovených směrnicí 83/181/EHS. S cílem usnadnit průjezd přes vnitřní hranice ES, rozhodla Rada zvýšit tyto limity pro vozidla určená k přepravě osob a výhledově (do 1. 7. 1986) pak pro vozidla určená k přepravě zboží. Pro ilustraci uveďme, že je osvobozeno 200 litrů pohonných hmot na jedno vozidlo a cestu, pokud vozidlo přijíždí ze třetí země, nebo 600 litrů na jedno vozidlo (při přepravě více než devíti osob včetně řidiče) a cestu, pokud vozidlo přijíždí z jiného členského státu.

Směrnice z července 1986[90] je druhou v pořadí, která se věnuje ***Řecku*** a jeho obtížím při zavedení systému DPH do praxe. Tentokrát je lhůta prodloužena do 1. 1. 1987, což se nakonec ukázalo jako splnitelné.

Tak jako se směrnice 79/1072/EHS věnovala vracení DPH osobám z členských států ES, řešila **směrnice z listopadu 1986**[91] obdobný problém vůči osobám z třetích zemí, neboť – jak uvádí – „je třeba zajistit harmonický rozvoj obchodních vztahů mezi Společenstvím a třetími zeměmi“. DPH se vrací na žádost osob ze třetích zemí ze služeb a movitých věcí, pokud byly použity pro jejich ekonomické činnosti. Směrnice dává členským státům volnost v otázce vyloučení některých výdajů ze systému vracení nebo možnost vázat vracení daně na splnění dalších podmínek, popř. mohou požadovat jmenování daňového zástupce. Obecným pravidlem pro vracení daně ovšem je, že daň nelze vracet za výhodnějších podmínek, než které platí pro osoby se sídlem (bydlištěm) ve Společenství. Jako kontrolní opatření je do směrnice zavedena povinnost Komise předložit do tří let Radě a Evropskému parlamentu zprávu o naplňování směrnice.

V našem pořadí již třetí směrnicí, která se zabývá osvobozením zboží od DPH v souvislosti s osvobozením od cla, je **směrnice z června 1988**[92].

[87] Směrnice Rady 83/648/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – prodloužení lhůty pro zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v Řecku. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 23. 12. 1983.

[88] Směrnice Rady 84/386/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterou se mění směrnice 77/388/EHS – Uplatnění daně z přidané hodnoty na nájem movitého hmotného majetku. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 3. 8. 1984. Pravidla směrnice musí nabýt účinnosti do 1. 7. 1985.

[89] Směrnice Rady 85/346/EHS, kterou se mění směrnice Rady 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 16. 7. 1985. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 10. 1985.

[90] Směrnice Rady 86/247/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – prodloužení lhůty pro zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v Řecku. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 20. 6. 1986.

[91] Směrnice Rady 86/560/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 21. 11. 1986. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1988.

[92] Směrnice Rady 88/331/EHS, kterou se mění směrnice 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 17. 6. 1988. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1989.

Zpřesňuje podmínky, resp. limity, za kterých je zboží osvobozeno od daně, doplňuje nové tituly pro osvobození (např. referenční látky pro kontrolu jakosti léčivých přípravků) a zcela osvobozuje pohonné hmoty v běžných nádržích osobních a užitkových motorových vozidel a motocyklů, včetně pohonných hmot v přenosných nádržích (zde max. 10 litrů na vozidlo).

Jednou z nejkratších je **směrnice z března 1989**[93]. Reagovala na zavedení kombinované nomenklatury a harmonizovaného systému a „překódovala" vybrané druhy zboží.

S cílem přispět mj. k větší neutralitě systému DPH, byla přijata **směrnice z července 1989**[94]. Původní šestá směrnice umožňovala členským zemím během pětiletého přechodného období uplatňovat postupy odchylující se od běžných pravidel společného systému daně z přidané hodnoty. U vybraných plnění to znamenalo pokračovat ve zdaňování, přestože směrnice požadovala osvobození od daně, a u dalších plnění bylo naopak možné pokračovat v osvobození, přestože podle směrnice se mělo aplikovat zdanění. To se touto směrnicí mění. Pokračovat ve zdaňování již *není* možné od 1. 1. 1990 zejména u:

- poštovních balíkových služeb;
- „neziskových" osob angažujících se v oblasti sportu a tělovýchovy;
- veřejnoprávních subjektů angažujících se v oblasti kultury;
- dopravních služeb poskytovaných nemocným a raněným osobám oprávněnými osobami;
- zprostředkovatelů vybraných finančních činností;
- a v některých dalších případech.

Naopak pokračovat v osvobození od DPH již *není* možné např.:

- od 1. 1. 1990 u vybírání dluhů, dále u dodání, oprav, údržby a nájmu obchodních lodí pro vnitrozemskou vodní dopravu, u dodání druhotných surovin, u zboží pro zásobování soukromých plavidel nebo letadel palivem a potravinami mimo vnitrostátní území;
- od 1. 1. 1991 u úschovy a správy akcií aj. cenných papírů nebo nástrojů trhu; dále u přepravy zboží po Rýnu a Mosele a u dodávek chrtů a plnokrevných koní;
- od 1. 1. 1992 u léčby zvířat veterinárními lékaři;
- od 1. 1. 1993 u oceňovacích služeb v souvislosti s pojišťovacími nároky.

Výjimku z nových lhůt obdrželo ***Portugalsko***. O čtyři roky si může odložit zdaňování služeb poskytovaných za použití zemědělských strojů a o dva roky potom zdaňování služeb (léčbu zvířat) poskytovaných veterinárními lékaři.

Zcela zásadní význam pro další vývoj DPH má **směrnice z prosince 1991**[95], která již reaguje na blížící se vznik Evropské unie, resp. Evropského společenství, a odstranění kontrol na vnitřních hranicích mezi členskými státy. Je pro ní ale také ještě příznačné, že navrhovaná ustanovení považuje za přechodnou úpravu, která vstoupí v platnost 1. 1. 1993 na dobu čtyř let a poté (od 1. 1. 1997) bude nahrazena konečným systémem zdanění založeným na zásadě zdaňování ve státě *původu* tak, jak to stanoví první směrnice Rady z dubna 1967. Vzhledem k rozsáhlosti směrnice zdůrazníme jen základní oblasti úpravy; při čtení nás nesmí překvapit, že se jedná o úpravy, se kterými se již setkáváme v našem současném zákoně o DPH a považujeme je za běžné:

- podrobnější specifikace základních prvků DPH, tj. zejména bližší vymezení předmětu daně, vynětí ze zdanění, pořízení a dodání zboží uvnitř Společenství, místa zdanitelného plnění a uskutečnění zdanitelného plnění;
- vymezení limitu pro změnu místa plnění při dodání zboží mezi jednotlivými členskými zeměmi na částku 100 000 ECU, přičemž je umožněno snížit uvedený limit na ekvivalent 35 000 ECU v národní měně, pokud se členský stát obává vážného narušení hospodářské soutěže;

[93] Směrnice Rady 89/219/EHS, kterou se v důsledku zavedení kombinované nomenklatury mění směrnice Rady 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 5. 4. 1989. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 7. 1989.

[94] Směrnice Rady 89/465/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Zrušení některých odchylek stanovených v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice 77/388/EHS. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 3. 8. 1989.

[95] Směrnice Rady 91/680/EHS, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 12. 1991. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1993 s výjimkou vybraných ustanovení. Směrnice ruší posledním dnem roku 1992 řadu předchozích směrnic, v tom zejména směrnici: 69/169/EHS, 83/181EHS, 85/362/EHS, 83/182/EHS a 83/183/EHS. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 12. 1991.

- vymezení pojmu dopravní prostředek;
- doplnění podmínek pro nárok na odpočet daně;
- stanovení pravidel pro osvobození od daně při dodání a pořízení zboží uvnitř ES;
- stanovení pravidel pro tvorbu osobního identifikačního čísla, vystavování faktur a daňových dokladů a pravidel pro náležitosti daňových přiznání a souhrnných výkazů;
- možnost osvobodit od daně dodání zboží uskutečněné v bezcelních prodejnách, které je převáženo cestujícími do jiného členského státu v osobních zavazadlech při letu nebo námořní cestě uvnitř ES (do 30. 6. 1999);
- a některá další.

Přelomovou směrnicí pro sbližování sazeb DPH je **směrnice z října 1992**[96]. Jak se uvádí v jejím úvodu, „má-li se zabránit narušení hospodářské soutěže, vyplývají z tohoto odstranění u daně z přidané hodnoty nejen jednotný základ daně, ale i počet sazeb a úroveň sazeb, jež si jsou mezi členskými státy dostatečně blízké“. Základní pravidla stanovená členským státům lze shrnout do následujících bodů:

- od 1. 1. 1993 se uplatňuje základní sazba DPH, která do 31. 12. 1996 nesmí být nižší než 15 %;
- možnost uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby daně, které nesmí být nižší než 5 %, a to pouze na zboží a služby uvedené v příloze H;
- v **příloze H** jsou mj. uvedeny tyto druhy zboží a služeb: potraviny; dodávky vody; farmaceutické výrobky; lékařské vybavení a pomůcky; přeprava cestujících a jejich zavazadel; knihy; vstupné do divadel, muzeí, kin, ZOO, na koncerty, výstavy, sportovní utkání; dále služby spisovatelů, skladatelů a výkonných umělců; dodání, výstavba, renovace a přestavba bytů v rámci sociální politiky; veřejné ubytování; úklid ulic vč. odvozu odpadu; služby pohřebních ústavů a některé další;
- nehrozí-li nebezpečí narušení hospodářské soutěže (o čemž rozhodne Komise), je možné uplatnit sníženou sazbu na dodání zemního plynu a elektřiny;
- pokud je členský stát povinen zvýšit svou základní sazbu o více než 2 %, může po přechodnou dobu na dodávky zboží a při poskytování služeb uvedených v příloze H uplatnit sazbu nižší, než je sazba minimální; navíc ji může uplatnit i na restaurační služby, dětské ošacení, dětskou obuv a bydlení;
- pokud členský stát uplatňoval k 1. lednu 1991 na zboží a služby, které nejsou uvedeny v příloze H, sníženou sazbu, může po přechodnou dobu uplatňovat sníženou sazbu i nadále s podmínkou, že není nižší než 12 %[97];
- pokud členský stát uplatňoval k 1. lednu 1991 sníženou sazbu na restaurační služby, dětské ošacení, dětskou obuv a bydlení, může ji po přechodnou dobu ponechat;
- pokud členský stát uplatňuje na zemědělské produkty sníženou sazbu, může tak postupovat do konce roku 1994; naopak státy uplatňující základní sazbu, nemohou přejít na sníženou;
- působnost snížených sazeb bude přezkoumávána každé dva roky a Rada může na návrh Komise rozhodnout o změnách v seznamu zboží a služeb uvedených v příloze H.

Co se týče individuálních **výjimek**, může ***Řecko*** ve vybraných správních obvodech (např. Kyklady, Chios) nebo ostrovech (např. Thasos či Severní Sporady) uplatňovat sazby daně až o 30 % nižší, než jsou v pevninské části Řecka. ***Irsko*** naopak může uplatňovat sníženou sazbu u energetických zdrojů pro ohřev a osvětlení, pokud nedojde k narušení hospodářské soutěže.

Další zpřesnění řady pojmů nacházejících se v podstatě po celé šíři šesté směrnice přináší **směrnice z prosince 1992**[98]. Základní přínos lze shrnout do těchto bodů:

- doplňuje pojem třetího území (za něj se nepovažuje Monacké knížectví a ostrov Man) a definici dovozu;
- vyjasňuje definici místa těch plnění, která se uskutečňují na palubě lodí, letadel nebo ve vlacích přepravujících cestující uvnitř ES;
- základní sazba daně je stanovena jako procentní podíl ze základu daně a je stejná pro zboží i služby;
- základem daně při dovozech zboží je celní hodnota;

[96] Směrnice Rady 92/77/EHS, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH). Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 10. 1992. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 1992.

[97] Někdy se hovoří o tzv. **parkovací sazbě**.

[98] Směrnice Rady 92/111/EHS, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí zjednodušení pro daň z přidané hodnoty. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 30. 12. 1992. Účinnost pravidel směrnice je 1. 1. 1993 s tím, že vybraná ustanovení musí být přijata nejpozději do 1. 1. 1994.

- doplňuje vznik daňové povinnosti (na den vystavení faktury nebo jiného dokladu, pokud jsou vystaveny před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž došlo ke zdanitelnému plnění) a další způsoby určení základu daně u určitých plnění uvnitř ES;
- vymezuje trvalé bydliště nebo místo obvyklého pobytu jako místo, které je uvedeno v cestovním pasu, v průkazu totožnosti, popř. v jiném dokladu totožnosti, který uznává za platný členský stát, na jehož území je uskutečněno plnění;
- doplňuje pravidla při zdaňování vybraných výrobků podléhajících spotřební dani;
- zpřesňuje náležitosti, které musí být uvedeny v souhrnném výkazu;
- stanoví přechodná opatření při dovozech a vývozech zboží vůči třetím zemím na přelomu let 1992–1993.

Co se týče speciální **výjimky** pro jednotlivé země, lze připomenout ***Španělsko a Itálii***, které ji obdržely na dva roky v oblasti délky lhůty na uplatnění odpočtu daně na vstupu.

Následující **směrnice z února 1994**[99] přinesla téměř čtyřnásobné zvýšení bezdaňových limitů pro osoby cestující ze třetích zemí za podmínky, že se nejedná o dovoz zboží obchodní povahy. Nová pravidla, resp. limity, lze shrnout do jednoho bodu:

- úhrnná hodnota zboží, na něž lze vztáhnout osvobození od DPH i od spotřební daně, se pro cestující starší patnácti let zvyšuje ze 45 ECU na 175 ECU, pro nižší věkovou kategorii potom z 23 ECU na 90 ECU.

Dočasnou **výjimku** z limitů mohlo do konce roku 1997 využívat ***Německo***, a to pro zboží dovážené cestujícími, kteří vstoupili na německé území přes pozemní hranici spojující Německo s jinými zeměmi než členskými státy a členy ESVO nebo prostředky pobřežní lodní dopravy z těchto zemí.

Španělsko mohlo využívat do konce roku 2000 hodnotový limit pro daňové osvobození ve výši 600 ECU, pokud bylo zboží dováženo cestujícími

[99] Směrnice Rady 94/4/ES, kterou se mění směrnice 69/169/EHS a 77/388/EHS a zvyšuje úroveň úlev pro cestující ze třetích zemí a limity nezdaněných nákupů při cestování uvnitř Společenství. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 3. 3. 1994. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 4. 1994.

z Kanárských ostrovů, Ceuty a Melilly. Pro cestující mladší patnácti let mohla být hranice pro osvobození až na úrovni 150 ECU.

Následující **směrnice z února 1994**[100] se zabývá specifickou oblastí, a to pravidly zdaňování použitého zboží (vč. dopravních prostředků), uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností. Pozornost k této oblasti je vyvolána používáním rozdílných režimů, což způsobuje, jak uvádí směrnice, narušení hospodářské soutěže, popř. vede ke dvojímu zdanění obchodu uvnitř ES. Za základ DPH je v tomto případě stanoveno ziskové rozpětí dosažené obchodníkem v úrovni bez DPH, přičemž ziskové rozpětí se rovná rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem za zboží a kupní cenou.

Výjimku z obecných pravidel stanovených směrnicí obdržela až do konce června 1999 ***Velká Británie a Irsko*** pro dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností a ***Německo*** pro obchodníky s uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi. ***Dánsku*** bylo umožněno přejít na zvláštní mechanismus zdanění u obchodníků s použitými dopravními prostředky do konce roku 1996.

Směrnice z prosince 1994[101] reagovala na přistoupení Rakouska, Finska a Švédska k EU a upravovala postavení (status) zboží, které bylo umístěno na území těchto nových členských států, a přechodný režim pro zboží nacházející se v celních režimech zahájených, ale před vstupem do Společenství ještě neukončených.

Další **směrnice z prosince 1994**[102] reagovala na žádost ***Rakouska***, které – po vzoru Německa a směrnice 94/4/ES – usilovalo o obdobné výjimky týkající se bezdaňových limitů pro osoby cestující ze třetích zemí v rámci neobchodního styku. Jednalo se o logický požadavek, neboť používání roz-

[100] Směrnice Rady 94/5/ES, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 3. 3. 1994. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1995.

[101] Směrnice Rady 94/76/ES, kterou se v souvislosti s rozšířením Evropské unie k 1. lednu 1995 mění směrnice 77/388/EHS zavedením přechodných opatření v oblasti daně z přidané hodnoty. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 12. 1994. Platnost směrnice je vázána na den, kterým vstoupí v platnost smlouva o přistoupení z roku 1994.

[102] Směrnice Rady 94/75/ES, kterou se mění směrnice 94/4/ES a zavádějí dočasná odchylná opatření pro Rakousko a Německo. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 12. 1994. Platnost směrnice je vázána na den vstupu smlouvy o přistoupení z roku 1994 v platnostsmlouva o přistoupení z roku 1994 v platnost .

dílných limitů u Německa a Rakouska vedlo k narušení hospodářské soutěže. Směrnice stanovila pro obě země na dovozy cestujících ze třetích zemí dolní bezdaňový limit ve výši 75 ECU s tím, že obecná pravidla musí být zavedena do praxe nejpozději do 1. 1. 1998.

Opět k těm rozsáhlejším patřila **směrnice z dubna 1995**[103] upravující a doplňující řadu původních ustanovení 6. směrnice. Základní změny, které přinesla, lze zachytit do těchto bodů:

- doplnila pravidla (lhůty a hodnotové limity) pro osvobození zboží, které je přepravováno v osobních zavazadlech cestujících-nerezidentů ES do třetích zemí; osvobození může být nahrazeno formou vrácení DPH;
- prodloužila období pro opravy nároku na odpočet daně u nemovitého majetku z deseti až na dvacet let;
- doplnila základ daně při dovozu zboží; měl by zahrnovat všechny příležitostné výdaje související s přepravou zboží do jakéhokoli místa určení v ES;
- na základě podnětů z praxe vymezila, které činnosti nelze považovat za práce podle smlouvy o dílo (zejména některé práce na movitém majetku);
- u prací na movitém hmotném majetku změnila místo plnění; k plnění nově dochází v tom členském státě, který vydal zákazníkovi identifikační číslo pro DPH; podmínkou je, že zboží bylo odesláno ze státu, ve kterém byly práce poskytnuty;
- definovala různé situace nakládání se zbožím, ve kterých je možné toto zboží osvobodit od daně (např. umístění do svobodného celního skladu, dočasného skladiště, daňových skladů atp.).

Odložení pravidel směrnice o jeden rok (do 1. 1. 1997) získalo ***Německo a Lucembursko*** u zboží v souvislosti s jeho speciálním nakládáním (do dočasných skladišť, svobodných celních skladů atp.).

Následující **směrnice z června 1996**[104] reagovala na praktické problémy v oboru květinářství a zahradnictví a rozhodla o použití snížené sazby DPH na dodání živých rostlin a na palivové dřevo.

[103] Směrnice Rady 95/7/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 5. 5. 1995. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1996.

[104] Směrnice Rady 96/42/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 9. 7. 1996. Pravidla směrnice vstupují v účinnost 1. 1. 1995.

Jednou z oblastí, kterou neupravovala šestá směrnice, bylo investiční zlato. Praxe ukázala, že běžný daňový režim představoval zásadní překážku použít zlato k finančnímu investování. **Směrnice z října 1998**[105] tento nedostatek napravila komplexní úpravou této oblasti; mj. definovala investiční zlato, vymezila základní povinnosti obchodníků s investičním zlatem, mechanismus zdanění a pravidla pro uplatnění nároku na odpočet.

Následující **směrnice z prosince 1998**[106] se vrátila k problémům ***Německa a Rakouska*** v souvislosti s dovozy neobchodního zboží cestujícími vstupujícími na německé nebo rakouské území přes pozemní hranici spojující obě země s jinými než členskými státy a členy ESVO nebo prostředky pobřežní lodní dopravy z těchto zemí. Bylo stanoveno, že obě země mohou od 1. 1. 1999 snížit „bezdaňový“ limit nejméně o 100 ECU a tuto částku budou postupně zvyšovat tak, aby dosáhly souladu s obecnými unijními pravidly k 1. 1. 2003.

Směrnice z května 1999[107] se vrátila k sazbám DPH. Konstatovala, že přechodný systém fungoval uspokojivě, a proto je vhodné zachovat stávající minimální výši základní sazby i pro další období, resp. do zavedení společné měnové jednotky. Co se týče základní sazby DPH, nesmí být od 1. 1. 1999 do 31. 12. 2000 nižší než 15 %. Co se týče snížených sazeb, lze zavést jednu či dvě snížené sazby, které nesmí být nižší než 5 % a které se vztahují pouze na dodání zboží a služeb uvedených v příloze H.

Další **směrnice z června 1999**[108] mění místo plnění u telekomunikačních služeb. Kromě jejich obsahového vymezení přináší zásadu, že ke zdanění bude obecně docházet v místě přijetí služeb.

[105] Směrnice Rady 98/80/ES, kterou se doplňuje systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní režim pro investiční zlato. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 17. 10. 1998. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 2000.

[106] Směrnice Rady 98/94/ES, kterou se mění směrnice 94/4/ES a prodlužují dočasná odchylná opatření pro Německo a Rakousko. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 31. 12. 1998.

[107] Směrnice Rady 1999/49/ES, kterou se mění, pokud jde o výši základní sazby, směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 2. 6. 1999. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 1999.

[108] Směrnice Rady 1999/59/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o úpravu daně z přidané hodnoty pro telekomunikační služby. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 26. 6. 1999. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 2000.

První směrnicí, která přímo reaguje na palčivý problém nezaměstnanosti v členských státech, je **směrnice z října 1999**[109], a jak se v ní uvádí, má „pokusný charakter“. Jejím smyslem je umožnit členským státům zavést od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2002 sníženou sazbu DPH na služby s vysokým podílem lidské práce, které nejsou uvedeny v příloze H. K tomuto účelu byla vytvořena **příloha K**, kde jsou uvedeny služby, kterých se zmíněné opatření týká, přičemž platí zásada, že země může uplatnit sníženou sazbu nejvýše na dvě, ve výjimečných případech na tři kategorie služeb uvedených v této příloze. Mezi podmínky, které musí služby splňovat, patří zejména tyto:

- musí zahrnovat vysoký podíl lidské práce;
- musí být poskytovány z velké části přímo konečným spotřebitelům;
- služby musí mít místní povahu a nesmí narušovat hospodářskou soutěž;
- musí existovat úzká vazba mezi snížením cen v důsledku snížení sazby a předvídatelným zvýšením poptávky a zaměstnanosti.

Co se týče druhů služeb, směrnice uvádí následující:

- drobné opravy (jízdních kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového textilu);
- renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů;
- čištění oken a úklid v domácnostech;
- domácí pečovatelské služby;
- holičství a kadeřnictví.

Nedílnou povinností zemí, které opatření využijí, je vypracovat do 1. 10. 2002 podrobnou zprávu, ve které bude zhodnocena účinnost opatření, zejména z pohledu tvorby pracovních příležitostí a efektivnosti.

A dostáváme se ke **směrnici z března 2000**[110], která řeší specifické problémy ***Rakouska a Portugalska.***

U Rakouska se jednalo o pronájem nemovitostí za účelem bydlení. Rakousko požadovalo prodloužení stavu, kdy na pronájem bylo možné místo daňového osvobození aplikovat režim zdanění. Zdůvodňovalo to tím, že

[109] Směrnice Rady 1999/85/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o možnost pokusného uplatnění snížené sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 28. 10. 1999.

[110] Směrnice Rady 2000/17/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty – přechodná ustanovení pro Rakouskou republiku a Portugalskou republiku. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 5. 4. 2000.

osvobození od daně by vedlo ke zvýšení ceny za nájem nemovitostí pro konečného spotřebitele. Směrnice proto umožnila po přechodnou dobu od 1. 1. 1999 zdaňovat pronájem sníženou sazbou daně za podmínky, že tato sazba nebude nižší než 10 %.

U Portugalska šlo o sazby daně u restauračních služeb. Původně aplikovaná snížená sazba daně byla v roce 1992 vystřídána základní, což vedlo ke ztrátě pracovních míst, rozvoji zaměstnávání načerno a růstu cen restauračních služeb pro konečného spotřebitele. Portugalsko proto požádalo o návrat ke snížené sazbě; směrnice tento postup po přechodné období od 1. 1. 1999 potvrdila, ale za podmínky, že tato sazba nebude nižší než 12 %.

Směrnice z října 2000[111] zpřesňuje šestou směrnici v oblasti definice daňového dlužníka jako osoby povinné odvádět DPH finančnímu úřadu. Úpravy jsou nutné z pohledu jednoznačného stanovení a vymáhání daně.

Potvrzením dosavadní minimální hranice základní sazby DPH (15 %) byla **směrnice z ledna 2001**[112], která prodloužila období jejího fungování až do konce roku 2005.

Další **směrnice z prosince 2001**[113] se zabývá fakturací. Jde o oblast, ve které je, jak Rada konstatuje, doposud velká pravomoc v rukou jednotlivých členských států a existující podmínky již neodpovídají rozvoji nových fakturačních metod a technologií. Směrnice proto upravuje tyto oblasti:

- údaje, které je nezbytné uvádět při vystavování faktury pro účely DPH a které na druhé straně nebudou vyžadovány (např. podpis výstavce);
- osoby, které jsou povinny vystavit faktury vč. pravidel pro uchovávání faktur;
- jazyk a měnu, ve které je daň uvedena; částka daně musí být uvedena v měně členského státu, kam je zboží dodáváno; jednotlivé státy mají možnost vyžadovat překlad faktur do vnitrostátních jazyků;
- pravidla pro faktury zasílané elektronicky.

[111] Směrnice Rady 2000/65/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 21. 10. 2000. Pravidla směrnice musí být přijata do 31. 12. 2001.

[112] Směrnice Rady 2001/4/ES, kterou se mění, pokud jde o dobu uplatňování minimální základní sazby, šestá směrnice (77/388/EHS) o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 24. 1. 2001.

[113] Směrnice Rady 2001/115/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 17. 1. 2002. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 2004.

Směrnice uděluje ***Řecku* výjimku** z normy ISO v tom směru, že může v osobním identifikačním čísle používat i nadále předčíslí EL namísto předčíslí GR.

Další pravidla přijatá zkušebně na dobu tří let pro oblast vybraných služeb obsahuje **směrnice z května 2002**[114]. Lze je zachytit do následujících bodů:

- zkušebně do 1. 7. 2006 lze:
  - zdaňovat služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb v místě příjemce (užití) služeb, pokud jsou poskytovány osobami ze třetích zemí osobám nepovinným k dani (tj. zejména soukromým fyzickým osobám);
  - zavést pro provozovatele elektronických služeb ze třetích zemí možnost využít zvláštní režim zdaňování spočívající v registraci k DPH pouze v jedné vybrané členské zemi a odvádění daně v této zemi ze všech plnění uskutečněných po území ES;
- natrvalo od 1. 7. 2003 by měly být vytvořeny podmínky k tomu, aby všichni plátci daně měli možnost podávat daňová přiznání vč. souhrnného výkazu a dalších prohlášení (např. pro oznámení zahájení, změny nebo ukončení činnosti) elektronickou cestou; národní správy by také měly mít možnost elektronickou komunikaci vyžadovat;
- členské státy mohou stanovit zdaňovací období jako měsíční, dvouměsíční nebo čtvrtletní, popř. i jinou délku období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.

S ohledem na potřebu delšího časového období pro zhodnocení dopadu ze zavedení snížených sazeb DPH na vybrané služby s vysokým podílem lidské práce než se původně předpokládalo, prodlužuje **směrnice z prosince 2002**[115] období působnosti těchto snížených sazeb daně o jeden rok, a to do konce roku 2003.

[114] Směrnice 2002/38/ES, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 15. 5. 2002. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 7. 2003.

[115] Směrnice Rady 2002/93/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a prodlužuje se možnost členských států uplatňovat snížené sazby DPH na určité služby s vysokým podílem lidské práce. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 7. 12. 2002.

Další směrnicí, která přehodnocuje dosavadní stav, je **směrnice z října 2003**[116]. V centru její pozornosti je místo plnění při dodání plynu a elektřiny jako zvláštního druhu zboží, které, jak uvádí, se podle současných předpisů nanejvýš obtížně určuje. A přitom jde o oblasti, které procházejí procesem liberalizace, jejímž cílem je dotvoření vnitřního trhu s elektrickou energií a zemním plynem. Základní přijatá pravidla lze shrnout do třech následujících bodů:

- místem dodání plynu dodávaného prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu a místem dodání elektřiny předtím, než dosáhne konečné fáze spotřeby, je místo, kde má zákazník sídlo nebo stálou provozovnu, popř. trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje;
- místem plnění při dodání elektřiny a plynu konečnému spotřebiteli (od obchodníků a distributorů) je místo skutečné spotřeby; obvykle se jedná o místo, kde je umístěn elektroměr nebo plynoměr odběratele; zboží, které nebylo spotřebováno, se považuje za spotřebované v místě, kde má spotřebitel sídlo nebo stálou provozovnu, popř. trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje;
- dovoz plynu prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu nebo dovoz elektřiny je osvobozen od DPH.

Směrnice z ledna 2004[117] si kladla v zásadě dva cíle: *za prvé* posílit právní jistotu členských států tím, že zrušila tzv. tichý souhlas Rady po uplynutí stanovené lhůty s výjimkami udělenými jednotlivým členským státům, a *za druhé* povolit jednotlivým státům zavést zvláštní opatření odchylné od pravidel směrnic, pokud je jejich smyslem zabránit daňovým únikům nebo zjednodušit vyměření daně, přičemž toto zjednodušení může ovlivnit výši vybrané daně pouze v „zanedbatelném“ rozsahu.

Následující **směrnice z února 2004**[118] prodloužila lhůtu pro uplatňování snížené sazby DPH u služeb s vysokým podílem lidské práce, uvedených

[116] Směrnice Rady 2003/92/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o pravidla týkající se místa dodání u plynu a elektrické energie. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 11. 10. 2003. Pravidla směrnice musí být přijata do 1. 1. 2005.

[117] Směrnice Rady 2004/7/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty v souvislosti s postupem přijímání odchylek a se svěřením prováděcích pravomocí. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 30. 1. 2004. Směrnice vstupuje v platnost 19. 2. 2004.

[118] Směrnice Rady 2004/15/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a prodlužuje se možnost členských států uplatňovat snížené sazby DPH na určité služby s vysokým podílem lidské prá-

v příloze K šesté směrnice, o dva roky, tj. do konce roku 2005. Důvodem pro prodloužení lhůty nebylo zjištění, že se systém osvědčil, nýbrž, jak se konstatovalo ve směrnici, nedosažení shody v Radě o obsahu návrhu Komise na celkové přezkoumání snížených sazeb daně.

Na přistoupení deseti nových států do EU reagovala **směrnice z dubna 2004**[119]. Upravuje devět směrnic, které se týkají volného pohybu zboží a služeb, zemědělství, dopravní politiky a daní. S ohledem na zaměření projektu nás samozřejmě nejvíce zajímá poslední oblast. Co se týče DPH, směrnice uvádí, že Česká republika může od daně osvobodit osoby podléhající dani s ročním obratem nižším než 35 000 EUR, přičemž pro přepočet EUR na národní měnu se použije směnný kurz platný ke dni přistoupení.

Směrnice z prosince 2005[120] se vrátila k základní sazbě DPH. Konstatovala, že stávající nastavení základní sazby zajišťuje fungování režimu daně z přidané hodnoty na „uspokojivé" úrovni. Zároveň ale uvedla, že je potřeba zabránit tomu, aby „zvyšující se rozdíly mezi základními sazbami DPH, které členské státy používají, nevedly ke strukturální nerovnováze ve Společenství a k narušení hospodářské soutěže v některých odvětvích činnosti". Praktickým závěrem bylo, že základní sazba daně nesmí být od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2010 nižší než 15 %.

K důležitým směrnicím roku 2006 patří bezesporu **směrnice z února 2006**[121] zabývající se zbožím a službami zdaňovanými sníženou sazbou daně. Směrnice *za prvé* umožňuje členským státům uplatňovat sníženou sazbu

ce. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 21. 2. 2004. Směrnici použijí členské státy retroaktivně od 1. 1. 2004.

[119] Směrnice Rady 2004/66/ES, kterou se z důvodu přistoupení České republiky, Estonska, Kypru, Lotyšska, Litvy, Maďarska, Malty, Polska, Slovinska a Slovenska upravují směrnice Evropského parlamentu a Rady 1999/45/ES, 2002/83/ES, 2003/37/ES a 2003/59/ES a směrnice Rady 77/388/EHS, 91/414/EHS, 96/26/ES, 2003/48/ES a 2003/49/ES v oblastech volného pohybu zboží, volného pohybu služeb, zemědělství, dopravní politiky a daní. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 1. 5. 2004. Směrnice vstoupila v platnost dnem vstupu smlouvy o přistoupení v platnost.

[120] Směrnice Rady 2005/92/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o dobu uplatňování minimální základní sazby DPH. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 28. 12. 2005. Směrnice vstoupila v platnost 28. 12. 2005.

[121] Směrnice Rady 2006/18/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 22. 2. 2006. Směrnice vstupuje v platnost dnem vyhlášení s tím, že se použije retroaktivně od 1. 1. 2006.

daně i u dálkového vytápění, pokud tím nedojde k narušení hospodářské soutěže a opět „připomíná" 6. směrnici z května 1977, že je tento postup možné uplatnit i u dodávek zemního plynu a elektřiny. Směrnice *za druhé* dovoluje každému členskému státu použít do 31. 12. 2010 sníženou sazbu daně na nejvýše dvě, ve výjimečných případech na maximálně tři kategorie služeb uvedených v příloze K. V obou případech musí každý stát uvědomit předem Komisi o svém postupu. Ta má také za úkol předložit do 30. 6. 2007 Evropskému parlamentu a Radě hodnotící zprávu týkající se dopadu snížených sazeb daně na vytváření pracovních míst, na hospodářský růst a fungování vnitřního trhu.

Směrnice z června 2006[122] se vrací k místu plnění u rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb v situaci, kdy je poskytuje osoba ze třetí země zákazníkům s bydlištěm ve Společenství, jež nevykazují ekonomickou činnost. Prodlužuje stávající režim zdanění až do konce roku 2006, neboť přezkoumání stávajícího stavu ukázalo, že systém účinkuje „uspokojivě a splnil svůj účel".

Náš přehled zakončíme **směrnicí z července 2006**[123], u které si povšimneme tří oblastí úprav. Mezi základní cíle úprav patří zjednodušení pravidel výběru daně a omezení možnosti získat daňové výhody uplatněním statusu propojených osob.

Směrnice *za prvé* umožňuje, aby se základem daně při plněních mezi spojenými osobami[124] stala cena obvyklá. Je definována jako „celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčných služeb v daném okamžiku musel zákazník, nacházející se na stejném obchodním stupni, na němž se toto plnění uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu,

[122] Směrnice Rady 2006/58/ES, kterou se mění směrnice 2002/38/ES, pokud jde o dobu použití úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 28. 6. 2006. Směrnice vstoupila v platnost dnem vyhlášení.

[123] Směrnice Rady 2006/69/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek. Směrnice byla vyhlášena v Úředním věstníku 12. 8. 2006. Směrnice vstoupila v platnost prvním dnem po vyhlášení v Úředním věstníku.

[124] V českém zákoně o DPH v období před vstupem do EU se jednalo o tzv. osoby mající zvláštní vztah k plátci.

v němž je uvedené plnění předmětem daně“. Propojenost osob je chápána v podobě rodinných nebo jiných úzkých osobních vazeb, vazeb spojených s vedením podniků, vazeb vlastnických, členských, finančních nebo právních a také jako vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, rodinou zaměstnance nebo jinými osobami se zaměstnancem úzce spojenými.

Směrnice *za druhé* rozšiřuje možnost uplatnit princip „zdanění u příjemce plnění“ na další okruh zboží a služeb. Z nich jmenujme např. stavební služby, služby opravárenské, úklidové a údržbářské, dále dodání nemovitého majetku, šrotu, průmyslového, neprůmyslového a recyklovatelného odpadu a některé další.

Směrnice *za třetí* ruší individuální výjimky Německa, Rakouska, Francie, Nizozemí a V. Británie z pravidel šesté směrnice, které jim byly uděleny v minulosti v oblastech, které upravuje tato směrnice (např. v případě V. Británie se jednalo o zvláštní režim při dodání zlata).

Na základě analýzy směrnic upravujících pravidla zdaňování prostřednictvím daně z přidané hodnoty, lze učinit následující **dílčí závěry**:

1. Pro zavedení a rozvoj pravidel daně z přidané hodnoty hrály stěžejní roli dvě směrnice: první z roku 1967, která zavedla do jednotlivých národních daňových systémů daň z přidané hodnoty, a šestá z roku 1977, která vytvořila základy pro vznik unijního práva daně z přidané hodnoty.
2. Při analýze směrnic se ukázalo, že ani v oblasti daně z přidané hodnoty není v EU zavedeno nám dobře známé pravidlo vydávání úplného znění právních předpisů po jejich, zejména rozsáhlých novelizacích. Absence tohoto pravidla je, zdá se, u daně z přidané hodnoty mnohem citelnější než u směrnic upravujících spotřební daně. Šestá směrnice je totiž již téměř 30 let doplňována o nová a nová ustanovení, což ji pochopitelně činí značně nepřehlednou a nečitelnou. Na druhé straně je pravdou, že tento problém byl zdánlivě vyřešen vydáváním tzv. konsolidované verze šesté směrnice, kterou – i v české verzi – lze dohledat na internetových stránkách Evropské unie. Text v záhlaví této konsolidované verze „Tento dokument je třeba brát jako dokumentační nástroj a instituce nenesou jakoukoli odpovědnost za jeho obsah“ však upozorňuje uživatele na jeho „neplnohodnotnost“ z právního pohledu.
3. Některé ze směrnic byly přijaty retroaktivně. Tou poslední byla prozatím směrnice prodlužující možnost uplatnit na vybrané služby s vysokým podílem lidské práce sníženou sazbu daně (2006/18/ES). Její projednávání, již za naší účasti, probíhalo za napjaté atmosféry a bylo spojeno s řadou ústupků.
4. Přijaté směrnice lze v zásadě rozdělit do dvou skupin. Za prvé na ty, které průběžně upravovaly, zpřesňovaly a doplňovaly šestou směrnici, a za druhé na ty, které řešily relativně izolované a mnohdy časově omezené problémové oblasti (např. výjimky pro jednotlivé země, pokusné zavádění určitých pravidel apod.).
5. Obsahově směrnice řešily jak otázky nutné pro obecné fungování daně z přidané hodnoty (základní terminologii, místo plnění, pravidla nároku na odpočet, vyloučení dvojího zdanění, náležitosti dokladů a řadu dalších), tak na základě signálů z praxe o negativním působení unijních pravidel na hospodářskou soutěž stanovily zásady pro určité, mnohdy i specifické činnosti (použité zboží, sběratelské předměty, investiční zlato aj.).
6. Od roku 1993 jakožto roku vzniku ES se dostává zvýšené pozornosti i harmonizaci sazeb daně z přidané hodnoty. Byly to také ony, resp. snížená sazba daně, která byla od roku 2000 nasazena jako jeden z nástrojů v boji proti nezaměstnanosti. Obdobně byl vytvořen seznam zboží a služeb, které mohou být od daně osvobozeny.
7. Ukazuje se, že členské státy si poměrně rychle zvykají na výjimky v podobě snížených sazeb daně a nerady se vracejí k jejich zvýšení, resp. k původnímu stavu. To alespoň dokládají směrnice upravující služby s vysokým podílem lidské práce. Zdá se také, že proces vyhodnocování účinnosti zavedených opatření nemá předem stanovena pevná kritéria, což vede k nejednoznačným závěrům.
8. Mnohé ze směrnic se věnovaly pouze problémům vybraných zemí (Belgie, Itálie, Německo, Portugalsko, Rakousko a Řecko); šlo zde především o prodlužování termínů pro zavedení mechanismu daně z přidané hodnoty do národní legislativy nebo o respektování specifik daných území.
9. Další směrnice poskytovaly vybraným zemím výjimky z obecných unijních pravidel. Jednalo se zejména o časové odklady pro zavádění harmonizovaných sazeb daně a výši bezdaňových limitů pro osoby cestující ze třetích zemí, a to pokud země prokázaly, že přijetí unijních pravidel by vedlo (nebo již vedlo) k citelnému narušení hospodářské soutěže, popř. mělo negativní dopad na zaměstnanost či cenovou hladinu.

10. Problémy se samotným zaváděním systému daně z přidané hodnoty do praxe měly tři země, a to Itálie, Belgie a Řecko. Všechny obdržely od Rady odklad termínu, z toho nejvíce Itálie – třikrát.
11. Z 15 členských zemí alespoň jednu individuální výjimku obdrželo 12 zemí[125], z toho nejčastěji Itálie, následovaná Řeckem, Německem a Rakouskem. Ze sledovaných směrnic vyplývá, že pouze tři země nepožádaly o výjimku z pravidel, a to Finsko, Nizozemí a Švédsko.
12. Řada výjimek z unijního práva trvalého i přechodného charakteru však byla zemím dána přímo přístupovými smlouvami k ES. Ve směrnicích se tyto objevují zpravidla pouze tehdy, pokud je daná země nesplnila např. ve stanovené lhůtě nebo žádá o prodloužení existujícího stavu. Tak jako ze směrnic týkajících se spotřebních daní, tak i u daně z přidané hodnoty platí, že pouze z jejích směrnic spolehlivě nerozpoznáme míru neplnění unijních pravidel.

1.5 Vývoj daní ze spotřeby v České republice

Jak již bylo řečeno, novodobý vývoj daní ze spotřeby začal v České republice prvním lednem 1993, kdy v souvislosti s daňovou reformou bylo do daňového systému začleněno šest nových daní ze spotřeby, a to pět selektivních spotřebních daní (uvedených do jedné legislativní normy), a jedna univerzální daň z přidané hodnoty. Všechny daně prošly v průběhu dalšího čtrnáctiletého vývoje více či méně podstatnými změnami, doplňky a technickými úpravami, které se dotýkaly ustanovení nacházejících se v podstatě po celé jejich šíři.

Změny se týkaly jak základních atributů daní (tj. předmětu, okruhu plátců, základu, sazeb a osvobození), tak správních otázek (tj. zejména lhůt splatnosti, lhůt pro podání daňového přiznání, způsobů náprav chybných postupů, sankcí apod.) a dalších nezbytných prvků umožňujících jejich bezchybné fungování (např. daňových dokladů a jejich náležitostí apod.). Změny a doplňky slaďovaly v neposlední řadě znění zákona s ostatními tuzemskými legislativními předpisy (zejména se zákonem o účetnictví a obchodním zákoníkem, ale i s dalšími normami jako např. se zákonem o poštovních

[125] Jedná se samozřejmě o výjimky, které poskytovaly námi vybrané směrnice.

službách apod.) a koncem 90. let minulého století, resp. počátkem nového století i s pravidly směrnic Rady ES.

Vedlejším efektem bylo již na první pohled viditelné „zbytnění“ obou zákonů; zatímco v roce 1993 obsahoval zákon o spotřebních daních 42 paragrafů, v roce 2006 již o rovnou stovku více. Co se týče zákona o dani z přidané hodnoty, ten v roce 1993 obsahoval 59 paragrafů a dvě přílohy, v roce 2006 to již bylo 113 paragrafů a čtyři přílohy.

S ohledem na zaměření našeho výzkumu, kdy jedním z rozhodujících faktorů ovlivňujících míru daňového zatížení spotřebitelského koše je výše daně obsažená v ceně konečného výrobku, zaměřujeme se v následujícím přehledu primárně na daňové sazby a daňové osvobození. Nad rámec empirické analýzy provedené ve 4. kapitole však v tomto chronologickém přehledu uvádíme i významné změny týkající se dalších atributů daní, jako je předmět daně, základ, plátci atp., neboť i ony přímo či zprostředkovaně ovlivňují daňové břemeno domácností.

1.5.1 Vývoj spotřebních daní (akcízů) v České republice od roku 1993

Již **první novelizace**[126] zákona o spotřebních daních (SD) s účinností od srpna 1993 přinesla řadu změn, které zasáhly jak do okruhu plátců daně, tak i sazeb. Základní změny lze shrnout do těchto bodů:

- rozšířila okruh plátců spotřební daně za prvé o osoby, které nakoupily ropné produkty za cenu bez této daně (zejména lehký topný olej – LTO) a potom je použily jako pohonnou hmotu (popř. míchaly LTO s motorovou naftou); za druhé o osoby, které prodaly víno nakoupené z domácí produkce do 500 litrů bez spotřební daně;
- zrušila nulovou sazbu u technických lihů jako opatření proti zneužívání tohoto lihu k jiným účelům (ke konzumaci), než ke kterým jsou určeny; nezdaňování pro výrobní spotřebu se realizuje prostřednictvím osvobození od spotřební daně;
- snížila sazbu spotřební daně u révového vína[127], a to pokud je vyrobeno plátcem daně z vlastní produkce hroznů;
- zvýšila sazby u cigaret a doutníků, včetně cigarillos.

[126] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 199/1993 Sb., s účinností od 1. 8. 1993.
[127] Bude-li se jednat o pohyby v sazbách daní, jsou souhrnně zachyceny v tabulkách č. 1.7 – 1.12. To se týká všech vybraných výrobků, nejenom vína.

Druhá novela[128] přinesla trojí účinnost změn, a to dvě od roku 1994 a jednu od roku 1995. Základní změny lze zachytit do následujících bodů:

- rozšířila pojem „vyskladnění“ o situaci, kdy vybrané výrobky vznikly jako výsledek smlouvy o dílo nebo o provedení práce a tím přímo rozšířila okamžiky vzniku daňové povinnosti;
- zrušila zvýhodněné zdaňování révového vína vyrobeného z vlastní produkce hroznů;
- ze zdanění vyjmula bionaftu jako ekologicky preferované palivo;
- zvýšila sazbu daně u bezolovnatého i olovnatého benzinu, u lihu a lihovin a také u cigaret a dalších tabákových výrobků;
- zavedla povinnost značit cigarety tabákovou nálepkou, pokud jsou v ČR vyrobeny nebo do ČR dovezeny; jednalo se tak o první krok k zachycení daňových úniků u této komodity.

Třetí novela[129] se zaměřila na spotřební daně z paliv a rozšířila v souvislosti s přijetím zákona o barvení a značkování některých paliv a maziv skupinu plátců o osoby, které nakupují ropné produkty a plyny bez spotřební daně a prodávají je jako automobilový benzin, motorovou naftu, petrolej nebo leteckou pohonnou hmotu.

Čtvrtá novela[130] podstatně rozšířila základ spotřebních daní a okruh jejích plátců. Základní změny lze zachytit do těchto bodů:

- rozšířila pojem „vyskladnění“ o vydání zboží komisionáři;
- rozšířila definici „výroby“ o proces, ve kterém vybraný výrobek doznal změn ve své podstatě a vnější úpravě; v praxi to znamenalo, že např. stáčení piva ze sudů do lahví bylo od té doby výrobou a podléhalo dani;
- rozšířila pojem „výroby“ o míchání více druhů benzinů; tato i předchozí úpravy rozšířily situace, ve kterých vznikla daňová povinnost;
- rozšířila předmět spotřebních daní z paliv o LTO a zkapalněné plyny používané jako pohonná hmota;
- rozšířila okruh plátců této daně o osoby, které použijí nebo prodají nezdaněné směsi benzinu s jinými palivy a mazivy pro pohon motorů;

[128] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 325/1993 Sb., s trojí účinností, a to od 1. 1. a 1. 7. 1994 a od 1. 1. 1995.
[129] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 136/1994 Sb., s účinností od 1. 7. 1994.
[130] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 260/1994 Sb., s účinností od 1. 1. a 1. 7. 1995.

- stanovila, že při zrušení podnikatelské činnosti musí podnikatel, který nakoupil líh oprávněně bez spotřební daně (např. pro výrobu kosmetických výrobků), dodanit zásoby nezdaněného lihu;
- zvýšila sazby spotřební daně u většiny vybraných výrobků v reakci na snížení základní sazby DPH z 23 % na 22 %;
- definovala malý nezávislý pivovar a zavedla pro něho snížené sazby daně.

Rozsáhlá **pátá novela**[131] s dvojí účinností se opět věnovala sazbám spotřebních daní a rozšířila okruh osob majících postavení plátců daně. Základní změny lze shrnout následovně:

- na bionaftu je nově aplikována nulová sazba spotřební daně a vrácení daně z pořízených vstupů je podmíněno povolením k výrobě bionafty; tím došlo následně k rozšíření okruhu plátců daně;
- na ropné polotovary využívané pro výrobu bionafty je zavedena stejná sazba daně jako na motorovou naftu;
- sazba spotřební daně u technických benzinů je snížena na nulu, čímž se odstranil tlak na zvýšení nákladů v navazujících výrobách (chemické, v čistírnách, při výrobě nátěrových hmot apod.);
- s účinností od 1. 1. 1996 (vč. dalšího textu) se zavádí povinnost prokazovat původ vybraných výrobků jako opatření proti pašovanému zboží prodávanému zpravidla na tržnicích; plátcem spotřební daně se tak stává i osoba, která neprokáže, že vybraný výrobek nakoupila s daní, popř. oprávněně bez ní;
- osvobození od spotřební daně se týká vybraných výrobků, které jsou předmětem výzkumného účelu; nově se osvobození zužuje pouze na ten vybraný výrobek, který sám bude předmětem výzkumu;
- nárok na vrácení spotřební daně mají nově osoby, které nakoupily LTO se spotřební daní a prokazatelně ho použily pouze pro vytápění (bytů, škol, nemocnic, obchodů apod.) nebo pro výrobu (pouze dodavatelsky) tepelné nebo elektrické energie;
- s cílem omezovat daňové úniky se zásadně mění mechanismus placení spotřební daně z cigaret; nově je splatnost vázána na odběr tabákových nálepek;

[131] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 148/1995 Sb., s účinností od 1. 8. 1995 a od 1. 1. 1996.

- sjednotily se sazby spotřební daně u olovnatých a bezolovnatých benzinů;
- sjednotily se sazby spotřební daně u LTO a motorové nafty; jednalo se o opatření proti daňovým podvodům, ke kterým docházelo při míchání obou komodit;
- došlo ke kompenzačním pohybům v sazbách daně: sazba se snížila u révového vína, zvýšila naopak u perlivého vína a tabákových výrobků.

Krátká **šestá novela**[132] zrušila za prvé podmínku pro vrácení spotřební daně z LTO použitého pro výrobu tepla vázanou na způsob spotřeby tepla a za druhé posílila princip právní perfektnosti tím, že na podnět Ústavního soudu převzala přímo do zákona definici malého nezávislého pivovaru.

Po vynechání **sedmé novely**[133], která přinesla z pohledu našeho projektu nepodstatné změny v souvislosti s přijetím novely zákona o lihu, se můžeme věnovat další, **osmé novelizaci zákona**[134] přinášející hlavní změny v oblasti sazeb daní. Poprvé od zavedení spotřebních daní také dochází ke změně základu spotřební daně u piva. Stručně řečeno:
- dochází ke zvýšení sazeb spotřebních daní u paliv, lihu a vína (perlivého);
- dochází ke zvýšení sazeb spotřebních daní u tabákových výrobků; pouze technickým nedopatřením nejsou stanoveny sazby daně u cigarillos a tabáků;
- mění se systém zdaňování piva, a to z pevné sazby daně stanovené pro tři skupiny piva (10%, 10–12% a více než 12%) na sazbu stanovenou pro každý stupeň piva; přijatý princip se zdůvodňuje vyšší spravedlností, kdy se daňová zátěž rozloží rovnoměrněji podle stupňovitosti piva; přijaté opatření vedlo k vyššímu daňovému zatížení nízkoalkoholického piva, naopak u vícestupňového piva došlo k jeho snížení.

Devátá novela[135] se zaměřila zejména na úpravu předmětu daně. Základní přínos lze vyjádřit následovně:
- výrobou benzinu a motorové nafty není jejich aditivace, pokud hmotnost přísad nepřekročí stanovené procento;

[132] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 95/1996 Sb., s účinností od 26. 4. 1996.
[133] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 61/1997 Sb., s účinností od 1. 7. 1997.
[134] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 303/1997 Sb., s účinností od 1. 1. 1998.
[135] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 129/1999 Sb., s účinností od 1. 7. 1999.

- základem spotřební daně z paliv je nově jejich množství vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C; tím dochází následně i k úpravě sazeb daně;
- předmětem spotřební daně se nově stávají lihobenzinové směsi;
- z předmětu daně je na jedné straně vyňato révové víno, na druhé straně se předmět daně rozšiřuje o nápoje vyrobené alkoholovým kvašením jablečných a hruškových šťáv bez obohacení lihem;
- předmět spotřební daně z tabákových výrobků se doplňuje o tabákový odpad a droliny;
- zvyšují se sazby daně u tabákových výrobků a dodatečně jsou doplněny i sazby daně u cigarillos a tabáků.

Desátá novelizace zákona[136] patřila opět k těm rozsáhlejším a lze říci, že od této doby přijímané změny začínají s vyšší intenzitou odrážet evropské standardy. Z pohledu našeho projektu se zaměříme na tyto úpravy:
- předmětem spotřební daně se nově stávají těžké topné oleje a aditiva;
- podstatně se mění systém dotování výroby bionafty; sazba daně se zvyšuje z 0 Kč na 8 150 Kč/1000 l a zavádí se dotační systém pro zemědělce;
- v souladu s pravidly EU se výrazně snižuje hranice koncentrace lihu pro jeho zdanění ve výrobcích, a to z 15 % (kromě nápojů) na 1,2 % a více;
- víno s koncentrací lihu nad 22 % podléhá vyšší spotřební dani z lihu;
- dochází ke zdanění lihu v čokoládových aj. výrobcích, pokud přesáhnou stanovenou koncentraci;
- zavádí se osvobození lihu z důvodu tzv. „vyšší moci“, tj. z důvodu ztrát vzniklých nepředvídatelnou a neodvratitelnou událostí;
- osoby provozující zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a obnovu a výchovu lesa mají nárok na vrácení spotřební daně z motorové nafty a bionafty (tzv. „zelená“ nafta).

Následující vedlejší **jedenáctá novela**[137] zavedla možnost úpravy sazeb spotřebních daní a bezdaňových nákupů za stavu ohrožení státu a válečného stavu. K obojímu zplnomocňuje vládu ČR.

[136] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 22/2000 Sb., s účinností od 1. 4. 2000.
[137] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 241/2000 Sb., s účinností od 1. 1. 2001.

I v další **dvanácté novele**[138] lze jednoznačně najít harmonizační prvky. Lze je stručně shrnout do těchto bodů:

- mění se základ a typ sazeb spotřebních daní u tabákových výrobků; množstevní základ a pevná sazba daně se doplňují o valorický základ a procentní sazbu daně (% z ceny tabákového výrobku pro konečného spotřebitele); pojistkou k tomu, aby nové zdanění nepokleslo pod původní daňové zatížení, je zavedení minimální pevné sazby daně;
- zavádí se značení doutníků a cigarillos tabákovými nálepkami;
- révové víno se opět vrací do předmětu spotřební daně s nulovou sazbou daně;
- dochází ke zdaňování technických benzinů, a pokud jsou využity jinak než jako pohonná hmota, vzniká nárok na vrácení daně; opatření tím odstraňuje rozpor mezi daňovým zatížením ostatních paliv na jedné straně a technických benzinů na straně druhé, pokud jsou používány jako pohonná hmota;
- předmětem daně se stávají výrobky, které se vrací ze svobodných celních skladů zpět do tuzemska;
- osvobození od daně z titulu nepředvídatelné a neodvratitelné události se nově vztahuje na všechny vybrané výrobky.

Třináctá novela[139] přijala ustanovení, která měla za cíl omezit zneužívání vybraných paliv s nižším daňovým zatížením pro pohon motorů. Základní pravidla lze zachytit ve dvou bodech:

- k daňovému osvobození nákupu paliv určených k výrobě chemických látek je nutné předložit koncesní listinu;
- u vybraných paliv je zaveden – s cílem omezit daňové úniky – systém spočívající v tom, že paliva, která nelze zneužít pro pohon motorů, jsou osvobozena od spotřební daně a paliva, u kterých zneužití nelze vyloučit, jsou zdaněna; při prokázání jiného použití je potom možný nárok na vrácení daně; systém, logický na první pohled, je však náročný na kontrolu a správu.

Od **čtrnácté technické novelizace**[140], která zpřesnila text u vybraných paliv a stanovila, že předmětem spotřební daně není technický benzin obsažený ve směsích (např. v nátěrových hmotách), se můžeme přenést narychlo k **patnácté novele**[141], která s půlročním zpožděním reagovala na změny číselných kódů nomenklatury celního sazebníku. Zpoždění v praxi znamenalo, že zákon o spotřebních daních do té doby nevymezoval jednoznačně předmět u spotřebních daní z paliv.

Rok vstupu České republiky do EU přinesl spotřebním daním zcela **nový zákon**[142] vycházející již ze základních evropských pravidel. Měl dvojí účinnost: základní k začátku roku 2004 a pro ČR jako nový členský stát EU další potom ke dni vstupu do Unie. K zásadním novinkám patřilo:

- zavedení zcela nových pojmů, kategorií a osob (volný daňový oběh, zasílání vybraných výrobků, oprávněný příjemce, uživatel aj.);
- zavedení daňových skladů a s nimi režimu podmíněného osvobození od daně a zajištění daně;
- provázanost vzniku plátce daně se vznikem povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit;
- zavedení nových množstevních limitů pro jednotlivé vybrané výrobky, které mají povahu osobní spotřeby;
- stanovení pravidel pro přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně;
- zavedení pravidel pro zdaňování, resp. daňové osvobození výrobků dopravovaných po území Společenství v rámci obchodních i neobchodních styků;
- zavedení nových dokladů a povolení (průvodní doklad, zvláštní povolení aj.);
- kromě piva se zvýšily sazby u všech ostatních skupin výrobků;
- podle pravidel směrnic Rady[143] se zavedla nová kategorizace vín a tabákových výrobků;
- zavedl se systém tabákových nálepek pro všechny tabákové výrobky.

Rychlá **první novela**[144] nového zákona o spotřebních daních přinesla jednak doplnění v oblasti přestupků, správních deliktů a pokut a jednak snížila

[138] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 141/2001 Sb., s účinností od 1. 7. a 1. 8. 2001.
[139] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 262/2001 Sb., s účinností od 1. 8. 2001.
[140] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 493/2001 Sb., s účinností od 1. 1. 2002.
[141] Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 255/2002 Sb., s účinností od 28. 6. 2002.
[142] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s účinností od 1. 1. a od 1. 5. 2004.
[143] Zejména směrnice Rady 92/83/EHS a 95/59/ES.
[144] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 479/2003 Sb., s účinností od 31. 12. 2003 a od 1. 1. 2004.

provozovatelům daňových skladů výši zajištění daně pro daňový sklad. Poslední opatření vstoupilo v účinnost paradoxně ještě dříve než samotný nový zákon o spotřebních daních.

Již rozsáhlá **druhá novela**[145] nedala na sebe dlouho čekat a zasáhla do vybraných ustanovení zákona v podstatě rovnoměrně po celé jeho šíři. Z hlavních změn zaznamenáme pro naši studii tyto:

- zpřesňuje předmět spotřebních daní z minerálních olejů a okruh jejích plátců;
- u piva vyráběného v licenci je možné aplikovat pouze základní sazbu daně;
- zamezuje případnému dvojímu zdanění jednoho a téhož tabákového výrobku zavedením institutu vrácení české daně; k vrácení daně může dojít i v případě ztráty těchto výrobků vlivem nepředvídatelné a neodvratitelné události;
- bez náhrady ruší hodnotový limit (jednalo se o částku 45 EUR) stanovený pro drobné zásilky neobchodního charakteru zasílané mezi fyzickou osobou z jiného území Společenství fyzické osobě na území ČR v režimu osvobození od spotřební daně; zároveň se podstatně zvýšily množstevní limity, v rámci nichž je možnost zasílat tyto zásilky jako osvobozené od daně;
- mění princip zajištění daně pro vybrané výrobky umístěné v daňovém skladu tak, že se odstraňuje možnost vzniku duplicitního zajištění.

Třetí novela[146] se zaměřila na minerální oleje, resp. daň z nich vybíranou, a mj. zpřesnila předmět daně novým slovním i kódovým označením. S cílem odstranit dvojí zdanění aditiv je u nich umožněno vrácení spotřební daně, pokud vstoupí jako materiál do vyráběných nebo dále zpracovávaných minerálních olejů.

V pořadí **čtvrtá novela**[147] patří k nejkratším novelám. S cílem omezit daňové úniky upravuje definici tržiště a tržnice pro účely zákazu prodeje tabákových výrobků a lihovin.

[145] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 237/2004 Sb., s účinností od 1. 5. 2004.
[146] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 313/2004 Sb., s účinností od 27. 5. 2004.
[147] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 558/2004 Sb., s účinností od 9. 11. 2004.

Také **pátá novela**[148] patřila k vedlejším a tím i málo rozsáhlým novelám. Za prvé upřesnila druhy dokladů, kterými poplatník prokazuje správci daně nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, pokud je používá pro zemědělskou prvovýrobu, lesní školky a obnovu a výchovu lesa. Za druhé zdvojnásobila (na 1 000 litrů) roční množstevní limit při výrobě tichého vína, který je osvobozený od spotřební daně, pokud ho vyrábějí fyzické osoby pro vlastní spotřebu, resp. pro spotřebu členů svých domácností, blízkých osob nebo hostů.

Za dvouřádkovou **šestou novelou**[149] stály očividně opět zájmy vinařské lobby. Limit pro fyzické osoby vyrábějící tiché víno zvýšený v předchozí páté novele se opět zdvojnásobil, nyní na 2 000 litrů za kalendářní rok.

Následující **sedmá novela**[150] přináší neuvěřitelných 314 změn, doplňků a zpřesnění[151]. Změny lze rozdělit na dvě oblasti: za prvé na změny obecně platné pro všech pět skupin vybraných výrobků a za druhé na změny platné pouze pro jednotlivé skupiny výrobků, tj. pro minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky.

Co se týče novelizace *obecných* ustanovení zákona o spotřebních daních, změny se týkají zejména:

- přijetí definice výroby; z minulosti obnovená definice je však nyní volnější; za výrobu se již nepovažuje změna ve vnější úpravě výrobku (např. lahvování piva nebo vína);
- forem zajištění spotřební daně vázané na výrobky umístěné v daňových skladech, dále kritérií, kterými se řídí doplnění zajištění, a osob, které daň mohou zajistit;
- úpravy a zpřesnění definice daňového skladu;
- rozšíření titulů pro vrácení spotřební daně na všechny výrobky, které se vracejí do daňového skladu a použijí se jako vstupní materiál do vyráběných nebo zpracovávaných minerálních olejů;
- posílení principu spravedlnosti tím, že provozovatel odesílajícího daňového skladu má nyní možnost prokázat, že nevěděl ani nemohl vědět o porušení

[148] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 693/2004 Sb., s účinností od 1. 1. 2005.
[149] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 179/2005 Sb., s účinností od 30. 4. 2005.
[150] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 217/2005 Sb., se čtverou účinností, a to od 1. 7. 2005, 1. 10. 2005, 1. 4. 2006 a 1. 1. 2007. V prvním časovém horizontu se nachází naprostá většina nových ustanovení.
[151] Měl-li zákon o SD před touto novelou celkem 143 paragrafů (včetně části o společných, přechodných a závěrečných ustanoveních), po novele jich má o 13 více.

režimu podmíněného osvobození od spotřební daně při dodání výrobků mimo daňový sklad, čímž je vyvázán z povinnosti uhradit spotřební daň;
- zavedení nového pojmu vybrané výrobky podmíněně osvobozené od daně; jedná se o výrobky, které se nacházejí např. v režimu s podmíněným osvobozením od cla (např. režim uskladňování v celních skladech) nebo jsou dopravovány v režimu vnitřního tranzitu;
- ustanovení daňového zástupce jako osoby, která zastupuje osobu z jiného členského státu, jež je provozovatelem daňového skladu nebo zasílatelem vybraných výrobků;
- posílení právní jistoty plátců daně např. definováním okamžiku, kdy dochází k ukončení dopravy výrobků mezi daňovými sklady nebo zpřesněním definic dovozu a vývozu;
- dokladů a jejich povinných náležitostí;
- správní části zákona (např. vyjmutí Policie ČR z okruhu orgánů, které jsou oprávněny kontrolovat značení tabákových výrobků, přepracování části týkající se přestupků a správních deliktů nebo převzetí agendy týkající se tabákových nálepek celním úřadem Kolín).

Co se týče novelizace *zvláštních* ustanovení zákona o spotřebních daních, lze uvést následující:
- u minerálních olejů:
  - se rozšířil předmět spotřebních daní o ostatní benziny a o nové směsi (např. směsi benzinu s biosložkami nebo směsi těžkých plynových olejů s vodou); zároveň se těmto olejům přiřadily sazby daně, které vyšly z již existujících sazeb, jinými slovy řečeno, novela nestanovila pro tyto oleje novou výši sazeb daně;
  - značných změn doznalo osvobození od spotřební daně, a to jak ve směru nových titulů, tak i zúžení, resp. zrušení stávajícího osvobození; k těm prvním můžeme zařadit např. osvobození ostatních benzinů, pokud jsou používány pro chemické zpracování, nebo osvobození rostlinných a živočišných tuků považovaných za biomasu, biopalivo nebo obnovitelný zdroj energie pro výrobu tepla; k těm druhým pak lze zařadit zrušení osvobození od spotřební daně u minerálních olejů vstřikovaných za účelem chemické redukce do vysokých pecí nebo dodávaných do státních hmotných rezerv[152];

[152] Daňové osvobození zde bylo v rozporu s předpisy ES.

  - s cílem daňově zvýhodnit nové směsi (viz výše) se stanovila pravidla pro vracení spotřební daně z nich;
  - svým způsobem průlomovým bylo zmocnění pro Ministerstvo průmyslu a obchodu stanovit celostátně platné normy ztrát minerálních olejů při jejich dopravě a skladování;
- u lihu[153]:
  - se prodloužila splatnost spotřební daně, a to z původní obecné 40denní lhůty na 55 dnů po skončení zdaňovacího období;
  - zavedl se pojem pojízdné prodejny, ve které je nyní možné prodávat lihoviny (a také tabákové výrobky); lihoviny vč. rozlévaných lze prodávat i na veřejně přístupných sportovních a kulturních podnicích, včetně tanečních zábav a diskoték, pokud to neodporuje dalším zákonům (např. o obcích) a pokud je tato činnost předem písemně oznámena celnímu úřadu;
- u vína a meziproduktů:
  - se zavedl institut malého výrobce vína; je definován čtyřmi znaky: (1) jedná se o fyzickou nebo právnickou osobu, (2) vyrábí výhradně tiché víno, (3) průměrná roční výroba nepřevýší 1 000 hl a (4) výroba probíhá v prostorách, které nejsou daňovým skladem;
- u tabákových výrobků:
  - se rozšířil okruh plátců spotřební daně o osobu, která prodá konečnému spotřebiteli cigarety za cenu vyšší, než je cena uvedená na tabákové nálepce;
  - s cílem omezit daňové úniky se rozšířil předmět spotřební daně o tabák, který není určen ke kouření, ale používá se např. k vykuřování skleníků; na druhé straně se z předmětu daně vyčleňuje šňupavý a žvýkací tabák, což je v souladu se směrnicí ES;
  - k podstatným změnám došlo v základu daně; za prvé původní dvousložkový základ (hodnotový a specifický) platný pro všechny tabákové výrobky zůstal nově pouze u cigaret, za druhé byl definován nový základ daně pro plátce, který prodává cigarety za cenu vyšší, než je cena uvedená na tabákové nálepce (je jím rozdíl mezi vyšší prodejní cenou cigaret a cenou uvedenou na tabákové nálepce);
  - došlo ke zvýšení sazeb daně od 1. 7. 2005 a výhledově od 1. 4. 2006 (viz tabulku 1.8);

[153] Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu, zavedl od 1. 7. 2005 povinnost značit líh ve spotřebitelském balení kontrolními páskami.

– z osvobození od daně byly vyňaty dva tituly, a to vzorky pro vědecké účely a pro povinné rozbory;
– na rozdíl od předchozí praxe novela umožnila přidávat (přibalovat) k cigaretám při prodeji konečnému spotřebiteli jiné předměty (zapalovače, sirky aj.) za podmínky, že prodejní cena bude totožná s cenou uvedenou na tabákové nálepce.

Vybrané změny krátké vedlejší **osmé novely**[154] lze zachytit v následujících dvou bodech:

- negovala ustanovení předchozí sedmé novely v tom bodě, že osvobození vybraných pohonných hmot od spotřební daně při plavbě po vodách na daňovém území ČR již nevázala na podmínku plavby mezi ČR a jiným členským státem;
- rozšířila účel výroby tichého vína u fyzické osoby, která není plátcem spotřební daně z vína, i o účast na výstavách a soutěžích vín.

Další krátká, v pořadí již **devátá novela**[155] se věnovala jednotkovému balení cigaret; to musí nově obsahovat nejméně 20 kusů cigaret. Tím je v podstatě předurčen minimální počet kusů cigaret v krabičce a není již možné prodávat dříve známé „kusovky“ či krabičky obsahující pouze 10 kusů cigaret.

Vedlejší **desátá novela**[156] přinesla změny, z nichž nás zajímají zejména tyto:

- fyzická osoba, která na daňovém území České republiky vyrábí výhradně tiché víno, přičemž jeho výroba za kalendářní rok nepřesáhne 2 000 litrů, se nemusí registrovat za plátce spotřební daně;
- zúžila okruh plátců daně o fyzické osoby, které na daňovém území ČR vyrábí výhradně tiché víno v množství nepřesahujícím 2 000 litrů za kalendářní rok, a stanovila další podmínky pro trvání tohoto statusu;
- malý výrobce vína již nemá povinnost podávat daňové přiznání;
- posílila princip právní perfektnosti zákona např. zpřesněním okamžiků, kdy vzniká povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň.

[154] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 377/2005 Sb., s účinností od 29. 9. 2005.
[155] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 379/2005 Sb., s účinností od 1. 1. 2007.
[156] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 545/2005 Sb., s účinností od 1. 1. 2006.

Poslední novelizací zákona o spotřebních daních, kterou zachycuje náš projekt, je vedlejší **jedenáctá novela**[157] zavádějící přechodné období pro cigarety, kterých je v jednotkovém balení méně než 20 kusů. Do konce ledna 2007 mohou být uváděny do volného daňového oběhu a do poloviny roku 2007 mohou být prodávány.

Na závěr části o spotřebních daních si shrneme 14letý **vývoj sazeb** u jednotlivých spotřebních daní v pěti komplexních tabulkách.

TABULKA č. 1.7 Přehled o vývoji sazeb spotřebních daní z vybraných minerálních olejů v České republice

Vybrané minerální oleje						
Rok	**Benzin**		**Motorová nafta**	**LTO**	**Bionafta**	**Technické benziny**
	bezolovnatý	**olovnatý**				
Výchozí hodnota	9 390 Kč/t	10 800 Kč/t	8 250 Kč/t	X	X	0 Kč/t
1993						
1994	10 055	11 465				
1995	10 160	11 570	8 340	2 200 Kč/t	0 Kč/t	11 570
1996	11 570			8 340		
1997						
1998	12 950		8 700	8 700		0
1999	10 840 Kč/1000 l		8 150 Kč/1000 l	8 150 Kč/1000 l	0 Kč/1000 l	
2000					8 150	
2001					5 624	10 840
2002						
2003						
2004	11 840		9 950	9 950	6 866	
2005						
2006						

[157] Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 310/2006 Sb., s účinností od 1. 7. 2006.

pokračování tabulky 1.7:

Rok	Stlačené plyny používané jako pohonná hmota	Stlačené plyny používané jinak		Zkapalněné plyny používané jako pohonná hmota	Zkapalněné plyny používané jinak	
		výroba tepla	ostatní použití		výroba tepla	ostatní použití
Výchozí hodnota	2 Kč/m³	X		2 370 Kč/t	X	
1993						
1994	0					
1995						
1996						
1997						
1998				2 850		
1999		0 Kč/m³			0 Kč/m³	
2000						
2001						
2002						
2003						
2004	3 355 Kč/t	0	387 Kč/t	3 933 Kč/t	0	1 290 Kč/t
2005						
2006						

TABULKA č. 1.8 Přehled o vývoji sazeb spotřebních daní z vybraných tabákových výrobků v České republice

Rok	Vybrané tabákové výrobky				
	Cigarety		Cigarillos, doutníky	Tabáky dýmkové, lulkové, žvýkací, šňupavé	Tabák ke kouření
	do 70 mm	nad 70 mm			
Výchozí hodnota	0,27 Kč/kus	0,46 Kč/kus	0 Kč/kus	35 Kč/kg	X
1993	0,36		0,46		
1994	0,40	0,50			
1995	0,41	0,51			
1996	0,55	0,65			
1997					
1998	0,64	0,74	0,74 (doutníky)	40 (žvýkací)	
1999	0,67	0,79	0,79	44	
2000					
2001	0,36 + 22 % z MOC		0,36 + 5 % z MOC	440 + 5 %	
2002					
2003					
2004	0,48 + 23 % z MOC*		0,44 + 5 % z MOC	X	600 Kč/kg + 7 % z MOC**
2005	0,60 + 24 % z MOC		0,79	X	720 Kč/kg**
2006	0,73 + 25 % z MOC			X	810 Kč/kg**

** Pro každých započatých 90 mm délky cigarety.*
*** Vč. ostatního tabáku určeného k jiným účelům.*

Předchozí tabulka neuvádí minimální sazby spotřebních daní jako spodní hranici daňového zatížení. S ohledem na další analýzu představí následující tabulka tyto sazby pouze u kratších cigaret, tj. do délky nepřesahující 70 mm, resp. od data vstupu ČR do Evropské unie do délky 90 mm.

TABULKA č. 1.9 Přehled o vývoji minimálních sazeb spotřebních daní u cigaret v České republice (v Kč/kus)

Stav k:	Minimální sazba SD u cigaret
1. 1. 1993	X
31. 12. 2003	0,67
1. 1. 2004	0,90
1. 5. 2004	0,94
1. 1. 2006	1,13
1. 7. 2006	1,36

TABULKA č. 1.10 Přehled o vývoji sazeb spotřební daně z lihu v České republice

Líh		
Rok	**Líh, lihoviny**	**Ovocné destiláty z pěstitelského pálení**
Výchozí hodnota	180 Kč/l. a.	90 Kč/l. a.
1993		
1994	190	
1995	195	95
1996		
1997		
1998	234	
1999		
2000		
2001		
2002		
2003		
2004	26 500 Kč/hl	13 300 Kč/hl
2005		
2006		

TABULKA č. 1.11 Přehled o vývoji sazeb spotřební daně z piva v České republice

Pivo					
Rok	**do 10 %**	**nad 10 do 12 %**	**nad 12 %**	**Malé nezávislé pivovary (MNP)**	**Ostatní osoby (kromě MNP)**
Výchozí hodnota	154 Kč/hl	317 Kč/hl	423 Kč/hl	X	X
1993					
1994					
1995	157	320	430	Kč/hl: 79–141 (do 10 %); 160-288 (nad 10–12 %); 215–387 (nad 12 %)	
1996					
1997					
1998				12–21,60 Kč/hl/% extraktu mladiny	24 Kč/hl/% extraktu mladiny
1999					
2000					
2001					
2002					
2003					
2004					
2005					
2006					

TABULKA č. 1.12 Přehled o vývoji sazeb spotřební daně z vína v České republice

Víno (vybrané druhy)			
Rok	**Révové**	**Šumivé**	**Desertní a desertní kořeněné**
Výchozí hodnota	7,80 Kč/l	23,30 Kč/l	16,30 Kč/l
1993	4,62 (z vlastní produkce)		
1994	6		
1995	5,50	23,40	16,40
1996	2,50		
1997			
1998			
1999	X		
2000			
2001	0		
2002			
2003			
2004	0 Kč/hl jako tiché víno	2 340 Kč/hl	2 340 Kč/hl jako meziprodukty
2005			
2006			

Prameny k tabulkám 1.7 až 1.12:
Číselná náplň tabulek vychází z jednotlivých novel zákona o spotřebních daních v průběhu let 1993–2006 tak, jak jsou popsány výše v textu.

Legenda k tabulkám 1.7 až 1.12:
výchozí hodnota … výše sazby spotřební daně v roce přijetí původního zákona o spotřebních daních (zákon č. 587/1992 Sb.)
X … výrobek není předmětem spotřební daně nebo termín není zaveden nebo je zrušen, popř. údaj se nesleduje
SD … spotřební daň/daně
MOC … maloobchodní cena jako cena tabákového výrobku pro konečného spotřebitele
LTO … lehký topný olej
pole s tmavým pozadím … sazba spotřební daně se v daném roce nezměnila

Poznámky k tabulkám 1.7 až 1.12:
1. Základ a sazby spotřebních daní jsou uvedeny při zavedení původního zákona o spotřebních daních z roku 1993 a dále pouze v případě jejich změn.

2. Nezměnila-li se při změně sazby daně jednotka základu daně, není uvedena.
3. Tabulky nesledují, zda ke změně sazeb došlo od prvního dne příslušného kalendářního roku nebo v jeho průběhu.

Na základě předchozího textu mapujícího hlavní změny ve čtrnáctiletém vývoji spotřebních daní v České republice lze učinit následující **dílčí závěry**:

1. Většina z 26 novelizací zákona o spotřebních daních zpřesňovala okruh plátců, základ daně, výši sazeb a tituly pro osvobození; změny se tak dotýkaly rozhodujících atributů každé daně.
2. Ke změnám majícím přímý či zprostředkovaný dopad na výši daně přispívaly i další úpravy vč. těch, které byly upraveny vně zákona o spotřebních daních (odstranění dvojího zdanění výrobků, stanovení celostátních norem ztrát u minerálních olejů apod.).
3. Řada úprav a doplnění posilovala princip právní perfektnosti a spravedlnosti zdanění (např. zavedení definice výroby aj.). Praxe ale také ukázala, že mnohé z úprav řešily mezery v zákoně o spotřebních daních až následně a způsobily tak státu řádově miliardové ztráty na výnosech spotřebních daní, v tom zejména na dani z minerálních olejů.
4. **Předmět** spotřebních daní se průběžně rozšiřoval. Názorně je to vidět zejména na minerálních olejích: zatímco zákon o spotřebních daních z roku 1993 přiděloval sazby daně sedmi „předmětům“ minerálních olejů, v roce 2006 jich již bylo 23, tzn. nárůst více než trojnásobný.
5. Jednotlivé komodity jsou v zákoně o spotřebních daních označovány číselným kódem nomenklatury českého celního sazebníku, od 1. 5. 2004 potom celního sazebníku ES. Členění probíhá v posledních letech zpravidla do úrovně čtyřmístného čísla (u lihu, piva a vína), u minerálních olejů pak bývá členění i podrobnější, a to až na osmimístné podpoložky. Tabákové výrobky nejsou od roku 2004 zatříděny do kódů harmonizovaného systému; podrobné vymezení jednotlivých výrobků je uvedeno přímo v zákoně.
6. Od roku 2003 přijatou praxi zachycovat vybrané předměty spotřební daně z minerálních olejů pouze číselně (nikoliv slovně) nelze sice napadnout z hlediska přesnosti, nicméně tento přístup nepřispívá k rychlé a pohodlné orientaci jak pro praxi, tak i pro studium a jiné účely.
7. **Sazby** spotřebních daní rostly ve čtrnácti sledovaných letech u všech skupin vybraných výrobků, byť s různou intenzitou. Změn, které přinesly naopak snížení sazeb, je minimálně[158] a týkají se např. bionaf-

ty, stlačených plynů jako pohonné hmoty a révového vína. V posledních letech sledovaného období sazby rostly i vlivem přijímání pravidel směrnic ES.

8. Výše uvedené o růstu sazeb spotřebních daní platí zcela jednoznačně pro tabákové výrobky; také četnost změn v sazbách daně zde patřila mezi nejvyšší. Sazby daně se neměnily pouze ve čtyřech letech, a to v roce 1997, 2000, 2002 a 2003. Vzhledem k nesrovnatelnosti základu daně v krajních letech sledovaného období nelze vypočítat celkové zvýšení sazby. Porovnáme-li však daň z cigaret[159] v roce 1993 a 1999 jako roku poslední změny při zachování jednosložkové pevné sazby daně, potom se sazba daně „vyšplhala“ na 248 procent výchozího roku. Obdobně, porovnáme-li rok 2001 a 2006, potom nárůst pevné (specifické) části daně činil zhruba 203 procent.
9. Intenzívně se také měnily sazby spotřební daně u minerálních olejů, a to zejména u hlavních komodit, jako jsou benzin, nafta a LTO. Sazby se naopak neměnily pouze v pěti letech, a to v roce 1997, 2002 a 2003, 2005 a 2006. S ohledem na změnu základu daně v roce 1999 nelze ani zde provést srovnání krajních let. Mezi roky 1993 a 1998 však vzrostla sazba spotřební daně u bezolovnatého benzinu na 138 procent původní hodnoty, u nafty potom na 105 procent původní hodnoty.
10. Četnější změny v sazbách daně proběhly i u vín, a to díky révovému vínu, resp. vinařské lobby. Beze změny sazeb zůstalo sedm let, a to roky 1997 a 1998, 2000, 2002 a 2003, 2005 a 2006. V letech 1999 a 2000 bylo révové víno vyňato z předmětu daně, aby se do něho v roce 2001 opět vrátilo v souladu s předpisy ES, byť s nulovou sazbou daně.
11. Málo četné změny sazeb spotřební daně lze pozorovat u lihu, kde období „klidu“ trvalo plných 10 let. Zvýšení sazby v roce 2004 nebylo vyvoláno potřebou harmonizace s předpisy ES, ale vnitřními fiskálními problémy ČR. Sazba daně v posledním sledovaném roce dosáhla 147 procent výchozí hodnoty.
12. Nejméně četné změny sazeb daně vykázalo pivo, resp. spotřební daň z něho vybíraná. Ze čtrnácti sledovaných let se sazby daně neměnily ve dvanácti z nich. Vzhledem k nesrovnatelnosti základny daně nelze porovnávat sazby daně v krajních letech.

[158] Pro jednoduchost bereme do úvahy pouze sazby daně vztahující se ke stejné jednotce základu.
[159] Délky do 70 mm.

13. Co se týče **osvobození** od spotřební daně, zdá se, že ze všech komodit mělo po celé sledované období nejvýznamnější postavení osvobození lihu, a to pokud byl použit, stručně řečeno, pro jiné než pitné účely. Osvobození vybraných výrobků se zaměřilo na situace, kdy:
   – by zdanění bylo nespravedlivé (např. ztráty z titulu nepředvídatelných a neodvratitelných událostí);
   – by zdanění bylo asymetrické (v případech, kdy je osvobození od cla a tím i od DPH);
   – se vybraný výrobek stává meziproduktem k výrobě dalšího produktu (např. použití lihu pro výrobu laku spotřebovávaného při výrobě hudebních nástrojů nebo užití technického benzinu pro chemickou výrobu);
   – vybraný výrobek nelze zneužít k účelům, ke kterým se zdanění váže (např. obecně denaturovaný líh);
   – se absencí zdanění brání růstu cen v navazujících výrobách (např. líh v potravinářských výrobcích nebo léčivech, technický benzin za účelem výroby ředidel);
   – se podporují ekologicky přátelské zdroje pro výrobu tepla (biomasa, biopalivo aj.).
14. V posledních sledovaných letech se okruh osvobození od spotřební daně rozšiřoval o další případy. Osvobození např. podporuje domácí výrobu alkoholických nápojů (piva, tichého vína) do předem daných množstevních limitů a za přesně stanovených podmínek (např. zákaz jejich prodeje). Tím se zároveň snižují administrativní náklady spojené s kontrolou a výběrem malých daní. Osvobození se dále rozšiřuje i o spotřebu piva a vína pro navazující výrobu léčiv nebo octa. Všechny tyto specifické případy osvobození nebudou mít zřejmě celorepublikově významné daňové efekty, ale je možné, že prvně uváděné mohou ovlivnit celkové zatížení spotřebitelského koše.
15. Řada změn jak v sazbách spotřebních daní, tak v jejich základu i mechanismu zdaňování byla vyvolána přijímáním unijních pravidel. Tento trend vyvrcholil v roce 2004 a s výjimkou spotřební daně z cigaret a zavedení ekologických daní nejsou za stávajícího stavu unijních pravidel další úpravy potřebné. Výzkumy také ukazují, že u spotřebních daní svoji roli hraje i devizový kurz CZK vůči EUR, který může pozitivně (ale i negativně) ovlivnit plnění směrničních sazeb. O tom více v části 1.6.

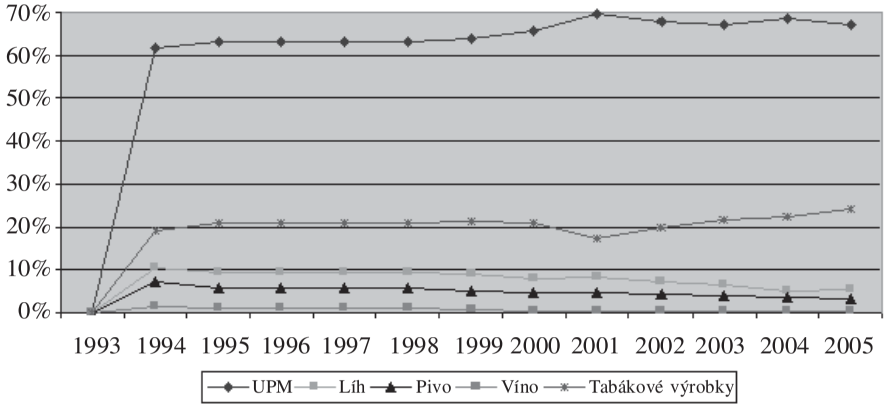
1.5.1.1 Postavení jednotlivých spotřebních daní v rámci celkového výnosu spotřebních daní

Systém spotřebních daní tvoří v ČR od roku 1993 pět skupin výrobků. Tyto skupiny se v průběhu dalších let nezměnily, přestože vstupem do EU se názvy u dvou z nich změnily[160]. V průběhu sledovaných let již ovšem v rámci každé skupiny ke změnám došlo. Některé produkty (výrobky) se do skupiny nově zařadily (např. bionafta, těžké topné oleje), některé se po čase z předmětu vyřadily (např. šňupavé a žvýkací tabáky) a některé z výrobků prošly procesem jak vyřazení, tak i nového začlenění (např. révové víno).

Čisté inkaso spotřebních daní (tj. po snížení o uplatněné nároky na vrácení SD[161]) dosáhlo v roce 2005 výše 110 mld Kč.[162] Z této částky v rámci daňového určení bylo necelých 7 mld Kč[163] (tj. 6 % z hrubého výnosu daní) převedeno do Státního fondu dopravní infrastruktury.

GRAF č. 1.13 Podíl jednotlivých spotřebních daní na celkovém výnosu spotřebních daní v České republice

Vývoj podílu jednotlivých spotřebních daní na celkových výnosech spotřebních daní ČR v letech 1993–2005



Pramen: *OECD, 2006.*

[160] Uhlovodíková paliva a maziva na minerální oleje a víno se doplnilo o meziprodukty.
[161] Jedná se o vratky spotřební daně z těchto titulů: „zelená nafta“, technické benziny a nákupy vybraných výrobků osobami jiných států a ozbrojenými silami jiných států. V roce 2005 se jednalo o částku 2 255 mil. Kč, tj. o 2 % z celkového hrubého výnosu spotřební daně.
[162] Podle Státního závěrečného účtu ČR (SZÚ) za rok 2005.
[163] Podle SZÚ za rok 2005 se jednalo o částku 6 865 mil. Kč, což bylo v absolutním vyjádření nejméně od roku 2001.

Z grafu 1.13 vyplývá, že **jednoznačně dominantní výnos zajišťuje spotřební daň vybíraná z minerálních olejů**; v průměru zajišťuje přibližně 2/3 celkového výnosu spotřebních daní a její podíl má v období let 1997 až 2001 rostoucí tendenci přecházející poté do období mírného poklesu. Na tom má svůj podíl jak zvyšování sazeb této daně u základních komodit (benzin, motorová nafta a LTO[164]), tak i jejich rostoucí spotřeba. Na tuto komoditu výrazně působí také pohyby ve světových cenách ropy a pohyby kurzu CZK vůči dolaru; obojí potom ovlivňuje cenu těchto komodit, a tím následně i poptávku ze strany spotřebitelů.

Dlouhodobě vyrovnanější pozici zaujímají s velkým odstupem v pořadí druhé **tabákové výrobky**; spotřební daň z nich vybraná zaujímá přibližně 1/5 celkového výnosu spotřebních daní. Jediný větší výkyv v roce 2001 měl dvě hlavní příčiny: substituci cigaret dýmkovým tabákem a tabákovým odpadem vlivem vyšší sazby SD u cigaret a snížení dovozu tabáku pro výrobu cigaret u hlavního tuzemského výrobce cigaret. Postupný nárůst výnosu daně od roku 2001 je dán jak postupným zvyšováním sazby daně s cílem dosáhnout její minimální unijní úrovně, tak i zintenzívněním kontrol stánkového prodeje pašovaných cigaret.

Také v pořadí třetí **líh** zaujímá vyrovnanou pozici; výnos spotřební daně osciluje kolem 10 % z celkového výnosu spotřebních daní s tím, že od roku 1997 lze pozorovat pozvolný pokles zastavený až v roce 2005. Ke konci sledovaného období se výnos dostal zhruba na polovinu hodnoty roku 1994. K hlavním faktorům ovlivňujícím tento vývoj patří snížení odbytu lihovin a jejich substituce vínem, vyšší produkce ovocných destilátů s nižší sazbou daně a „patrně i rostoucí konkurence nezdaněných lihovin“[165]. Zastavení tohoto nepříznivého vývoje v roce 2005 je odrazem kolkování[166] lihovin.

Výnos spotřební daně z **piva** osciluje kolem 5 % na celkovém výnosu spotřebních daní a v podstatě již od roku 1994 vykazuje mírně klesající tendenci. Svůj vliv, kromě spotřeby, na tom má i snížení výroby některých producentů a jejich přeřazení do nižší velikostní skupiny v rámci tzv. malých nezávislých pivovarů.

Nejmenší výnos plyne ze zdanění **vína**; hodnota spotřební daně osciluje kolem 1 % a od roku 1997 má klesající trend. Na výnosu se projevuje vynětí révového vína z předmětu daně (rok 1999 a 2000), významné snížení

[164] Využívané jinak než k výrobě tepla, kde je nárok na vrácení spotřební daně.
[165] Viz Zprávu k návrhu SZÚ ČR za rok 2000, str. 17.
[166] Resp. zavedení povinného značení lihových výrobků kontrolními páskami.

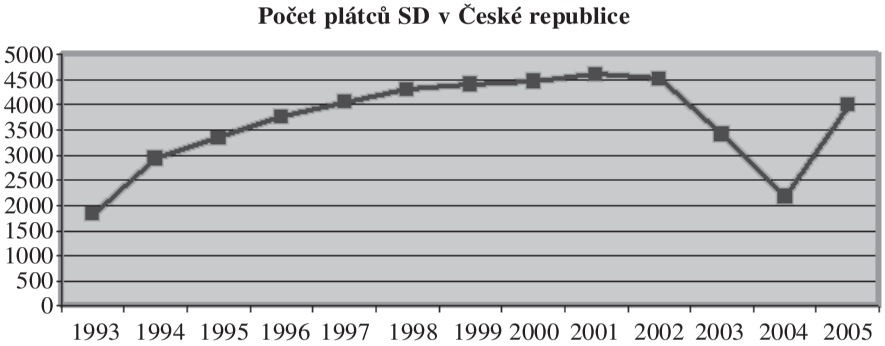
sazby daně u ostatních výrobků (např. ovocná, sladová a likérová vína, medovina aj.) z 5,10 Kč/l na nulovou sazbu od poloviny roku 2001, převaha produkce révových vín na úkor šumivých i částečné snížení výroby posledně jmenovaných vín.

Z předchozího rozboru vyplývá, že největší roli ve výnosu spotřebních daní zaujímá zdanění minerálních olejů a tabákových výrobků. Vzhledem k tomu, že „základní“ komodity v těchto skupinách (benzin, nafta, cigarety, tabák) patří mezi spotřebitelsky nejpoptávanější zboží, lze předpokládat, že pohyb sazeb spotřebních daní, resp. jejich zvyšování bude významným prvkem v celkovém zatížení spotřebitelského koše.

1.5.1.2 Vývoj počtu plátců spotřebních daní

Přehled o vývoji počtu plátců spotřebních daní v období od zavedení spotřebních daní do roku 2005 podává níže uvedený graf 1.14. Vychází z této zásady: je-li jeden subjekt plátcem zároveň dvou nebo i více spotřebních daní, je veden jako jeden plátce daně.

GRAF č. 1.14 Vývoj počtu plátců spotřebních daní (SD) v České republice



Pramen: *MF ČR, GŘ cel. Data byla získána speciálně za účelem studie.*

Křivka ukazuje poměrně rychlý růst počtu plátců spotřebních daní ve třech čtyřech počátečních obdobích. Poté se dynamika růstu zpomaluje a nejvyššího stavu je dosaženo v roce 2001. Od tohoto roku dochází nejprve k mírnému a následně k výraznému poklesu počtu plátců. Mezi rokem 2002–2004 tak poklesl počet plátců o více než 2 300 osob, tj. zhruba na úroveň

výchozího roku 1993. Od roku 2004 naopak počet plátců prudce akceleroval a v roce 2005 se „vyšplhal“ zhruba na úroveň roku 1997. Prudké výkyvy v počtu plátců za poslední čtyři roky vyvolávají logicky otázku po příčinách tohoto jevu.

Obecně lze říci, že vývoj je odrazem několika, a to i protichůdně působících faktorů, které leží jak uvnitř, tak i vně samotného zákona o spotřebních daních.

Z příčin, ovlivňujících tento vývoj ve směru *snížení* počtu registrovaných plátců daně, lze na prvním místě připomenout přijetí nového zákona o spotřebních daních. Přestože jeho účinnost byla obecně datována k lednu 2004, vybrané povinnosti, umožňující subjektům plynule pokračovat v ekonomické činnosti, musely být splněny ještě před začátkem roku 2004 (např. podání návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu nebo na přijímání a užívání výrobků osvobozených od daně aj.). Lze připustit, že v rámci nové registrace subjektů se „pročistil“ stav tím, že řada podnikatelů-plátců daně byla již v minulosti „neaktivními“ plátci a nyní již nedošlo k jejich registraci. Řadu podnikatelů, dřívějších plátců daně, mohly odradit od nové registrace i náročnější požadavky ze strany správce daně, v tom např. na získání povolení k provozování daňového skladu, na zajištění daně atp. V praxi se tato skutečnost potom projevila např. rostoucím využíváním daňového skladu více subjekty.

Na rozdíl od stavu do roku 2003, kdy se registrovaným plátcem daně stal, stručně řečeno, automaticky každý subjekt, který vyráběl vybrané výrobky, v nových podmínkách se plátcem s povinností registrace stává až v momentě, kdy mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, což bývá v nejčetnějších případech až při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Další skupinou, která mohla ovlivnit počet plátců, jsou tzv. uživatelé. Jedná se o osoby, které přijímají a užívají výrobky osvobozené od daně. V pravidlech původního zákona měly status registrovaného plátce daně, v nových podmínkách již registrační povinnost nemají.

Nový zákon o spotřebních daních z druhé strany *rozšířil* počet titulů pro registraci za plátce daně. Jedná se zejména o situace, kdy se vybrané výrobky zdaněné v zemi odesílatele[167], dopravují z jiného členského státu do tuzemska v rámci podnikání; tuzemský subjekt odebírající výrobek se musí

[167] Řečeno terminologií zákona o spotřebních daních, uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě.

před jeho odebráním zaregistrovat za plátce daně. Intenzita vlivu této situace je znásobena dále skutečností, že před vstupem České republiky do EU bylo toto dodání považováno za dovoz a dovážející subjekt neměl[168] registrační povinnost, a dále i tím, že po roce určitých podnikatelských „váhání“ se odebírání vybraných výrobků (zejména vína, lihovin a minerálních olejů) stalo běžnou ekonomickou aktivitou.

S přijetím nových pravidel je spojena i osoba oprávněného příjemce. Jedná se o podnikatelský subjekt, který přijímá vybrané výrobky z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od daně. Plátcem s povinností registrace se stává okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu v tuzemsku, což je okamžitě po jejich přijetí. Praxe ukazuje, že volba této formy odběru vybraných výrobků má – oproti „tradiční“[169] – řadu výhod jak pro dodavatele, tak i pro odběratele; zvyšující se význam statusu oprávněného příjemce tak vede k růstu počtu plátců daně.

Faktorem, který se mohl v blíže nedefinovaném rozsahu podepsat na vykazovaném stavu počtu plátců daně v roce 2003, byl přesun agendy týkající se spotřebních daní z Ministerstva financí, resp. z finančních úřadů, na Generální ředitelství cel, resp. na celní úřady.

1.5.2 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice od roku 1993

První novela[170] s účinností již po osmi měsících od zavedení zákona o DPH do praxe se věnovala zejména správním otázkám a daňovým dokladům. Kromě toho:[171]

- za základ DPH při prodeji použitého zboží stanovila marži prodejce jako rozdíl mezi nákupní cenou a cenou prodeje v úrovni bez daně; tento postup představuje výjimku z obecného pravidla, kdy základem daně je obecně prodejní cena;
- od daně osvobodila dary ze zahraničí určené pro vzdělávací, vědecké, kulturní a náboženské účely, včetně vědeckých nástrojů a přístrojů;

[168] Tak jako ostatně i v nových podmínkách.
[169] Tím rozumíme pořízení vybraných výrobků, které již byly uvedeny ve státě dodavatele do volného daňového oběhu (tj. byly zpravidla zdaněny). Následné vrácení daně ve státě dodavatele je podmíněno průkazným doložením jejich zdanění ve státě spotřebitele.
[170] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 196/1993 Sb., s účinností od 1. 8. 1993.
[171] U této novely ani u dalších si neklademe za cíl podat vyčerpávající přehled o všech změnách a doplňcích, které přinesly.

- taxativně vyjmenovala okruh služeb (kulturní, poradenské, překladatelské aj.) osvobozených od daně v případě, že jsou poskytovány osobám nemajícím domicil na území České republiky;
- co se týče sazeb daně, do snížené přesunula ubytování a stravování v rámci dětské rekreace, půjčování osobních automobilů, pronájmy místností a prostranství obyvatelstvu, psací stroje pro nevidomé, ovocné sirupy, obruby na brýle aj.;
- naopak ze snížené sazby daně vypustila některé potravinářské doplňky (kečupy, majonézy, zmrzlinu aj.) a dále i celé skupiny zboží „z papíru“; na první pohled zdánlivá „tvrdost“ měla praktický důvod; původní podmínka, že se musí jednat o 100% recyklovaný papír, nebyla prakticky dosažitelná, a to i z důvodu neexistence instituce, která by příslušné osvědčení o stupni „recyklovanosti“ vydávala.

Druhá novela[172] přišla záhy a opět přinesla podstatné úpravy. Týkaly se zejména:

- snížení hranice obratu pro povinnou registraci na poloviční výši (z 1,5 mil. Kč na 0,75 mil. Kč za tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce); adekvátně tomu potom i snížení hranice ročního obratu ze šesti na tři mil. Kč;
- rozšíření plátců daně o osoby, které získaly majetek na základě zákona o velké privatizaci;
- rozšíření předmětu daně o vklady majetku a vypořádací podíly na majetku;
- úpravy základu daně při prodeji ojetých osobních automobilů, čímž došlo ke sjednocení s postupem platným pro prodej ostatního použitého zboží;
- přesunů položek v seznamu zboží a služeb uvedených v přílohách zákona; např. do snížené sazby se dostaly vodoměry a výrobky vyrobené z více než 70 % z recyklovaného papíru, opravy invalidních vozíků a služby související s provozováním loterií aj. her a některé další.

Třetí novela[173] reagovala na přijetí zákona o penzijním připojištění se státním příspěvkem a pojišťovací činnosti osvobozené od daně rozšířila o tento typ připojištění.

[172] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 321/1993 Sb., s účinností od 1. 1. 1994.
[173] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 42/1994 Sb., s účinností od 21. 3. 1994.

Krátká **čtvrtá novela**[174] se týkala pouze zbožové přílohy zákona a přesunula topné oleje ze snížené sazby daně do základní.

Po dvou letech fungování zákona přišla rozsáhlá **pátá novela**[175]. Základní změny lze zachytit do následujících bodů:

- poprvé a do května 2004 i naposled došlo ke snížení základní sazby daně z 23 % na 22 %;
- předmět daně se rozšířil i na činnosti, které vykazují všechny znaky podnikání, kromě toho, že nejsou poskytovány podnikatelem; doplnění mj. znamenalo daňové podchycení nepovoleného podnikání;
- z předmětu daně se vyjmuly reklamní a propagační předměty, pokud splňovaly dané podmínky;
- marže u finančního pronájmu přešla z režimu osvobození na režim zdanění;
- součástí základu daně při dovozu zboží bylo pouze skutečně zaplacené dovozní clo, tj. po zohlednění jeho případného preferenčního snížení;
- u dovozů zboží, např. pro vzdělávací nebo vědecké účely, se zrušila podmínka pro daňové osvobození, a to být darován;
- podmínkou pro osvobození taxativně vyjmenovaných druhů služeb od daně na výstupu (např. reklamní, poradenské, právní aj.) již nebyla absence stálé provozovny zahraniční osoby v ČR;
- mezi služby osvobozené od daně byly nově zařazeny i služby poskytované v souvislosti s mezinárodní nepravidelnou přepravou osob; mezi ně ovšem nepatřily ubytovací a stravovací služby a opravy dopravních prostředků;
- zavedla se nová kategorie osob, tzv. finanční instituce, a zároveň došlo k novému vymezení finančních činností osvobozených od daně;
- okruh zboží ve snížené sazbě daně se rozšířil o zdravotní obuv, vozy záchranné služby, a to i v případě, že výbava neobsahovala příslušné zdravotnické nástroje, dále o přístroje pro speciální analýzy;
- u služeb se změnil číselný kód jako odraz přechodu na Standardní klasifikaci produkce; v rámci této úpravy se převedla taxislužba pod základní sazbu daně;
- zavedla se třetí příloha zákona, a to pro zboží, které, i když tvoří pevnou součást stavby, je zdaněno odděleně, zpravidla základní sazbou daně.

[174] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 136/1994 Sb., s účinností od 1. 7. 1994.
[175] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 258/1994 Sb., s účinností od 1. 1. 1995.

Šestá novela[176] přinesla dvě změny účinné ještě pro rok 1995; ostatní, účinné od začátku roku 1996, potom představovaly další podstatné úpravy stávajícího znění zákona a zasáhly do širokého okruhu problémů (zrušení registrace, den uskutečnění plnění, nárok na odpočet apod.). Změny lze zachytit do těchto bodů:

- taxislužba a služby spojené s pronájmem osobních vozů s obsluhou se zpětně vrátily do snížené sazby daně;
- osvobození od daně bylo rozšířeno i na ubytovací a stravovací služby poskytované v rámci mezinárodní pravidelné a nepravidelné železniční (letecké) přepravy;
- předmět daně se rozšířil o reklamní a propagační předměty, které podléhají spotřební dani; podmínka vyčleňující z okruhu předmětů vybrané výrobky byla ovšem v rozporu se 6. směrnicí ES;
- zásadně se změnil přístup při aplikaci DPH vůči osobám s imunitou: z prodeje bez daně ve vybraných prodejnách se přešlo na nákup včetně daně a k institutu vracení daně na základě podaného daňového přiznání doplněného potvrzením o akreditaci a zabezpečení principu vzájemnosti;
- opět došlo k přesunům a doplnění položek v přílohách zákona; do snížené sazby byly přesunuty rouby vinné révy, stromy a keře rodící jedlé ovoce a ořechy, počítače pro nevidomé, pomocné služby v dopravě, sázkové služby pošty a vybrané práce výrobní povahy.

Po technické **sedmé novele**[177] reagující na přijetí zákona o oceňování majetku se dostáváme k rozsáhlé **osmé novele**[178]. V některých změnách již lze vypozorovat harmonizační prvky; to se týká např. vymezení pojmu „služby“, definování dovozu a vývozu zboží nebo vracení daně právnickým osobám se sídlem v zahraničí z nákupů vybraného zboží a služeb v tuzemsku. Nová úprava také přinesla v řadě míst celkové zpřehlednění, resp. utřídění pravidel; řada doplňků byla také reakcí na potřeby praxe (vymezení zásilkového prodeje, postup aplikace daně při úmrtí plátce aj.). Základní změny lze shrnout následovně:

[176] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 133/1995 Sb., s účinností od 1. 8. 1995 a od 1. 1. 1996.
[177] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 151/1997 Sb., s účinností od 1. 1. 1998.
[178] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 208/1997 Sb., s účinností od 1. 1. 1998.

- z předmětu daně byl vyňat majetkový vklad plátce vůči fyzické osobě-neplátci daně; obdobné zacházení se dostalo i prodeji a nájmu majetku, který nebyl součástí obchodního majetku plátce; předmětem daně není ani zajišťovací úvěr v podobě bezúplatného převodu movité věci dlužníka na banku a následná výpůjčka této zajištěné movité věci; vynětí se týká také postoupení pohledávky z vlastních dodavatelsko-odběratelských vztahů;
- tzv. neziskové organizace měly nově definovanou hlavní činnost jako činnost osvobozenou od daně;
- od DPH bylo dále osvobozeno dodání lidské krve, lidských orgánů, mateřského mléka a stomatologických výrobků včetně jejich oprav;
- osvobození od daně u služeb poskytovaných v souvislosti s mezinárodní přepravou zboží, peněz a osob se zúžilo pouze na osoby, které tuto mezinárodní přepravu samy uskutečňují nebo ji zprostředkovávají; tato zásada neplatí pouze pro stravovací a ubytovací služby;
- zásadní změnou v přílohách zákona bylo bezesporu převedení elektrické energie, zemního plynu, svítiplynu, černého uhlí, briket, hnědého uhlí a koksu do základní sazby daně.

V krátké **deváté novele**[179] zákona si povšimneme pouze rozšíření přílohy pro zboží se sníženou sazbou daně o zvětšovače televizního obrazu pro slepé a částečně vidící osoby.

Následující **desátá novela**[180] patřila k nejrozsáhlejším změnám zákona. Možná nás překvapí, že řešila i otázky, o kterých by se dalo předpokládat, že již byly jednoznačně upraveny (to se týká např. vymezení obratu ve vazbě na typ účetnictví, definování obchodního majetku, stavby, vč. nedokončené, dále ustanovení o uvádění údajů o ceně a dani na daňových dokladech v české měně, popř. sladění termínů zákona s ostatními právními normami). Některé ze změn se vrátily ke stavu, který byl uplatňován již v minulosti (např. definice reklamního a propagačního předmětu nebo vymezení dne uskutečnění plnění při poskytování služeb se vrátily do období před 1. 1. 1998). Novela nadále udržela stav, kdy poněkud nadneseně řečeno platilo: „co zákon, to jiné vymezení stejného pojmu“; příkladem byla definice finančního pronájmu. K pozitivům naopak patřilo zpřehlednění zákona vč. přijetí dalších harmonizačních pravidel (to se týkalo např. vrácení daně zahraničním fyzickým osobám při vývozu zboží z tuzemska nebo převedení pozemků z režimu vynětí z předmětu daně do režimu daňového osvobození). S ohledem na zaměření našeho projektu lze další změny zachytit do následujících bodů:

- předmět daně se rozšířil o nové specifické případy, např. o přeúčtování služeb v tuzemsku, které byly poskytnuty plátcem daně mimo tuzemsko, pokud je při přeúčtování aplikována přirážka; o technické zhodnocení majetku provedené nájemcem; o vyřazení stavby z obchodního majetku plátce pro osobní spotřebu v časovém limitu do pěti let ode dne kolaudace (nabytí nebo vložení do obchodního majetku); o majetkový vklad fyzické osobě-neplátci daně; o opravy najatého hmotného majetku zajištěné nájemcem nad rámec obvyklého udržování a některé další situace;
- z předmětu daně bylo naopak vyňato dočasné přidělení zaměstnance k výkonu práce k jiné osobě podle zákoníku práce;
- do základu daně u závodního stravování se nově nezapočítávají všechny příspěvky poskytnuté zaměstnavatelem, nejenom jeden z nich;
- zvýšila se sazba daně u příležitostné autobusové přepravy v tuzemsku na dvojnásobek;
- nájem i podnájem movitých věcí byl shodně zdaněn základní sazbou daně;
- v rámci krátkodobého nájmu stavby se nově zdanilo sníženou sazbou daně i dodání elektrické energie, tepla, plynu a vody;
- pozitivní finanční efekt významného dosahu představovalo pro podnikatele zachování nároku na odpočet při pořízení osobního automobilu, pokud byl evidován jako montážní[181] vozidlo;
- pro postižené osoby byla finančně zajímavou možnost vrácení daně z titulu pořízení osobního automobilu;
- do režimu osvobození byly převedeny i potraviny určené pro zvláštní výživu (např. kojenecká a dětská výživa, potraviny pro alergiky na lepek, laktózu aj.);
- zbožová příloha se sníženou sazbou daně se rozšířila o dětské sedačky, ochranné přípravky pro stomiky, šikmé schodišťové plošiny pro přepravu invalidních vozíčků aj.; co se týče služeb, do snížené sazby se přesunulo veřejné ubytování a stravování s výjimkou podávání alkoholických nápojů a prodeje tabákových výrobků;
- ze změn účinných od ledna 2001 stál bezesporu za zmínku nový systém uplatňování nároku na odpočet daně spočívající v odděleném rozlišování účelu použití vstupů a v úpravách tohoto odpočtu při následných změnách měnících účel použití vstupů.

[179] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 129/1999 Sb., s účinností od 1. 7. 1999.
[180] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 17/2000 Sb., s účinností od 1. 4. 2000 a od 1. 1. 2001.

Deset následujících novel patřilo mezi vedlejší; řešily specifické problémy související zpravidla s přijetím změn v dalších zákonech; pro náš výzkum jsou ovšem významnější ty, které upravily obsah dvou příloh zákona.

Od **jedenácté novely**[182], která řešila obsah koeficientu poměrného odpočtu v souvislosti s vklady ze sázkových her, se tak ihned dostáváme ke **dvanácté novele**[183] rozšiřující okruh finančních institucí. Následující **třináctá novela**[184], obdobně jako u spotřebních daní, zplnomocnila vládu ČR v situaci ohrožení státu a válečného stavu k úpravě sazeb daně a k vyhlášení bezdaňového prodeje zboží a služeb vybraným subjektům (ozbrojeným silám, hasičským záchranným sborům aj.).

Od technické **čtrnácté novely**[185] se dostáváme rovnou k **patnácté novele**[186], která opět rozšířila přílohu zboží se sníženou sazbou daně o dialyzéry pro přístroje pro dialýzu krve. Obdobně tak učinila **šestnáctá novela**[187], která pod sníženou sazbu daně zařadila náplně do domácích přístrojů na úpravu vody, vč. jejich součástí, a následující **sedmnáctá novela**[188], která zařadila do snížené sazby daně skleněné lahve pro nápoje; vzhledem k tomu, že celní sazebník platný od začátku roku 2002 zatřídil uvedené lahve do jiné položky, zůstaly lahve i nadále v základní sazbě daně. Na tuto situaci reagovala následující **osmnáctá novela**[189], která chybu napravila.

Od technické **devatenácté novely**[190] se můžeme opět rovnou přesunout k **dvacáté novele**[191], která reagovala na ničivé povodně a odstranila negativní dopad daňového osvobození na poskytovatele bezúplatné humanitární pomoci.

Dvacátá první novela[192] patřila opět k těm rozsáhlejším, a to i přes tu skutečnost, že část jejích změn měla před sebou pouze sedmi, resp. čtyřmě-

[181] V praxi byl nejvíce využíván tento typ speciálního vozidla.
[182] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 22/2000 Sb., s účinností od 1. 4. 2000.
[183] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 100/2000 Sb., s účinností od 1. 5. 2000.
[184] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 241/2000 Sb., s účinností od 1. 1. 2001.
[185] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 256/2000 Sb., s účinností od 11. 8. 2000.
[186] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 141/2001 Sb., s účinností od 1. 7. 2001.
[187] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 262/2001 Sb., s účinností od 1. 8. 2001.
[188] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 477/2001 Sb., s účinností od 1. 1. 2002.
[189] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 276/2002 Sb., s účinností od 13. 7. 2002.
[190] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 320/2002 Sb., s účinností od 1. 1. 2003.
[191] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 575/2002 Sb., s účinností od 30. 12. 2002.
[192] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 322/2003 Sb., s účinností od 1. 10. 2003 a od 1. 1. 2004.

síční „životnost“. Některé ze změn bylo možné ospravedlnit přizpůsobením stávajícího stavu pravidlům směrnic ES; to však zpravidla platilo u změn účinných od počátku roku 2004, které se týkaly sazebního zatřídění. Z pohledu našeho výzkumu lze hlavní změny novely zachytit do těchto bodů:

- rozšířilo se časové období pro výpočet registračního limitu na 12měsíční a zároveň se snížila jeho hranice na 2 mil. Kč; jednalo se tak o přípravu na další snížení limitu v roce 2004 a dosažení hranice dané přístupovou smlouvou;
- předmět daně se rozšířil o další specifické případy, např. o prodej zahraničního zboží s přirážkou, o činnosti organizačních složek ve prospěch zřizovatele nebo ve prospěch organizačních složek v jiném státě a dále o prodej zboží, které bylo umístěno ve svobodném celním skladu a propuštěno do volného oběhu;
- rozšířil se okruh vynětí z předmětu daně o určité situace při dodání osobního automobilu, čímž došlo k odstranění dvojího zdanění;
- do základu daně se, v souladu s pravidly ES, zahrnuly dotace k cenám za zdanitelná plnění;
- negativní dopad na daňovou povinnost podnikajících osob mělo zrušení odpočtu daně při pořízení speciálních osobních automobilů, v tom zejména montážních; obdobně působil i zákaz odpočtu ze stravného vyplaceného nad rámec cestovních náhrad; opačným směrem pak působilo zavedení odpočtu daně z pořízených vstupů souvisejících s majetkem užívaným podle smlouvy o výpůjčce;
- do režimu osvobození od daně přešlo vysílání teleshoppingu;
- vykupování dluhů a pohledávek přešlo z režimu osvobození na režim zdaňování;
- změnil se základ daně a sazba daně u příležitostné autobusové přepravy v tuzemsku; z „osobokilometrů“ se přešlo na počet přepravovaných osob a sazba se zvýšila na 50 Kč za přepravovanou osobu;
- od 1. 1. 2004 (a platí to i o dalším textu) se převedla ze snížené do základní sazby daně řada položek zboží, v tom i s ekologickým aspektem, jako např. bionafta, bioplyn, recyklovaný papír, katalyzátory pro motorová vozidla, elektromobily, nátěrové barvy a laky rozpuštěné ve vodném prostředí, solární zařízení pro ohřev vody a další;
- ke službám v základní sazbě daně se nově zařadily služby právní, účetnické, telekomunikační (vč. internetu), pátrací a bezpečnostní, daňové poradenství, služby v oblasti telekomunikací a nemovitostí, výzkumu a vývoje, dále i nájem a půjčování osobních automobilů, nájem nemovitostí

a nedokončených staveb (pokud se neuplatní osvobození od daně) a krátkodobý nájem stavby.

Zatímco **dvacátá druhá novela**[193] řešila ukončení bezdaňového prodeje v prodejnách Duty/tax/free, následující **dvacátá třetí novela**[194] reagovala zpřesněnou definicí obratu na zrušení systému jednoduchého účetnictví.

A dostáváme se k poslední **dvacáté čtvrté novele**[195] původního zákona o DPH; kromě zvýšení pořizovací ceny reklamního nebo propagačního předmětu na 500 Kč bez DPH pro vynětí z předmětu daně došlo k navrácení služeb spojených s kabelovou televizí a rozhlasem po drátě do snížené sazby daně.

Dnem vstupu České republiky do EU dostalo zdanění daní z přidané hodnoty novou podobu; byl jím zcela **nový zákon**[196] reagující mj. na vznik další, třetí sféry vymezené územím Evropského společenství. Vzhledem k řadě nedostatků zákona na jedné straně a nutností schválit zákon ke dni vstupu do EU s ohledem na jeho provázanost s ostatním „evropským světem" na straně druhé, byl zákon schválen s tím, že zákonodárná moc zavázala vládu předložit doplňky a technicko-legislativní zpřesnění do konce roku 2004. K hlavním novinkám zákona, vybudovaného již podle zásad 6. směrnice, patřilo:

- zavedení nových pojmů, kategorií a osob (ekonomická činnost, osoba povinná k dani, osoba identifikovaná k dani, zvláštní peněžní částka aj.), včetně nového vymezení stávajících pojmů (např. u finančního pronájmu, daně na výstupu, nemovitosti aj.);
- zavedení nových pojmů a osob v souvislosti s intrakomunitárním plněním (osoba registrovaná k dani, zasílání zboží, dodání zboží do jiného členského státu, třístranný obchod, nový dopravní prostředek, souhrnné hlášení aj.);
- podstatné rozšíření titulů registrace za plátce daně (např. při pořízení zboží a přijímání vybraných služeb z jiného členského státu, při zasílání vybraného výrobku do tuzemska z jiného členského státu aj.);
- snížení registračního limitu na 1 mil. Kč za předchozí 12měsíční období;

[193] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 354/2003 Sb., s účinností od 1. 1. 2004.
[194] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 437/2003 Sb., s účinností od 1. 1. 2004.
[195] Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 438/2003 Sb., s účinností od 1. 1. 2004.
[196] Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, s účinností od 1. 4. 2004 a od 1. 1. 2005. K opatřením s pozdější účinností patří jednak uvádění DPH placené při dovozu zboží ze třetích zemí do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a jednak osvobození všech loterií a her od DPH.

- rozšíření předmětu daně o vybrané služby (reklamní, poradenské, bankovní, elektronické, nájmy movitých věcí aj.) při jejich „dovozu" ze třetích zemí a při pořízení z jiného členského státu a dále o majetek přemísťovaný na jiné území Společenství;
- snížení základní sazby daně na 19 %;
- vyřazení léčiv, potravin pro zvláštní výživu a zdravotnických prostředků z režimu osvobození na režim zdanění sníženou sazbou daně;
- prodloužení časového limitu pro daňově osvobozený převod nemovitostí ze dvou na tři roky;
- sjednocení přístupu ke dvěma základním přílohám zákona; obě nyní vymezují zboží a služby zdaňované sníženou sazbou daně;
- ponechání snížené sazby daně u bytové výstavby a u dodávek tepelné energie, a to na základě přechodné výjimky dané ES;
- a řada dalších změn.

Jak již bylo řečeno, **první novela**[197] nového „proevropského" zákona o DPH se očekávala, neboť sám zákon byl schválen v Parlamentu s podmínkou jeho urychleného dopracování. Z více než 200 bodů úprav a doplnění vybíráme následující:

- pro posílení právní jistoty plátců daně se doplnila řada termínů, popř. se termíny nově definovaly a přesněji vymezily (to se týká zejména místa podnikání, veřejnoprávního subjektu, osoby identifikované k dani, ekonomické činnosti, obratu a jeho velikosti rozhodné pro registraci za plátce daně, zasílání zboží, dovozu a vývozu zboží, krátkodobého pronájmu a dalších);
- pro praktické uplatňování daně měla dále zásadní význam ta ustanovení, která:
  - upřesnila předmět a základ daně; hranice, do které není pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně, se nově stanovila na 326 000 Kč;
  - upřesnila, resp. doplnila plnění, která jsou osvobozena od daně vč. podmínek, za kterých k osvobození dochází (např. u převodu staveb, zdravotnických služeb, zboží umístěného ve svobodném skladu apod.);
  - určila pravidla aplikace daně ve specifických situacích (např. při přeúčtování služeb a vybraného zboží, dodání plynu a elektřiny přes hra-

[197] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 635/2004 Sb., s účinností od 1. 1. 2005.

nice tuzemska, přemístění obchodního majetku přes hranice Společenství, dodání vratných obalů, u služeb cestovního ruchu aj.);
  - doplnila okamžiky vzniku povinnosti přiznat daň;
  - zrušila kategorii daňového zástupce pro jednoznačnou nevýhodnost tohoto statusu v praxi;
  - doplnila ustanovení týkající se vracení daně;
  - řešila technické, správní a další otázky (např. doplnila postupy při opravě základu a výše daně, včetně zákazů oprav, obecně vymezila devizový kurz na přepočet cizí měny na CZK a rozšířila možnosti zaokrouhlování daně, upřesnila lhůty pro uplatnění nároku na odpočet a postup pro jeho vypořádání aj.);
- příkladem dokládajícím přejímání směrnic ES do tuzemského zákona bylo např. doplnění místa plnění při dodání plynu a elektřiny nebo doplnění překladatelských a tlumočnických služeb do okruhu služeb reverse-charge;
- řešily se technicko-správní otázky týkající se např. třístranných obchodů, daňových dokladů a jejich náležitostí apod.;
- rozšířila přílohu s vybranými službami zdaňovanými sníženou sazbou daně o ubytování studentů ve vysokoškolských kolejích v rámci jejich studia, o sportovní činnost a některé další.

Po první novele následovaly čtyři vedlejší novelizace. **Druhá novela**[198], kromě toho, že rozšířila kategorii veřejnoprávního subjektu o nové subjekty (odborové, náboženské, církevní aj.), zařadila převod nedokončeného bytového domu a bytu do snížené sazby daně.

V centru pozornosti **třetí novely**[199] byly činnosti osvobozené od daně. Za prvé se rozšířil okruh osob, které je mohou poskytovat v rámci výchovné a vzdělávací činnosti, o osoby, které nejsou zřízeny za účelem podnikání a nepatří mezi tzv. oprávněné subjekty. Za druhé se přesněji vymezily osoby, které poskytují od daně osvobozené služby úzce související s ochranou a výchovou dětí a mládeže.

Čtvrtá novela[200] rozšířila okruh daňového osvobození na zboží, které je zabaveno při dovozu nebo vývozu v důsledku porušení práva duševního vlastnictví a je následně bezplatně předáno humanitárním a charitativním

[198] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 669/2004 Sb., s účinností od 1. 1. 2005.
[199] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 124/2005 Sb., s účinností od 30. 3. 2005.
[200] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 215/2005 Sb., s účinností od 3. 6. 2005.

organizacím nebo sociálním a zdravotnickým zařízením činným na území ČR za účelem bezplatného rozdání sociálně potřebným osobám.

Pátá novela[201] pokračovala v rozšíření okruhu služeb osvobozených od daně. V rámci zdravotnických služeb a zboží vztáhla nově osvobození i na dopravní služby poskytované oprávněnými osobami nemocným nebo zraněným; podmínkou je uskutečnit tuto přepravu dopravním prostředkem k tomuto účelu speciálně konstruovaným (např. sanita).

Následující **šestá novela**[202] se zaměřila na „vychytávání“ dalších opomenutí a nepřesností v zákoně. Z nich vybereme zejména tyto:
- zpřesnění předmětu daně jeho vazbou na ekonomickou činnost;
- zpřesnění definice samotné ekonomické činnosti, čímž se odstranil nesoulad s jejím vymezením v 6. směrnici;
- zpřesnění dalších definic (krátkodobý pronájem, výchova a vzdělávání, dovoz zboží aj.) včetně přijetí nových (např. osobní automobil); tato a všechny předchozí úpravy posílily princip právní perfektnosti zákona a jeho jednoznačnost;
- výrazné úpravy se dostalo výchově a vzdělávání jako plnění osvobozenému od daně; precizovala se a rozšířila zejména definice výchovy a vzdělávání (např. v oblasti jazykového vzdělávání, volnočasových aktivit mládeže, škol nezapsaných do školského rejstříku apod.);
- pod sníženou sazbu daně se v příloze zákona dostaly veškeré ubytovací služby uvedené pod kódem SKP 55 (původně pouze ubytování studentů ve vysokoškolských kolejích v rámci studia);
- s cílem sjednotit okamžik nárokování daně na vstupu s okamžikem odvodu daně na výstupu byl přijat princip, že nárok na odpočet vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu; vzhledem k tomu, že ustanovení bylo chybně interpretováno samotnou Hospodářskou komorou jako představitelem podnikatelské sféry, vydalo k tomu MF ČR písemné stanovisko[203];
- obdobný cíl jako v předchozím bodě sledoval zákaz vystavení daňového dokladu při přijetí platby, pokud zároveň při přijetí platby nevznikla povinnost přiznat daň;

[201] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 217/2005 Sb., s účinností od 3. 6. 2005.
[202] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 377/2005 Sb., s účinností od 1. 10. 2005.
[203] MF (2005).

- další úpravy, mezi něž např. patřilo upřesnění používaného kurzu pro přepočet cizí měny na CZK, upřesnění termínu „vrácené zboží“, daňových dokladů aj.

Krátká **sedmá novela**[204] se zaměřila pouze na zbožovou přílohu zákona o DPH a zařadila do snížené sazby daně stromy, keře, keříky aj., vč. roubovaných, pokud rodí jedlé ovoce a ořechy.

Následující **osmá novela**[205] přinesla až na výjimky úpravy spíše „drobnějšího“ charakteru. Z nich lze zmínit tyto:
- reklamním nebo propagačním předmětem vyňatým z předmětu daně se nově stalo i tiché víno, pokud jsou splněny ostatní podmínky; i toto vymezení ještě nebylo v souladu s 6. směrnicí;
- do okruhu osvobozených výchovně-vzdělávacích služeb se zahrnuly i služby poskytované jazykovými školami s právem státní jazykové zkoušky, pokud jsou zapsány ve školském rejstříku;
- daňové osvobození volnočasových aktivit poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi se přestalo vázat na podmínku jejich spolufinancování z prostředků veřejnoprávní soustavy, grantů nebo ze zdrojů Evropské unie;
- možnost opravy základu daně a daně se rozšířila o případy, kdy se platba – z níž již byla odvedena daň – použila následně na úhradu jiného plnění s jiným daňovým režimem (opatření se týkalo především předplacených telekomunikačních služeb);
- s cílem zamezit daňovým podvodům byl na prodej zlata v tuzemsku mezi plátci daně přijat zvláštní režim spočívající v tom, že daň odvádí odběratel zlata; obdobný princip byl zvolen i pro odběratele, který je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani;
- do snížené sazby daně se nově zařadily služby posiloven a kondičního cvičení, provoz saun, tureckých a parních lázní.

Od krátké **deváté novely**[206], která „vyřešila“ definici služeb sociální pomoci odkazem na zákon o sociálních službách, se přeneseme k **desáté novele**[207], jež doplnila seznam služeb podléhajících snížené sazbě daně, o respitní péči.

[204] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 441/2005 Sb., s účinností od 10. 11. 2005.
[205] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 545/2005 Sb., s účinností od 1. 1. 2006.
[206] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 109/2006 Sb., s účinností od 1. 7. 2006 a 1. 1. 2007.

Náš přehled o novelizacích nového zákona o DPH zakončíme **jedenáctou novelou**[208], která je z našeho pohledu zajímavá tím, že přeřadila spotřebitelsky „zajímavé“ druhy zboží ze základní sazby daně do snížené. Jednalo se zejména o:
- bílou čokoládu, tvrdé bonbony aj. cukrovinky neobsahující kakao, o čokoládu obsahující kakao, čokoládové polevy a cukrovinky obsahující kakao, dále o žvýkačky;
- kávu, vč. koncentrátů a výtažků z ní, dále o čaj a koření;
- korýše a měkkýše;
- prachové peří, korály, slonovinu;
- živé dřeviny a jiné rostliny (v tom i vánoční stromky), dekorativní listoví a řezané květiny;
- zemědělské produkty (slámu, seno, krmnou řepu, pícniny aj.);
- rostlinné pletací materiály a rostlinné produkty (např. bambus a rákos k výrobě košíkářského zboží).

Na základě předchozího textu mapujícího hlavní změny ve čtrnáctiletém vývoji daně z přidané hodnoty v ČR lze učinit následující **dílčí závěry**; sníženým sazbám daně a osvobození od daně věnujeme samostatnou část.

1. Téměř každá novela *původního* zákona o DPH upravovala základní atributy daně, tj. předmět, základ, okruh plátců, sazby a osvobození. Výjimkou byly pouze malé, vedlejší novely jako např. jedenáctá, dvanáctá, čtrnáctá nebo devatenáctá. Pro novelizace pozdějšího *nového* zákona o DPH toto konstatování platí již bez výjimky.
2. **Předmět** daně doznal v průběhu čtrnácti let změn, a to jak ve směru jeho rozšíření, tak i jeho zúžení. Nutno však přiznat, že základ byl stanoven již v původním zákoně o DPH z roku 1993 a novely již „dolaďovaly“ vybrané situace. Nejpodstatnější změnou byl bezesporu rok 1995, kdy se předmět daně rozšířil o všechny činnosti mající rysy podnikání kromě toho, že je neprovozoval podnikatel, a rok 2000, kdy se předmět dále rozšířil o opravy majetku zajištěné nájemcem nad

[207] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 230/2006 Sb., s účinností od 1. 6. 2006.
[208] Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 319/2006 Sb., s účinností od 15. 7. 2006. Podrobněji in: Svátková (Daňový tip, 2006).

rámec obvyklého udržování a o technické zhodnocení najatého majetku. Další rozšíření se již týkala specifických oblastí jako např. vkladů majetku, reklamních a propagačních předmětů nebo zahraničního zboží prodaného s přirážkou v celních režimech, v nichž nevznikla povinnost vybrat daň. Další významná změna přišla až v souvislosti s přijetím nového zákona o DPH, kdy se předmět daně začal vázat na širší kategorii, než bylo podnikání, a to na ekonomickou činnost. Předmětem daně se také nově staly vybrané služby pořízené z jiného členského státu nebo ze třetí země.

3. **Vynětí z předmětu** nebylo častým jevem; pokud k němu došlo, mělo zabránit dvojímu zdanění téhož předmětu (to se týkalo např. prodejů osobních automobilů), popř. mělo zabránit zdaňování prodejů a nájmů majetku nacházejícího se mimo „podnikatelskou“ sféru. U některých vynětí se logika hledala obtížněji (např. u vkladu majetku neplátci daně se statusem pouze fyzické osoby) nebo vynětí bylo diskutabilní (např. zajišťovací úvěry pouze u banky). Nový zákon o DPH a jeho novely přinesly nové druhy vynětí; z nich stojí za zmínku pořízení zboží z jiného členského státu za předpokladu dodržení hodnotového a časového limitu.
4. Hlavní principy tvorby **základu** daně byly opět dány původním zákonem o DPH. V průběhu sledovaných let tak docházelo pouze k dílčím úpravám, které reagovaly zpravidla na potřebu praxe; k nim lze zahrnout např. specifický postup u dodání použitého zboží, služeb cestovního ruchu nebo závodního stravování. V některých případech se změny neosvědčily a vrátily se k původnímu stavu (např. u cla po preferencích). Rozšíření základu daně o dotace k cenám ke konci roku 2003 již potom reagovalo na směrnice ES; plně byl však obsah kategorie základu daně uvedený v 6. směrnici převzat do tuzemského zákona o DPH až po našem vstupu do EU.
5. Pravidla pro získání statusu **plátce** daně byla obdobně dána již původním zákonem o DPH z roku 1993. Změny zde byly dvojího druhu: za prvé se snižoval limit pro registraci, za druhé se doplňovaly tituly, na základě kterých se osoby mohly (musely) stát plátci daně.
6. Co se týče registračního limitu, změnil se ve sledovaném období třikrát. Poprvé již v roce 1994, kdy poklesl na polovinu původní výše, podruhé se tak stalo od října 2003, kdy poklesl o třetinu předchozího stavu, a naposledy se vstupem České republiky do EU, kdy poklesl na hodnotu 1 mil. Kč. Tím byla využita trvalá výjimka daná České

republice přístupovou smlouvou, resp. směrnicí Rady 2004/66/ES, v níž byl registrační limit stanoven na 35 000 EUR. Kromě snižování hranice limitu se také rozšířil časový horizont, za který se registrační limit počítal; od periody tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců se přešlo na periodu dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.
7. Co se týče titulů registrace, i ty se v průběhu času doplňovaly, např. o získání majetku ve velké privatizaci, o vstup do sdružení bez právní subjektivity a některé další. K podstatnému rozšíření těchto titulů ale došlo až se vstupem do EU. Zatímco před ním se registrace odvíjela v zásadě od výše poskytovaného plnění, po něm ji ovlivňují i některé vstupy, např. pořízení výrobků podléhajících spotřební dani, pořízení reklamních, poradenských aj. služeb od osob registrovaných v jiných členských státech, pořízení zboží z jiného členského státu[209] apod.
8. Z vývoje **sazeb** DPH vyplývá, že jejich intenzita změn byla ve srovnání se změnami sazeb u spotřebních daní naprosto minimální. Základní sazba se snížila dvakrát, a to od roku 1995 o jeden procentní bod, od května 2004 potom o další tři procentní body na konečných 19 %. Snížená sazba daně přetrvala po celé sledované období na hodnotě 5 %. Obě sazby se „vešly“ do limitů vymezených směrnicemi ES. Přesto lze říci, že ve srovnání s ostatními evropskými zeměmi patří ČR k těm zemím, kde rozdíl mezi oběma sazbami je nejvyšší. Základní sazba zde na začátku roku 2006 činila 3,8násobek snížené, oproti např. V. Británii, kde šlo o 3,5násobek, Nizozemí (3,2násobek) nebo oproti Německu (2,3násobek) snížené sazby daně. V předvstupním období se měnila i pevná sazba daně zdaňující příležitostnou autobusovou přepravu v tuzemsku; vzhledem k tomu, že se týkala zahraničních dopravců, nebudeme se jí dále zabývat.
9. Mnohem větší dopad než změny sazeb daně měly na spotřebitele **přesuny** zboží a služeb mezi oběma sazbami, resp. mezi sazbami a daňovým osvobozením. Za reprezentanty změn v předvstupním období můžeme jmenovat:
   – topná média (elektřina, plyn, uhlí aj.) a jejich přechod do základní sazby v roce 1998;
   – finanční pronájem a jeho přechod v roce 1995 z režimu osvobození na režim zdaňování sníženou sazbou daně a později (2004) na

[209] Zde až po překročení limitu 326 000 Kč.

režim zdaňování tou sazbou daně, která přísluší předmětu pronájmu.
- veřejné stravování a ubytování a jejich přechod ze základní sazby do snížené v roce 2000;
- stravovací služby a jejich přechod od roku 2004 do základní sazby daně;
- léčiva a jejich přechod z režimu osvobození do režimu zdanění sníženou sazbou daně od roku 2004;
- telekomunikační, právní a účetnické služby, vč. daňového poradenství, a jejich přechod od roku 2004 ze snížené sazby do základní sazby daně.

10. K dalším významným přesunům zboží a služeb mezi oběma sazbami, resp. mezi sazbami a daňovým osvobozením, došlo již v období našeho členství v EU. Na rozdíl od předchozího období, kdy k přesunům docházelo v obou směrech, nyní však zpravidla dochází k jejich jednosměrnému pohybu, tj. do snížené sazby daně, příp. do režimu daňového osvobození. Jako příklad lze uvést:
    - sportovní činnost a ubytování studentů ve vysokoškolských kolejích v rámci studia a jejich přechod v roce 2005 do snížené sazby daně;
    - cukrovinky, čokoládu, kávu, čaj a jejich přechod v průběhu roku 2006 do snížené sazby daně;
    - posilovny, sauny, lázně aj. volnočasové aktivity a jejich přesun do snížené sazby daně od roku 2006.

1.5.2.1 Snížená sazba a osvobození od daně jako výjimky z aplikace základní sazby daně z přidané hodnoty

Z předchozího výčtu změn v průběhu čtrnáctiletého vývoje daně z přidané hodnoty je na první pohled vidět, že ČR využívala jak sníženou sazbu daně, tak i režim osvobození od daně, a to velice hojně. Z 35 novel obou zákonů[210] věnovalo rovných 20 novel pozornost sazbám daně a 14 potom osvobození od daně. Vzhledem k tomu, že jak rozsah zboží a služeb ve snížené sazbě daně, tak i rozsah osvobození od daně ovlivňuje bezprostředně celkové daňové zatížení spotřebitelského koše, rozebereme tuto problematiku poněkud podrobněji.

[210] Zákon o DPH jak před vstupem ČR do EU, tak i po jejím vstupu.

Co se týče **snížené sazby DPH**, její výše se nezměnila po celé sledované období (1993–2006) a setrvala na hodnotě 5 %, což splňuje pravidla směrnic jak z roku 1992, tak i z roku 1999.[211]

Ve snížené sazbě bylo a stále je zařazeno **zboží** obsažené v příloze zákona č. 1. Podíváme-li se do původního zákona o DPH z roku 1993, bylo tam zařazeno zboží zachycené pod 37 číselnými kódy, jmenovitě potom šlo zejména o potraviny, paliva, farmaceutické výrobky, knihy, noviny, elektromobily, některé výrobky pro tělesně postižené osoby aj. Přitom platilo, že číselný kód harmonizovaného systému byl v členění na dvojciferný kód kapitoly (16 případů), čtyřciferný kód čísla (15 případů) a osmimístný kód podpoložky (6 případů).

Podíváme-li se však do poloviny roku 2000 (po desáté novelizaci původního zákona o DPH), zjistíme, že se počet zboží v příloze rozšířil přímo geometrickou řadou. V příloze již bylo zařazeno zboží zachycené pod 186 číselnými kódy, přičemž pod dvojciferným kódem kapitoly bylo 17 případů, pod čtyřciferným kódem čísla (bez zápočtu „ex“) 23 případů a pod šestimístným kódem položky (bez zápočtu „ex“) 15 případů; pod nejjemnějším členěním (opět bez zápočtu „ex“) nebyl nalezen žádný případ. Zcela viditelně se rozšířilo zboží evidované pod poznámkou „ex“. Jednalo se o situace, kdy z číselného kódu podléhalo snížené sazbě daně pouze takto označené zboží[212]; takových případů obsahovala příloha zákona celkem 131 a svědčilo to o individuálním přístupu k vybranému zboží.

Poněkud jiné číselné výsledky dostaneme v roce 2004 po poslední novelizaci původního zákona: v příloze bylo evidováno zboží pod 136 číselnými kódy, z toho však pouze 87 položek bylo vedeno pod poznámkou „ex“. Je to již předzvěstí brzkého vstupu naší země do EU a potřeby sladit naše sazební zatřídění s pravidly 6. směrnice.

Nový zákon o DPH účinný od května 2004 zbožovou přílohu očividně „pročistil“. Bylo v ní zachyceno zboží pouze z 38 číselných kódů harmonizovaného systému[213], z toho pouze tři z nich byly zachyceny pod čtyřciferným kódem čísla (bez zápočtu „ex“), ostatní potom pouze pod dvojciferným kódem kapitoly. Pod poznámkou „ex“ byly uvedeny pouze čtyři

[211] Směrnice Rady 92/77/EHS, resp. směrnice 1999/49/ES.
[212] Jednalo se jak o kódy kapitol, tak i o kódy čísel, položek a podpoložek.
[213] Nepočítáme zvláštní postavení zdravotnického prostředku, kterým při splnění podmínek může být zboží uvedené v kterémkoliv z 96 kódů harmonizovaného systému.

položky. O dva roky později již příloha obsahovala zboží uvedené pod 42 číselnými kódy (bez zápočtu „ex“).

Z analýzy vyplývá, že se v průběhu prvního zkoumaného období (od roku 1993 až do vstupu ČR do EU) postupně rozšiřoval okruh zboží spadajícího do snížené sazby daně. Vstupem do EU, resp. s přijetím nového zákona o DPH, se situace významně změnila. V souladu s pravidlem, že snížená sazba daně je pouze výjimkou ze základní sazby, byla příloha č. 1 relativně krátká a přehledná[214]. Již po dvouletém působení zákona je však opět patrná tendence rozšiřovat okruh zboží ve snížené sazbě daně.

Obrátíme nyní naši pozornost na **služby**. Až do konce dubna 2004 byl zákon o DPH postaven na zásadě, že většina služeb je zdaněna sníženou sazbou daně. Ty, pro které toto pravidlo neplatilo, byly obsahem přílohy č. 2. Máme-li tudíž analyzovat služby ve snížené sazbě daně, musíme je hledat mimo přílohu zákona.

Podíváme-li se do původního zákona o DPH z roku 1993, příloha č. 2 byla poměrně krátká. Jednalo se o služby zachycené pod 22 číselnými kódy Jednotné klasifikace výkonů, jmenovitě potom např. o restaurační stravování, ubytovací služby, silniční nákladní dopravu, opravu a údržbu vybraných výrobků aj.

Nahlédneme-li do téže přílohy o sedm let později (tj. do roku 2000 po desáté novele), zjistíme, že se příloha významněji (oproti zboží) nerozšířila a služby jsou zachyceny pod 37 číselnými kódy SKP. Vzhledem k přechodu na SKP a změnu číselného označení nelze provést věcné srovnání služeb bez hlubší analýzy obsahu jednotlivých číselných kódů. Na první pohled je však patrné, že byly do snížené sazby daně přesunuty ubytovací a stravovací služby (kromě podávání alkoholických nápojů a tabákových výrobků) a do základní pak reklamní služby.

Jiné číselné výsledky dostaneme po poslední novele původního zákona o DPH z první poloviny roku 2004. V příloze byly obsaženy služby zachycené již pod 42 číselnými kódy SKP, což svědčí o přechodu řady služeb ze snížené do základní sazby daně a zúžení tak okruhu služeb se sníženou sazbou. Z obecně významnějších služeb jmenujme např. telekomunikační služby (mimo kabelové televize a rozhlasu po drátě), výzkum a vývoj, právní a účetnické služby, daňové poradenství, pátrací a bezpečnostní služby a některé další.

[214] Problémy, které se ukázaly až při hlubší analýze, jsou nastíněny v části 3.3.

Nový zákon o DPH přijal zcela novou koncepci, co se týče konstrukce přílohy č. 2. Ta již – v souladu s koncepcí zbožové přílohy – obsahuje pouze služby zdaňované sníženou sazbou daně. V květnu 2004 do ní bylo zahrnuto 12 skupin služeb, v červenci 2006 potom již o pět více.

Co se týče snížené sazby daně v systému DPH a v rámci celého daňového systému, pomáhá státu realizovat jeho základní funkce. Jde zejména o funkci:

- **sociální, cenovou**
  Tyto funkce se uvádí zpravidla jako hlavní. Dokumentuje je např. nižší zatížení základních potravin, dále výrobků a služeb pro těžce tělesně postižené osoby (stomiky, nevidomé aj.), pro rodiny s dětmi (např. dětské autosedačky, pleny) apod. Do roku 1998 bylo možné hovořit v této souvislosti i o topných médiích jako je uhlí, elektřina a plyn.
- **zdravotní**
  Nižší daňové zatížení dopadalo ve sledovaném období na široký okruh zdravotnických pomůcek a nástrojů („dia“ obuv, chirurgické nástroje, přístroje pro léčbu atd.), na léčiva, zdravotnické prostředky a jejich opravy, vozidla záchranné služby, náplně pro domácí úpravu vody či prezervativy.
- **ekologickou**
  Ekologické prvky byly v hojné míře využívány po celé první sledované období. V lednu 2004 byly zcela anulovány poslední novelou původního zákona a nový zákon o DPH se k nim již nevrátil, a to z důvodu, že příloha H šesté směrnice ekologický aspekt daňově nezvýhodňuje. Týkaly se zejména recyklovaného papíru, bionafty, bioplynu, katalyzátorů pro motorová vozidla, elektromobilů, nátěrových barev a laků rozpustných ve vodném prostředí či solárních zařízení pro ohřev vody.
- **kulturní a vzdělávací**
  Tato funkce bývá běžně realizována prostřednictvím nižšího daňového zatížení knih, novin a časopisů, hudebnin, omalovánek pro děti, vstupů na kulturní, sportovní aj. akce, na výstavy atp.

Kromě těchto základních důvodů pro aplikaci snížené sazby daně lze najít i další, mnohdy však i subjektivně laděné důvody, s prvkem lobby či falešného sociálního nebo zdravotního prvku. V minulosti k nim bylo možné zařadit např. půjčování osobních automobilů nebo taxislužbu, v současnosti potom služby posiloven, provoz saun a některé další případy.

Nyní obrátíme naši pozornost na **režim osvobození od daně z přidané hodnoty**. Je v zásadě dvojí; s plným nárokem na odpočet daně a bez tohoto

nároku. Co se týče *prvního*, jednalo se v prvním sledovaném období, stručně řečeno, o zboží, služby a osoby „převážené“ přes hranice. Od vstupu České republiky do EU se k nim přiřadilo (kromě dalších titulů) i dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Daňové osvobození v tomto případě umožňuje realizovat princip země spotřeby, tj. zdanění v zemi, ve které dochází ke spotřebě zboží nebo služby, a osvobozením v zemi původu brání vzniku dvojího zdanění. U některých titulů se vysvětlení hledalo obtížněji (např. u služeb poskytovaných v rámci zdaněné nepravidelné železniční nebo letecké přepravy). Uvedený typ osvobození byl zachován v zákoně o DPH po celé sledované období; čas od času se ovšem změnil okruh služeb a zboží, vč. pravidel, za kterých bylo možné osvobození uplatnit (např. poskytování služeb pouze vymezeným okruhem osob, absence stálé provozovny zahraniční osoby v tuzemsku aj.).

Naše orientace především na *druhý* typ osvobození vyplývá ze zaměření projektu. Do konce dubna 2004 byly jednotlivé tituly náplní paragrafu 25. Jednalo se o:

- vybrané poštovní služby;
- rozhlasové a televizní vysílání;
- finanční a pojišťovací činnosti;
- převody a nájmy nemovitostí a dalších zařízení;
- výchovu a vzdělání;
- zdravotnické služby;
- sociální pomoc;
- provozování loterií aj. her;
- hlavní činnost subjektů, které nebyly zřízeny za účelem podnikání.

Od května 2004 zůstaly tituly pro osvobození (až na posledně uvedený) vzácně shodné.[215] To na jedné straně odráží skutečnost, že již v původním zákoně o DPH z roku 1993 se osou od daně osvobozených činností stala šestá směrnice, resp. její článek 13. Na druhé straně se ale ukazuje, že přes názvovou shodu činností (služeb) došlo v období po vstupu do EU u řady z nich ke změnám „uvnitř“ nich. Změny byly v zásadě dvojího druhu: za prvé se měnil druh služeb v rámci vymezeného titulu a za druhé se měnil okruh osob, které tyto činnosti mohou poskytovat jako daňově osvobozené. Příkladem může být výchova a vzdělávání; v současnosti jsou mj. osvobozeny přípravné kurzy pro vykonání jazykových zkoušek, pokud jsou poskytovány osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání a zkoušky jsou uznány Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy.

[215] Některé další tituly pro daňové osvobození přibyly.

Důvody pro osvobození vybraných činností jsou rozličné a mnohdy již vyplývají z názvu. Tak jako snížená sazba daně, tak i osvobození od daně je nástrojem státu k realizaci jeho některých záměrů. Jedná se zejména o tyto funkce:

- **zdravotní**

  Tento prvek patří k základním a prakticky se projevuje osvobozením preventivní, nemocniční a další péče od daně. Osvobození se váže pouze na oprávněné subjekty bez rozlišení na státní a soukromou sféru. Až do konce dubna 2004 byl osvobozen od daně také výdej a prodej léčiv a zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez něho; od května se z režimu osvobození přešlo na zdanění sníženou sazbou daně. Obdobným procesem prošly i potraviny pro zvláštní výživu (kojenecká a dětská výživa, potraviny pro alergiky apod.).
- **vzdělávací a výchovnou**

  Daňové osvobození se váže na služby (vč. zboží) poskytované na všech stupních výchovně-vzdělávací soustavy, vč. doplňkových školských služeb, na akreditované studijní programy vč. rekvalifikačních. Kromě nich se osvobození týká i služeb (zboží) poskytovaných např. „neziskovými“ subjekty v souvislosti s ochranou a výchovou dětí a mládeže. Podmínky pro osvobození se vážou jak na subjekt, tak např. na zápis ve školském rejstříku či akreditaci ministerstva. Ze systému osvobození tak na druhé straně „vypadávají“ např. komerční kurzy pro veřejnost nebo přípravné kurzy pro přijímací zkoušky na vysokou školu.
- **sociální**

  Skupinu reprezentují činnosti poskytované v podobě sociální péče. Zdánlivě okrajová oblast se dostala u nás do popředí v souvislosti s ničivými povodněmi v roce 1997 a 2002, kdy bezplatná materiální pomoc postiženým oblastem a jednotlivcům byla sice od daně osvobozena, ale dárci byli zároveň „postiženi“ zákazem odpočtu daně, resp. musely provést úpravu odpočtu daně.
- **kulturní, vědeckou, humanitární**

  I tento rys můžeme najít v systému daně z přidané hodnoty po celou jeho existenci. V současnosti jsou např. osvobozeny kulturní služby, pokud je poskytuje předem vymezená osoba, poskytnutí pracovníků náboženských organizací do oblasti výchovy mládeže, zdravotních služeb

a sociální péče, dále dovoz biologických látek určených k výzkumu, dary zboží ze třetích zemí pro státní a dobročinné organizace a našli bychom řadu dalších příkladů.

- **obtížnost vymezení základu daně**

  Tento důvod pro daňové osvobození se zpravidla uvádí u finančních a pojišťovacích služeb a u loterií a jiných her.

1.5.2.2 Efektivní sazba daně z přidané hodnoty

Jedním z ukazatelů pro měření daňového zatížení je **ukazatel efektivní sazby daně**.[216] Jedná se o ukazatel[217], který lze vyjádřit následovně:

$$\frac{\text{DPH}}{\text{zdanitelná plnění}}$$

kde:
DPH … daň přiznaná v daňových přiznáních
zdanitelná plnění … plnění zatížená na výstupu 5% nebo 19% sazbou daně

Tím, že ukazatel bere do úvahy pouze výstupy zatěžované oběma sazbami daně, podává obraz o stavu průměrné daňové zátěže v té části výstupů (vstupů) ekonomiky, která je zdaňována, resp. která je přiznána ke zdanění. Ukazatel je tak vhodný např. k analýzám, jež se zabývají možností přijetí jednotné (jedné) sazby daně a otázkou, jakou zvolit její výši, aby nedošlo (ceteris paribus) k citelnému poklesu výnosu této daně.

Jiný výsledek bychom obdrželi v případě, pokud by ukazatel uvažoval ve jmenovateli kromě zdanitelných plnění i s plněními osvobozenými od daně. Nejenom že by dosáhl za ostatních neměnných podmínek nižší hodnoty, ale podal by v určitém směru mnohem věrnější obraz o daňovém zatížení výstupů, resp. vstupů v ekonomice.

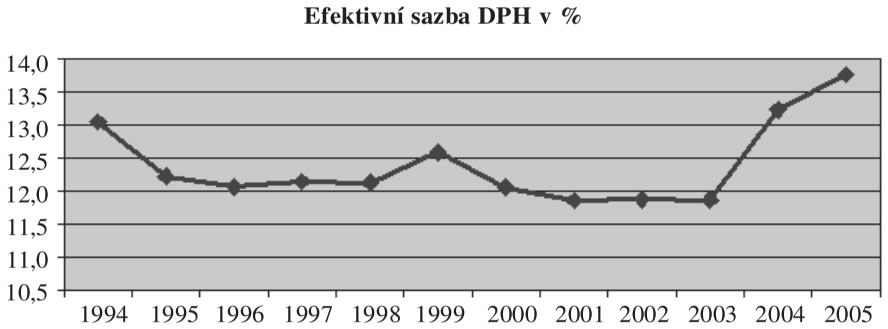
[216] Náš projekt ovšem využívá k analýze jiný ukazatel daňového zatížení, a to tzv. **efektivní míru zdanění**. Tento ukazatel je jinak konstruovaný a má tudíž i jinou vypovídací schopnost. Blíže viz část 3.2.

[217] Ukazatel vypočítává MF ČR z údajů uvedených v daňových přiznáních plátců daně z přidané hodnoty.

Konstrukce ukazatele neumožňuje podat informaci o efektivním daňovém zatížení vstupů (nákupů) obyvatelstva, a to minimálně ze tří důvodů: *za prvé* ne všechna zdanitelná plnění jsou konečnou spotřebou domácností, *za druhé* domácnosti jsou také významnými příjemci plnění osvobozených od daně (výchova a vzdělávání, zdravotnické služby, nájmy bytů a další), která se do koeficientu nepromítají, a *za třetí* domácnosti pořizují zboží a služby i od neplátců daně, tj. osob, které nemají povinnost svoje výstupy, resp. svoji přidanou hodnotu zatěžovat daní.

Vývoj efektivní sazby daně z přidané hodnoty v ČR podává následující graf 1.15.

GRAF č. 1.15 Vývoj efektivní sazby daně z přidané hodnoty v ČR



Pramen: *MF ČR. Data byla získána speciálně za účelem studie.*

Po výrazném poklesu efektivní sazby daně mezi rokem 1994 a 1995 následovalo zhruba tříleté období stagnace. K výraznému výkyvu směrem ke zvýšení efektivní sazby daně došlo v roce 1999. Podíváme-li se do přehledu novel, zjistíme, že devátá novela účinná v tomto roce žádné, rozsahem významné změny nepřinesla. Vysvětlení tak zřejmě najdeme v novele předchozí, která převedla do základní sazby daně základní topná média jako je plyn, uhlí nebo elektřina.

Po vzestupu křivky efektivní sazby daně následoval mezi roky 1999 a 2000 výrazný propad, v podstatě na úroveň roku 1996. Největší impuls k tomuto poklesu dal zřejmě přesun veřejného ubytování a stravování do snížené sazby daně, menší potom převedení dětské výživy do režimu daňo-

vého osvobození a převedení dětských sedaček do snížené sazby daně. Všechny tyto změny přinesla desátá novela původního zákona o DPH.

Od roku 2001 po dva následující roky se již hodnota efektivní sazby daně trvale udržovala na hodnotě 11,8 procenta.

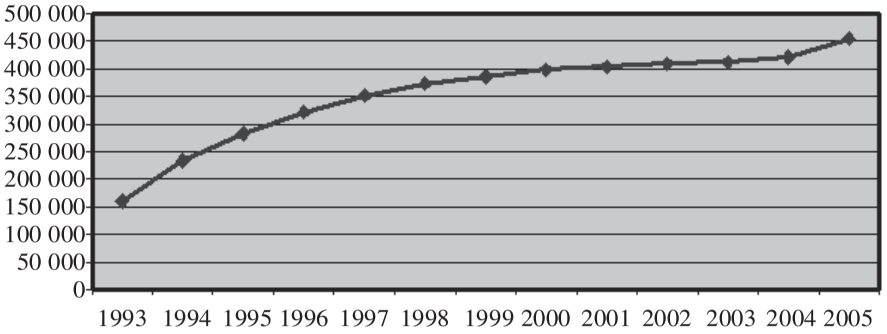
Přesun významných výrobků a služeb ze snížené sazby do základní (katalyzátory, recyklovaný papír, telekomunikační, poradenské a právní služby, nájem automobilů a řada dalších) ještě k začátku roku 2004 a později (po vstupu do EU) převedení léčiv z režimu daňového osvobození do režimu zdaňování a stavebních prací a dodávek (kromě bytové výstavby) ze snížené sazby daně do zvýšené byly významným impulsem pro razantní zvýšení efektivní sazby daně, a to nad úroveň výchozího roku. Vzhledem k tomu, že se sazební přesuny zboží a služeb, resp. přesuny mezi daňovým osvobozením a zdaněním, uskutečnily v době, kdy se základní sazba daně snížila o tři procentní body, je zřejmé, že převýšily svým dopadem efekt z poklesu základní sazby daně.

Růstový trend efektivní sazby daně se projevil i v roce 2005; největší vliv na tomto vývoji měly stavební práce a dodávky s nimi spojené.

1.5.2.3 Vývoj počtu plátců daně z přidané hodnoty

Přehled o vývoji počtu registrovaných plátců daně podává následující graf 1.16.

GRAF č. 1.16 Vývoj počtu plátců DPH v České republice



Pramen: *MF ČR. Data byla získána speciálně za účelem studie.*

Až do roku 2003 představuje graf téměř dokonalou křivku, a to i v porovnání s obdobným vývojem plátců spotřebních daní. Po relativně významných přírůstcích plátců daně v prvních pěti sledovaných letech dochází postupně od konce 90. let minulého století ke snižování této dynamiky a v letech 2000–2003 již počet plátců stagnuje.

Růstový trend se projevil až v posledních dvou sledovaných letech a v zásadě signalizuje vstup ČR do Evropské unie. Byl vyvolán jak snížením registračního limitu (průměrný jednodenní obrat[218] pro registraci poklesl z 5 480 Kč na hodnotu 2 740 Kč), tak i zejména významným rozšířením příležitostí k registraci z jiných titulů, než je pouze velikost ročního obratu (jedná se např. o pořízení vybraných služeb nebo vybraných výrobků[219] z jiného členského státu, překročení „nákupního“ limitu při pořízení zboží z jiného členského státu a další). Pozvolný náběh v roce 2004 ještě odráží skutečnost, že nová pravidla pro registraci začala platit až v průběhu tohoto roku.

Zamyslíme-li se nad vlivy, které ovlivňují registraci za plátce daně, zjišťujeme, že k výraznějším výkyvům v jejich počtu nedošlo v letech, kdy by bylo možné o změnách (zvýšení i snížení) uvažovat, resp. je předpokládat. Jednalo se zejména o rok 1994, ve kterém došlo ke snížení ročního registračního limitu na poloviční, třímiliónovou hranici, a o rok 2003, kdy limit dále poklesl o další milión Kč. Přepočteme-li limit do čísel praxe, poklesl průměrný jednodenní obrat[220] pro registraci z původních 8 220 Kč na 5 480 Kč v roce 2003. Na změně počtu plátců daně se neprojevil ani rok 2002, kdy přírodní katastrofa znamenala ukončení podnikání řady právnických a fyzických osob, popř. omezení jejich činnosti.

Mezi krajními roky se počet plátců daně zvýšil o necelých 294 tisíc osob, což znamená více než 2,8násobné zvýšení.

Počet plátců spotřebních daní činil v posledním sledovaném roce pouze 0,88 % počtu plátců DPH, což je logické a vyplývá z širokého záběru univerzálního zdanění.

[218] Počítáno na jeden kalendářní den.
[219] Ve smyslu podléhajících spotřební dani.
[220] Opět počítáno na jeden kalendářní den.

1.6 Komparace daňových sazeb a daňového osvobození ve směrnicích ES a v daňových zákonech České republiky – vybrané aspekty

Na základě předchozího zmapování vývoje směrnic ES a tuzemské legislativy týkající se spotřebních daní a daně z přidané hodnoty se logicky nabízí otázka: Do jaké míry naplňuje Česká republika směrnice Evropského společenství v oblasti zdanění spotřeby? Odpověď na tuto zdánlivě jednoduchou otázku není zdaleka jednoduchá a jednoznačná, a to zejména z těchto důvodů:

1. Proces harmonizace je dlouhodobý proces, probíhající v zemích Západní Evropy zhruba 40 let, v deseti zemích původního východního bloku zhruba 30 měsíců. Podmínky pro přizpůsobení společným pravidlům byly tudíž u obou bloků různě dlouhé a tím i náročné. Vzhledem k tomu, že jde o proces, je nutné stanovit i časový „bod“, z jehož pohledu bude míra převzetí směrničních pravidel posuzována.
2. Směrnice harmonizují daně v mnoha aspektech. Nejedná se pouze o základ a sazby daní nebo o daňové osvobození, ale – jak jsme již dříve zdůraznili – harmonizace probíhá ve všech podstatných prvcích daní, nevyjímaje technicko-správní oblast. S ohledem na zaměření našeho výzkumu se zaměříme „pouze“ na sazby daní a daňové osvobození.
3. I zdánlivě úzké téma sazeb daní a daňového osvobození představuje, zejména u daně z přidané hodnoty, značně rozsáhlou a vnitřně strukturovanou oblast. Například zdravotnické služby jsou v tuzemsku jako celek v souladu se šestou směrnicí ES od daně z přidané hodnoty osvobozeny, při podrobnější analýze jednotlivých položek se ovšem ukáže, že ne všechny dílčí výkony poskytované zdravotnickými (oprávněnými) subjekty požívají daňové osvobození oprávněně. A z druhé strany, ukazuje se, že ne všechny vzdělávací služby osvobozené od daně podle směrnice, jsou osvobozeny od daně i v tuzemsku. Vzhledem k rozsáhlosti a zároveň nesmírné náročnosti této identifikace nepůjde naše analýza do jednotlivých podrobností. To je částečně ospravedlněno i tím, že statistika CZ-COICOP, resp. statistika rodinných účtů, nesleduje výdaje domácností zpravidla v těchto jednotlivostech, ale v poněkud „hrubším“, globálnějším pohledu.
4. Další problém komparací tohoto druhu bývá spojen s nejednoznačnou terminologií samotných směrnic, resp. s absencí přesné identifikace náplně daného statku (zboží nebo služby), který má být daňově osvobozen nebo zdaněn. Směrnice jako základní prameny tuzemského práva jsou v řadě míst obecné, což se projevuje např. absencí definice daného termínu nebo odkazu na číselný kód kombinované nomenklatury. Při uvádění jednotlivých ustanovení do praxe, resp. do tuzemského[221] právního prostředí tak může dojít k řadě zkreslení. O tom konec konců svědčí již rozsáhlá judikatura Evropského soudního dvora (ESD), která má za cíl sjednotit komunitární interpretaci dílčích oblastí a úseků. Náš výzkum proto nebude konfrontovat rozhodnutí ESD s tuzemskými předpisy.

Následující komparace si z uvedených i dalších důvodů nečiní nárok být vyčerpávajícím srovnáním tuzemských právních norem se směrnicemi. Zaměřuje se zpravidla na statky, které jsou z pohledu našeho projektu statisticky významné a budou dále analyzovány ve 4. kapitole.

1.6.1 Porovnání sazeb spotřebních daní v České republice se sazbami danými směrnicemi ES

V úvodní tabulce 1.13 na následující straně jsou přehledně zachyceny sazby spotřebních daní těch vybraných výrobků, které zaujímají ve své kategorii dominantní postavení. V některých případech jsou pro dokreslení doplněny dalšími komoditami. Tabulka se zaměřuje na období těsně před vstupem ČR do Evropské unie a na období po tomto datu. Údaje roku 2006 nám dokumentují další aktuální posun ve zdanění.

Ze srovnávací tabulky 1.13 vyplývá několik závažných skutečností:

1. Z porovnání směrničních sazeb harmonizovaných spotřebních daní s těmito sazbami v ČR se ukazuje, že – s výjimkou cigaret po celé sledované období a zkapalněného plynu pro rok 2004 – splňuje Česká republika požadavky směrnic jak v období těsně před vstupem do EU, tak i po něm. Za této situace nejsou případné požadavky po zvýšení sazeb daně analyzovaných komodit podloženy potřebou harmonizace.
2. Ke komoditám, u kterých tuzemské sazby daní výrazně převyšují směrniční, lze zařadit v prvé řadě líh (tuzemská sazba daně v roce 2006 činí necelých 163 % směrniční sazby), dále šumivé víno (vzhledem k nulové směrniční sazbě daně je každá úroveň tuzemského zda-

[221] To se týká všech členských států EU, nejen ČR.

Tabulka č. 1.13 Porovnání minimálních směrničních sazeb spotřebních daní se sazbami spotřebních daní v ČR

Vybraný výrobek	Jednotky	K 30. 4. 2004	Od 1. 5. 2004	K 1. 10. 2006
Benziny bezolovnaté	EU: Kč/1000 l	11 449		10 630
	ČR: Kč/1000 l	11 840		
Motorová nafta	EU: Kč/1000 l	9 631		8 942
	ČR: Kč/1000 l	9 950		
Zkapalněný plyn jako PH	EU: Kč/1000 kg	3 986		3 701
	ČR: Kč/1000 kg	**3 933**		3 933
Líh	EU: Kč/hl abs.	17 540		16 286
	ČR: Kč/hl abs.	26 500		
Pivo	EU: Kč/hl/^{0}Pl	23,85		22,15
	ČR: Kč/hl/% ml	24,00		
Šumivé víno	EU: Kč/hl	0		
	ČR: Kč/hl	2 340		
Cigarety	EU: min. Kč/1 kus*	3,03		2,99
	ČR: min. Kč/1 kus	**0,90****	**0,94*****	**1,36*****
Doutníky, doutníčky	EU: % z MOC	5		
	ČR: % z MOC	5		–
	EU: Kč/1 kus	0,35		0,33
	ČR: Kč/1 kus	0,44		0,79

Legenda:
PH … pohonná hmota
EU … sazba spotřební daně daná příslušnou směrnicí Rady
^{0}Pl … stupně Plato
% ml … procento extraktu původní mladiny; pro účely zákona o spotřebních daních je považována za koncentraci vyjádřenou ve stupních Plato
MOC … maloobchodní prodejní cena cigaret nejžádanější cenové kategorie, resp. doutníků a doutníčků
** sazba 95, resp. 101 EUR/1 000 kusů je přepočtena na 1 kus*
*** 1 kus … délka cigarety do 70 mm*
**** 1 kus … délka cigarety do 90 mm*
pole s šedivým pozadím … ukazuje na období a komodity, u kterých nebyla naplněna směrniční sazba daně
Poznámka:
Evropská měnová jednotka EUR byla přepočtena pro rok 2004 kurzem 31,89 Kč/EUR, pro rok 2006 kurzem 29,61 Kč/EUR.[222]

[222] Jedná se o devizový kurz vyhlášený ČNB pro první pracovní den měsíce října předchozího roku. Podle směrnic Rady ES by se mělo jednat o kurz vyhlášený ke stejnému datu v Úředním věstníku ES. Jeho záměna kurzem ČNB v důsledku jeho technické nedosažitelnosti by však neměla propočty významně zkreslit, neboť předpokládáme pouze malou diferenci mezi oběma kurzy.

není vyšší) a bezolovnaté benziny vč. motorové nafty (tuzemská sazba daně v roce 2006 činí shodně u obou 111 % směrniční sazby). Jedná se tudíž o komodity, u nichž je za současných tuzemských podmínek případná rezerva pro snížení daňového zatížení.

3. Výhledově budeme muset být poněkud opatrnější u předchozího konstatování v případě motorové nafty jako pohonné hmoty. Podle „ekologické“ směrnice 2003/96/ES vzroste minimální sazba daně od 1. 1. 2010 ze současných 302 na 330 EUR/1000 litrů. Při námi používaném kurzu 29,61 Kč/EUR pro rok 2006 by ČR ještě i tuto zvýšenou sazbu daně splňovala, nikoliv však již při kurzu používaném pro rok 2004 (31,89). Jinými slovy řečeno, oslabování tuzemské měny ohrožuje splnění směrniční sazby daně u motorové nafty v roce 2010.
4. Vraťme se ještě ke spotřební dani z lihu. Rezerva pro její snížení otevírá zároveň i rezervu pro snížení sazby spotřební daně z lihu vyrobeného pěstitelskými pálenicemi. Tato sazba daně je totiž přístupovou smlouvou k ES vymezena tak, že nesmí být nižší než 50 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně z lihu. Případné snížení sazby by zřejmě nemělo dopady do výše produkce, určitě by bylo ale pozitivně vnímáno statisíci drobných pěstitelů.
5. Obdobné konstatování o „sazebních“ rezervách platí překvapivě i o doutnících a cigarillos. Vzhledem k tomu, že směrniční sazby jsou zde alternativní[223], tj. buď valorická nebo specifická, splňují tuzemské sazby daně směrniční minimální pevné sazby po celé sledované období. Z tohoto pohledu tudíž problémy s dosažením minimální směrniční sazby daně, oddálené přístupovou smlouvou do 31. 12. 2006, nevznikají.
6. Sazba daně u tradičního českého nápoje piva osciluje těsně nad směrniční sazbou daně a je tím – spolu se zkapalněným plynem – citlivější na pohyby devizového kurzu, než je tomu u ostatních komodit. Vzhledem k minimální kurzové rezervě lze tak s jistotou předpokládat, že pravděpodobné[224] zvýšení směrniční sazby daně, o které se

[223] Na rozdíl od cigaret, u kterých je valorická sazba daně ještě otestována minimálním, pevně stanoveným limitem.

[224] Jednání o spotřebních daních na alkohol, v tom včetně piva, byla přerušena. Po vyjmutí piva z návrhu Komise na zvýšení spotřebních daní se totiž ihned ozvali producenti vína a dalších lihových výrobků (zejména Francie, Itálie, Španělsko a Portugalsko) a vznesli požadavky na výjimky pro svoje tradiční nápoje. Silným argumentem pro zvýšení sazeb spotřebních daní je

v sídle Evropské rady na podzim roku 2006 bouřlivě diskutovalo, povede ke zvýšení tuzemské sazby daně.

7. U všech sledovaných komodit – kromě cigaret a v případě ČR i doutníků – se ve sledovaném období nezměnily jak směrniční sazby daně (v EUR), tak i jejich tuzemské protějšky (v CZK). To je na první pohled patrné z tabulky uvedené v příloze č. 6 na CD-ROMu. Pohyb směrničních sazeb vyjádřených v korunách tak byl vyvolán pouze pohybem devizového kurzu koruny vůči euru. Přitom platila jednoduchá relace: zpevňování koruny vedlo ke snižování absolutní výše směrniční sazby daně vyjádřené v CZK. V případě zkapalněného plynu došlo dokonce k tomu, že kurzový efekt vyvolal v roce 2006 naplnění směrniční sazby daně, přestože tuzemská ani směrniční sazba se nezměnila.[225]
8. Kurzový efekt se projevil ještě jednou, a to u cigaret v roce 2006. Díky zhodnocení koruny poklesla směrniční celková minimální pevná sazba daně z 3,03 na 2,99 (pro sazbu 101 EUR na 1 000 kusů cigaret), příp. na 2,81 (pro sazbu 95 EUR).
9. Jedinou problémovou komoditou z pohledu harmonizace sazeb daně a našeho výběru tak zůstávají cigarety. S ohledem na odlišný princip stanovení procentní části MOC v České republice, kde 25 % MOC (pro rok 2006) představuje pouze valorickou složku daně, a v EU, kde 57 % MOC představuje součet valorické a specifické složky daně (pro stejné období), můžeme poměřovat pouze celkové minimální pevné sazby daně. Z tabulky 1.13 vyplývá, že po celé sledované období nedosahovaly tuzemské sazby daně úrovně směrničních sazeb.[226] Podle dohodnutého scénáře z přístupové smlouvy k ES pro Českou republiku vyplývá, že do 31. 12. 2006 musí daňové zatížení cigaret nejžádanější cenové kategorie činit 57 % z ceny pro konečného spotřebitele, minimálně však 60 EUR na 1 000 kusů cigaret. O rok později, tj. do 31. 12. 2007 potom musí vzrůst minimální sazba spotřební daně na hodnotu 64 EUR.

i skutečnost, že pevné sazby daně na alkoholické nápoje se naposledy zvyšovaly k začátku roku 1993 (viz směrnici Rady 92/84/EHS) a neodrážejí tak inflační procesy, ke kterým v průběhu tohoto období došlo. Na druhé straně je ovšem nutné si uvědomit zřejmou asymetrii ve zdaňování vína jako alkoholického nápoje na jedné straně a piva a dalších alkoholických nápojů na straně druhé.

[225] Obdobný efekt lze pozorovat také např. u piva a motorové nafty na počátku tohoto století.

[226] Daňové zatížení cigaret v tuzemsku nevyhovuje ani podmínce dané formulí: 57 % z MOC a zároveň minimálně 60, resp. 64 EUR na 1 000 cigaret. Viz směrnici Rady 2002/10/ES.

1.6.2 Porovnání sazeb DPH a osvobození u DPH v České republice se sazbami a daňovým osvobozením danými směrnicemi ES

Na rozdíl od spotřebních daní zvolíme u daně z přidané hodnoty ve dvou směrech odlišný postup. *Za prvé* rozšíříme komparaci směrničních a tuzemských pravidel i o daňové osvobození[227], neboť v rámci celkových spotřebitelských nákupů zaujímá významnou pozici a *za druhé* naopak výrazně omezíme komparaci týkající se roku 2004 a podrobněji se budeme věnovat až roku 2006, resp. stavu platnému k 1. 10., a to z důvodu značného rozsahu sledovaných položek.

Nejprve se budeme věnovat **sazebnímu zatřídění zboží a služeb**.

Co se týče *výše* základní a snížené sazby DPH, splňují tuzemské předpisy jak v roce 2006, tak i po celé 14leté analyzované období požadavky šesté směrnice. Ke stejnému závěru dojdeme, pokud se budeme zabývat *počtem* snížených sazeb daně. Česká republika patří k šestici států EU, které aplikují v roce 2006 jednu nenulovou sníženou sazbu daně.[228]

Výjimky z aplikace základní sazby DPH, nabývající podobu zdaňování pomocí snížené sazby daně, uvádí šestá směrnice ve svém *článku 12 – Sazby*. Platí zásada, že použití snížené sazby daně je pouze fakultativní záležitostí každého členského státu, nikoliv jeho povinností. Z tohoto pohledu si položme otázku, zda-li Česká republika využívá **v roce 2006** možnost nižší úrovně zdanění příslušných statků v plném rozsahu či nikoliv.

První, základní okruh komodit, které mohou podléhat snížené sazbě daně, je uveden v **příloze H** šesté směrnice. Obsahuje 17 kategorií zboží, služeb a nemovitostí. Aniž bychom si činili nároky na vyčerpávající rozbor, lze konstatovat, že ne u všech komodit tuzemský zákon o DPH možnost zavedení snížené sazby daně využívá. S ohledem na cíl našeho projektu je ovšem nutné připustit, že ne všechny níže uvedené případy jsou spotřebitelsky tak významné, že případné přeřazení statku do snížené sazby daně by významně ovlivnilo daňové zatížení spotřebitelského koše.

[227] Jedná se o osvobození, které nezakládá nárok na odpočet daně na vstupu. Vedle tohoto typu osvobození existuje ještě daňové osvobození s nárokem na odpočet (vývozy zboží, dodání zboží do jiného členského státu, mezinárodní přeprava osob aj.), kterým se nezabýváme z důvodu jeho okrajového významu pro splnění cíle našeho projektu.

[228] Viz EC (2006c).

- Příloha H šesté směrnice umožňuje zařadit do snížené sazby daně farmaceutické výrobky pro veterinární účely vč. antikoncepce a výrobků osobní hygieny, které v tuzemské praxi podléhají základní sazbě daně. Zejména s náplní posledně uváděné položky byly spojeny značné diskuze jak v českém Parlamentu, tak i na půdě ES. Podle našeho názoru je to mj. výsledek absence zatřídění – v příloze H uvedeného – zboží a služeb do jednotlivých kódů kombinované nomenklatury. Toto zatřídění mohou totiž použít členské státy až při převádění jednotlivých komodit do národních legislativ. A národní pohled na obsah příslušné kategorie se pak může dostat do rozporu s pohledem Evropské komise.
- Příloha H dále umožňuje zařadit do snížené sazby daně výpůjčky knih aj. tištěných materiálů v knihovnách. Vzhledem k tomu, že tyto služby v převážné míře poskytují právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, lze v tuzemské praxi spíše předpokládat jejich osvobození od daně než zdaňování základní sazbou daně.
- Sedmá kategorie komodit v příloze H obsahuje vstupné na rozličné akce. Mezi nimi je uvedeno i vstupné na veletrhy, které je v tuzemské praxi zatěžováno základní sazbou daně.
- Na první pohled lákavou nabídkou je pro provozovatele zemědělské výroby ze strany přílohy H možnost zdaňovat sníženou sazbou daně jejich vstupy určené k použití při zemědělské výrobě, s výjimkou strojů, budov aj. investic. Z textu směrnice vyplývá, že by se tak mohlo jednat např. o pracovní oděvy, nářadí aj. vstupy, které v ČR podléhají základní sazbě daně. Je zřejmé, že praktické zavedení by muselo doprovázet opatření, které by zamezilo zneužití této výsady, což není nikdy stoprocentně zajištěno, a přineslo by dodatečné administrativní náklady na správu této výjimky.
- Příloha H umožňuje zařadit do snížené sazby daně také služby týkající se svozu odpadu a zacházení s odpady, pokud je neposkytují orgány regionální a místní samosprávy aj. osoby, které nejsou osobami povinnými dani. Vzhledem k tomu, že v tuzemské praxi jsou tyto služby poskytovány běžně na smluvním základě, podléhají základní sazbě daně.

Kromě přílohy H umožňuje využít[229] sníženou sazbu daně i **příloha K**, a to u služeb s vysokým podílem lidské práce. V roce 2006 využívá Česká republika sníženou sazbu u dvou kategorií služeb, a to *za prvé* u čištění oken

[229] Prozatím do konce roku 2010. Viz směrnici Rady 2006/18/ES.

a úklidu v domácnostech a *za druhé* u domácích pečovatelských služeb. Vzhledem k tomu, že směrnice Rady[230] umožňuje ve výjimečných případech využít i tři kategorie služeb, nabízí se možnost rozšířit původní dvě o renovace a opravy soukromých obydlí nebo o drobné opravy (oděvů, obuvi, jízdních kol a další). S ohledem na význam lze spíše předpokládat využití snížené sazby daně u prvně uváděné skupiny oprav. Případné využití této možnosti opět znamená zavést do systému daně výjimku, která *za prvé* povede ke zvýšení administrativních nákladů, *za druhé* znamená otevření „vrátek“ pro daňové úniky, *za třetí* může přinést problémy s přiřazením sazby daně opravám v praxi a *za čtvrté* může být nekoncepční, pokud výstavba soukromých obydlí, nesplňujících požadavky sociálního bydlení, bude zatížena základní sazbou daně. Také ze závěrů Komise[231] vyplývá, že snížená sazba nevedla v členských státech k prokazatelně výraznému růstu zaměstnanosti, tj. cíl, pro který byla směrnice[232], resp. její příloha K zavedena, se nenaplnil.

Do druhého okruhu komodit, které mohou podléhat snížené sazbě daně, patří překvapivě zemní plyn a elektřina. Tento fakt připomněla i směrnice z února 2006[233]. Případnému přeřazení ze základní do snížené sazby daně musí ovšem předcházet informování Komise, která má právo rozhodnout, zda nehrozí narušení hospodářské soutěže. Tento přístup je zcela v protikladu k „ekologické“ směrnici[234], která naopak uvedené energetické zdroje daňově zatěžuje.

Třetí okruh komodit vymezený článkem 12 šesté směrnice se týká dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností. Tuzemská praxe zde využívá „nabídky“ směrnice a aplikuje u tohoto dovozu sníženou sazbu daně[235]. Při bližším prozkoumání přílohy č. 4 tuzemského zákona o DPH a **přílohy I** šesté směrnice však najdeme drobné diference. Ty za prvé znamenají nevyužití všech možností daných směrnicí (jako příklad lze uvést signované fotografie a signovanou keramiku), na druhé straně tuzemský zákon sníženou sazbu daně vztahuje i na obrazy, které oficiální překlad šesté směrnice[236] neuvádí.

[230] Směrnice Rady 2006/18/ES.
[231] Viz směrnici Rady 2004/15/ES.
[232] Směrnice Rady 1999/85/ES.
[233] Směrnice Rady 2006/18/ES.
[234] Směrnice Rady 2003/96/ES.
[235] Viz § 47 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění k 1. 7. 2006.
[236] Viz EC (2006b).

Článek 12 šesté směrnice předchozí situaci dále rozvádí. V případě uplatnění snížené sazby daně na výše uvedené dovozy zboží je možné sníženou sazbu daně aplikovat i na dodání uměleckých děl např. jejich tvůrci. Tento případ je však z pohledu tuzemského zákona o DPH posuzován jako převod práv a zdaněn základní sazbou daně.

Učiňme nyní krátký exkurz do **roku 2004**. Co se týče naplnění pravidel šesté směrnice v roce našeho vstupu do EU (2004), je z vývoje změn zákona o DPH[237] patrné, že k intenzívnímu sazebnímu přeřazení, které bylo v souladu se zněním směrnice, došlo již k začátku roku 2004, kdy se převedla ze snížené do základní sazby daně řada spotřebitelsky významných položek zboží (např. bionafta, recyklovaný papír, katalyzátory pro motorová vozidla, vybrané nátěrové barvy a laky, solární zařízení pro ohřev vody aj.) a služeb (právní, účetnické, telekomunikační, daňové poradenství, nájem a půjčování osobních automobilů aj.). Díky tomuto „předstihu“ včetně následného poklesu základní sazby daně a trvání sazební výjimky u bytové výstavby (5 %) – a připusťme – i nepřesunutí celého daňového břemene na spotřebitele prostřednictvím ceny, již nedošlo v době samotného vstupu ČR do Evropské unie k sazebnímu „skoku“ a citelnému růstu spotřebitelských cen.

Nový zákon o DPH ovšem na druhé straně nevyužil v této době všechny možnosti k uplatnění snížené sazby daně; u zboží jmenujme např. vybrané potraviny a zemědělské produkty, u služeb potom např. sportovní činnost či ubytovací služby.

Nyní přesuneme naši pozornost na **daňové osvobození,** které nezakládá nárok na odpočet daně. V šesté směrnici se mu věnuje *článek 13 – Osvobození na území dané země*, vnitřně rozdělený na tři oddíly. Na rozdíl od koncepce předchozího článku 12, který sníženou sazbu daně nabízí členským státům jako alternativu základní sazby daně, daňové osvobození v článku 13 oddílu A a B je obligatorní. Výjimkou je třetí oddíl C, který umožňuje volbu mezi daňovým osvobozením a zdaněním. Směrnice dává členským státům v této oblasti i poměrně široký prostor pro volbu vlastních podmínek, za kterých bude daňové osvobození fungovat, čímž se poněkud „uvolňuje“ obligatornost jednotlivých ustanovení.

[237] Viz část 1.5.2, v tom zejména 21. novelizaci původního zákona o DPH zákonem č. 322/2003 Sb.

Aniž bychom si opět činili nárok na vyčerpávající komparaci, lze konstatovat, že tuzemský zákon o DPH **v roce 2006** splňuje požadavky šesté směrnice v oblasti daňového osvobození, resp. využívá i možné alternativy vybrané služby zdaňovat (např. nájem nemovitostí). Totéž platí pro stanovení podmínek, za kterých k osvobození dochází (např. u krátkodobého nájmu atp.). Teprve z hlubší analýzy by vyplynuly jisté diference týkající se např. školského vzdělání poskytovaného soukromými učiteli, daňového režimu v případě pozemků, na kterých stojí stavba nebo systému rekvalifikace.

Přesuneme-li se zpět do **roku 2004** jako roku vstupu České republiky do EU, byly zde z pohledu daňového osvobození učiněny první významné kroky k vytvoření souladu s komunitárním právem. K některým z nich došlo ještě do května 2004 (např. vykupování dluhů a pohledávek se přesunulo z daňového osvobození do režimu zdanění), po vstupu do EU potom proces „vyčišťování“ osvobozených plnění dále pokračoval (zejména šlo o přeřazení léčiv, potravin pro zvláštní výživu a zdravotnických prostředků z režimu osvobození do režimu zdaňování).

Str. 150
Vakát

Kapitola druhá

Incidence daní ze spotřeby

2.1 Spravedlivé zdanění spotřeby

Mezi požadavky na dobrý daňový systém se zahrnuje požadavek spravedlnosti a požadavek efektivnosti. V této kapitole je pojednáno o principu spravedlnosti u daní ze spotřeby. Principu efektivnosti, který vyjadřuje, že náklady spojené s výběrem daně mají být minimální, je věnována příloha č. 7 na CD-ROMu.

Princip spravedlnosti vyjadřuje, že rozdělení daňového břemene má být spravedlivé ve smyslu, že jednotlivci mají na daních platit spravedlivé podíly. Otázka však je, jaké podíly jednotlivců jsou spravedlivé. V literatuře jsou popsány různé názory či pojetí spravedlivého rozdělení daňového břemene nebo určení spravedlivých podílů jednotlivců na celkovém daňovém břemenu.

Klasickými dvěma principy daňové spravedlnosti jsou princip prospěchu (užitku) a princip platební schopnosti (schopnosti platit). S „ideální“ aplikací těchto principů v praxi jsou však spojeny různé metodologické a administrativně-technické obtíže, např. správné měření užitku z veřejných výdajů, resp. z působení vlády, nebo měření důchodu jako základu pro odvození platební schopnosti. Navíc, jak uvádí Musgrave-Musgraveová (1994), podle principu prospěchu lze uložit daně potřebné na financování veřejně zabezpečovaných statků v rámci funkce alokační, ale nelze uložit daně s cílem plnit funkci redistribuční. Mezi daněmi uloženými na základě prin-

cipu platební schopnosti a veřejným zabezpečováním statků, resp. alokační funkcí vlády, není přímý vztah. Zato tento princip úzce souvisí s redistribucí.

Podle principu prospěchu by měli poplatníci platit na daních podle toho, jaký prospěch (užitek) získávají ze zabezpečování statků vládou (veřejným sektorem), které jsou financovány z daní. Musgrave-Musgraveová (1994) popisují „obecnou daň z užitku". Jednotlivci by byli zdaněni podle ocenění užitku, který jim plyne ze spotřeby veřejně zabezpečovaných statků. Ocenění užitku jednotlivců však není ani teoreticky, natož prakticky triviální problém. Ocenění užitku závisí např. na cenové nebo důchodové elasticitě poptávky po veřejně zabezpečovaném statku. Elasticity se mohou lišit jak mezi jedinci navzájem, tak u jedinců pro jednotlivé statky. V závislosti na elasticitách, resp. jejich vztahu, by pak daně byly proporcionální, progresivní nebo regresivní.

Vedle „obecné daně z užitku" lze navrhnout „specifickou daň z užitku" (viz Musgrave-Musgraveová, 1994) pro financování konkrétního veřejně zabezpečovaného statku. Takovou daní by mohla být i selektivní spotřební daň, která souvisí se zabezpečováním určitého statku, např. spotřební daň z minerálních olejů v případě zabezpečení statku „dálnice". Daň pak lze využít místo zavedení poplatků za užití statku (např. daň z minerálních olejů místo tzv. mýtného). Je však třeba upozornit, že v případě využití selektivní spotřební daně, uvalené na spotřebu statku souvisejícího se statkem, který je z výnosu daně financován, místo uživatelského poplatku nemusí daň placená jednotlivci správně odrážet jejich užitky ze statku, který je z daně financován. Navíc, daň použitá místo uživatelského poplatku nemůže vládě poskytnout informace o poptávce po statku, protože je uvalena na spotřebu statku jiného, než je statek, který má být financován. Pro i proti samotnému účelovému určení určitých daní (jejich výnosů) na zabezpečení konkrétních statků existují argumenty.

Pro vytváření daňového systému je významnější princip platební schopnosti. Tento princip je také více zdůrazňován v souvislosti s přerozdělovací funkcí vlády. Na rozdíl od principu užitku neváže se rozhodování o uvalení daně na rozhodnutí o veřejném zabezpečení statků. Kritériem pro spravedlivé zdanění podle přístupu platební schopnosti je tzv. „rovná oběť", tj. část důchodu, které se poplatník vzdá ve prospěch vlády. V literatuře se obvykle diskutují důsledky tří pojetí „rovné oběti", a to absolutní, proporcionální a mezní, viz např. (Kubátová, 2003) nebo (Brown-Jackson, 2003).

Zdanění podle principu platební schopnosti obecně vyžaduje změření schopnosti platit daň. Schopnost platit může být vyjádřena různými způso-

by – nejčastějším způsobem je kvantifikace důchodu jedince. Alternativním způsobem vyjádření platební schopnosti může být spotřeba, která je objektem zdanění daněmi in rem neboli nepřímými daněmi. Musgrave-Musgraveová (1994) srovnávají oba objekty – důchod a spotřebu – z hlediska jejich vhodnosti pro zdanění na základě principu platební schopnosti.

Srovnání je založeno na předpokladu, že v případě zdanění spotřeby se současně zavedou úlevy závislé na velikosti rodiny a aplikují se progresivní sazby. Jsou-li uvedené způsoby zdanění srovnány na základě vymezení předmětu zdanění, tj. přírůstek bohatství a spotřeba v případě zdanění důchodu nebo všechny formy spotřeby v případě zdanění spotřeby, pak lze učinit závěr, že předmět daně ze spotřeby nezahrnuje, na rozdíl od důchodové daně, úspory. Otázka je, zda by se měla zdanit jen spotřeba, nebo i úspory. Pokud budeme úspory považovat za odloženou spotřebu, pak se jeví jako vhodnější využít daň ze spotřeby (ve srovnání s důchodovou daní), kdy jedinci se stejnou potenciální spotřebou nesou stejné daňové břemeno.

Všeobecná spotřební daň může být spravedlivá ve smyslu horizontální spravedlnosti, pokud je rovnost definována na základě spotřeby. Z hlediska principu vertikální daňové spravedlnosti lze obecnou spotřební daň považovat také za spravedlivou, protože ten, kdo má vyšší spotřebu, zaplatí vyšší daň. Avšak pokud je rovnost definována za základě důchodu, tak stav, kdy jedinci se stejným důchodem mají v závislosti na různých faktorech různou míru spotřeby a platí různě vysoké daně, neodpovídá principu horizontální daňové spravedlnosti.

Lze shrnout, že ve zdanění spotřeby lze princip platební schopnosti aplikovat v daleko menší míře ve srovnání s daněmi důchodovými. Jak však upozorňují Musgrave-Musgraveová (1994), je možné navrhnout osobní daň na výdaje (spotřebu), v jejíž konstrukci lze platební schopnost poplatníka nebo jeho specifické podmínky zohlednit.

2.2 Analýza přesunu a dopadu daní ze spotřeby

Než můžeme hodnotit, zda je daňové břemeno rozděleno mezi poplatníky spravedlivě – podle jakéhokoliv kritéria – je nutné identifikovat a kvantifikovat podíly jednotlivých poplatníků na celkovém daňovém břemenu. To je úkolem pro analýzu tzv. dopadu daní neboli incidenční analýzu.

Daňová incidence patří ke klíčovým problémům a výzkumným otázkám jak teorie veřejných financí, tak empirického výzkumu. Dopad (incidenci)

daní charakterizují Kotlikoff-Summers (1986) obecně jako efekty zdanění, resp. různých opatření v rámci daňové politiky, na rozdělení blahobytu nebo na ekonomickou rovnováhu.[238] Předmětem incidenční analýzy je zkoumání efektů zdanění např. na ceny a množství statků (výrobních faktorů) nebo na důchody (zisky). Metodologicky i prakticky korektní analýza problému, na koho skutečně mají daně dopad, je nutně spojena s analýzou tzv. daňového přesunu. Pak hovoříme o efektivním daňovém dopadu (naopak v případě nezohlednění přesunu daně hovoříme o legislativním neboli statutárním dopadu daně), který je z ekonomického hlediska mnohem zajímavější (ale také komplikovanější), protože právě tento dopad ovlivňuje ceny nebo důchody.

Na rozdíl od legislativního dopadu daně efektivně dopadají pouze na jednotlivce. Otázkou ale zůstává, zda na vlastníky výrobních faktorů prostřednictvím změn cen výrobních faktorů nebo na spotřebitele produkce prostřednictvím změn cen produkce.

Pro určení daňového břemene v incidenční analýze lze využít podle Fullertona-Rogersové (1991) dva přístupy. Za prvé, daňové břemeno, které bude přiřazeno jednotlivým subjektům, je odvozeno na základě vybraných předpokladů o přesunu dané daně. Předpoklady o přesunu mohou být vyvozeny jak z modelu dílčí rovnováhy, tak z modelu všeobecné rovnováhy. Pomocí tohoto přístupu je mezi subjekty alokováno celkové daňové břemeno (tzn. že celkové zaplacené daně jsou součtem alokovaných „částí“ daňového břemene). Model dílčí rovnováhy je vhodný pro zkoumání „jednodušších“ problémů či méně rozsáhlých jevů. Pro analýzu jevů, které mohou mít komplikovanější konsekvence, např. daňových reforem, zavedení nové fiskálně významné daně nebo významné změny ve správě daní, je naopak případnější aplikace modelu všeobecné rovnováhy.

Za druhé, je možné specifikovat chování subjektů jak na straně poptávky, tak na straně nabídky v modelu všeobecné rovnováhy a následně kalkulovat (odhadnout) konečné daňové břemeno pro jednotlivé subjekty. V rámci tohoto přístupu jsou kalkulovány změny v přebytcích spotřebitelů, jejichž součet může převyšovat celkové zaplacené daně.

Z hlediska výpočtů důchodů a daní je výhodnější první přístup. Naopak, výhody druhého přístupu spočívají v tom, že (1) je zjevné, jak jsou výsledky (výpočty – odhady daňových břemen) spojeny s odhady parametrů elasticit poptávky a nabídky, (2) daňová břemena nejsou na sobě nezávislá, naopak existuje mezi nimi interakce, (3) výsledky mohou být vyjádřeny pomocí veličiny založené na funkci užitku, jako např. ekvivalentní variace, která může zahrnovat i nadměrné daňové břemeno.

[238] Pojmy „dopad“ a „incidence“ jsou považovány za synonyma (podobně i „analýza dopadu“ a „incidenční analýza“).

I Kubátová (1996) odlišuje dva přístupy k měření dopadu, konkrétně daní ze spotřeby. V obou jsou využity poznatky o přesunu a dopadu daně, a to jednak v modelu dílčí, jednak v modelu všeobecné rovnováhy. V prvním přístupu je kvantifikace daňového břemene jednotlivých subjektů založena na tzv. incidenčních předpokladech o přesunu statutárně uvalené daně dopředu (na spotřebitele) nebo dozadu (na vlastníky výrobních faktorů). Ve druhém přístupu jsou využity sofistikované matematické modely celkové rovnováhy.

2.2.1 Přesun a dopad daní v modelu dílčí rovnováhy

Dopad zdanění na spotřebitele můžeme zjišťovat pomocí nástrojů analýzy individuální poptávky po určitém statku. Tato analýza je založena na rozhodování spotřebitele (jeho chování), který maximalizuje užitek při daném rozpočtovém omezení. Umožňuje zkoumat jednotlivé faktory, které ovlivňují poptávku (nakupované množství), především směr působení těchto faktorů (zda stimulují či naopak omezují spotřebu).

Mikroekonomická teorie předpokládá, že individuální poptávka po určitém statku (zboží) je funkcí ceny posuzovaného statku, ceny statků ostatních a důchodu jednotlivce. Daňová teorie doplňuje, že i většina daní má dva efekty, efekt substituční a efekt důchodový. Je zřejmé, že daně, ať již přímo nebo nepřímo, ovlivňují individuální poptávku, a využití metody mikroekonomické analýzy je tedy korektní.

2.2.1.1 Vliv důchodu na poptávané množství statků

Analyzujme, jak se bude vyvíjet poptávka po určitém statku při změně důchodu (rozpočtového omezení) spotřebitele. Ostatní faktory budeme považovat za konstantní. Z tohoto pohledu pak můžeme rozdělit statky do dvou základních skupin: na statky (1) normální a (2) méněcenné (inferiorní).

Analýza v prostředí konstantních cen je užitečným zjednodušením situace. Pro normální statky bude platit, že při růstu důchodu bude také růst nakupované množství. Naopak tomu bude u méněcenných statků, kde jejich spotřeba bude s růstem důchodu klesat. Tyto závěry jsou odvozeny z analýzy možných tvarů tzv. důchodové stezky expanze (Income Expansion Path,

IEP). Ta vyjadřuje, jak se vyvíjí podíl spotřebovávaných statků (modelově X a Y) při růstu důchodu.

Standardní grafická analýza dokáže smysluplně zachytit pouze rovnováhu na dvou trzích (viz Soukupová, 1998). Mohou nastat obecně tři různé situace. Pokud jsou oba statky normální, je v celém svém oboru IEP rostoucí s tím, že splňuje definici funkce (neotáčí se zpět). Přírůstek důchodu je rozdělen na nákup obou statků, i když bez další analýzy nelze nic říci o tom, zda rychleji poroste spotřeba X či Y.

Pokud jsou oba statky méněcenné, pak IEP je klesající a vede při růstu důchodu „zpět k počátku". Spotřeba se tedy nutně přesouvá ke statkům mimo modelové zobrazení. Pokud je ale jeden statek normální a jeden méněcenný, pak IEP vyjadřuje přesun důchodu do spotřebitelských nákupů zboží normálního na úkor zboží méněcenného (nejen relativně, jak tomu může být i v případě dvou normálních statků, kdy jeden má vyšší důchodovou elasticitu poptávky, ale i absolutně).

Konkrétní tvar IEP bude ovlivněn charakterem celého pole indiferenčních křivek. Z tohoto pohledu pak rozlišujeme statky na (1) žádoucí (Goods) a (2) nežádoucí (Bad). U statků žádoucích roste užitek spotřebitele při růstu spotřebovávaného množství (což může být umožněno např. růstem důchodu). Jinak je tomu u statků nežádoucích, kde spotřebitel preferuje menší množství statku před větším. Mohlo by se v tomto případě zdát, že nejlepší bude nespotřebovávat takový statek vůbec, ale v praxi buď (1) tato situace není možná (v případě komplementárních statků), nebo se (2) charakter statku mění s výší jeho spotřeby (po dosažení tzv. bodu nasycení začíná klesat celkový užitek – mezní užitek se stává záporným) a ze statku žádoucího se stává statek nežádoucí, což opět vede k nenulové spotřebě.

Soubor statků žádoucích pak dále můžeme dělit na dokonalé substituty a dokonalé komplementy. Toto třídění bude mít opět vliv na tvar IEP (a to odlišný v případě konstantních a v případě měnících se cen).

Pohyby po křivce IEP jsou v tomto případě primárně způsobeny důchodovým efektem (tzn. i důchodovým efektem daní). Shrnutí dělení statků v případě konstantních cen je v následují tabulce.

Tabulka č. 2.1 Schematické dělení statků podle preferencí a vztahu k důchodu

Preference (dáno polem indiferenčních křivek)	
Žádoucí (substituty a komplementy)	Nežádoucí

Vztah k důchodu	
Normální (nezbytné a luxusní)	Méněcenné

Pramen: *Vlastní klasifikace.*

Zatím jsme se věnovali změnám optimální kombinace spotřeby statku X a Y ve fyzických jednotkách způsobeným změnou důchodu (substitučnímu a důchodovému efektu). Můžeme se ale také zaměřit na změnu celkových výdajů (Px*X) na příslušný statek při změně důchodu. Z tohoto pohledu rozdělujeme statky normální na statky nezbytné, pro které platí, že výdaje na ně porostou pomaleji než důchod spotřebitele, a statky luxusní, u nichž výdaje na ně rostou rychleji než důchod. Je zřejmé, že celkové portfolio spotřeby jednotlivce je kombinací těchto statků (neuvažujeme-li úspory a statky méněcenné).

2.2.1.2 Vliv ceny na poptávané množství statků

Rozšiřme nyní naši analýzu o vliv změny ceny jednotlivých statků. Tím vlastně umožníme sledovat i změny důchodu nominálního, nejen reálného, jak tomu bylo v předchozí analýze, kdy jsme předpokládali neměnné ceny statků. Jakákoliv změna důchodu pak byla jak nominální, tak reálnou změnou – mezní míra substituce ve směně zůstávala v případě konstantních cen neměnná a vzhledem k tomu, že hledáme optimum (maximalizujeme užitek za daného rozpočtového omezení), zůstává i konstantní mezní míra substituce ve spotřebě (MRSc).[239]

[239] Mezní míra substituce ve spotřebě udává, o kolik musíme snížit spotřebu statku Y, když chceme koupit o jednotku více statku X, to za předpokladu zachování konstantního celkového užitku ze spotřeby, tzn. MRSc = dY/dX = MUx / MUy.

Pokud se mění ceny, mění se mezní míra substituce ve směně (MRSe).[240] Vyjadřuje, kolik jednotek zboží Y mohu pořídit, když se vzdám spotřeby jednotky X, aniž by se změnily celkové výdaje. V předchozí analýze byly změny ceny nulové, tedy změny podílu spotřeby mezi jednotlivými statky byly způsobeny pouze změnami v preferencích vyjádřených různými tvary indiferenčních křivek (klasifikaci statků na statky žádoucí, nežádoucí a indiferentní, kdy nesledujeme vliv cen, ale mezního užitku jednotlivého statku, viz v Soukupové (1998), Varianovi (1995) a dalších. Změna ceny ovlivňuje relativní výhodnost nákupů jednotlivých statků (zvýhodňuje spotřebu těch, které zlevňují), což můžeme považovat za impuls spouštějící substituční efekt (tedy i daňový substituční efekt). Snížení ceny daného statku se na křivce IEP projeví jejím přilnutím k příslušné ose, vyjadřující spotřebu zlevněného statku.

Společně se změnami rozpočtového omezení jsou změny ceny chápány jako hlavní faktor ovlivňující individuální poptávku. Pomocí indiferenční analýzy můžeme analyzovat vliv jak změny ceny poptávaného statku, tak statků ostatních, na poptávku. Na rozdíl od dílčí analýzy vlivu změn důchodu, kdy primárně docházelo ke změnám v poloze rozpočtového omezení (rovnoběžné posuny nahoru či dolů), při změně cen dochází ke změně sklonu rozpočtového omezení, mění se tedy mezní míra substituce ve směně (MRSe).[241]

Pro analýzu změny poptávky vlivem změny ceny se konstruuje tzv. cenová spotřební křivka (Price Consumption Curve, PCC), která je základním nástrojem pro odvození křivky poptávky (v klasickém pojetí jako závislost ceny a množství).[242] V případě, že je záporně skloněná, pak s růstem ceny poptává spotřebitel méně dražšího statku, ale také statků ostatních (nesubstituuje, event. efekt substituční je menší než důchodový – viz dále). Naopak, pokud je PCC pozitivně skloněná, roste s poklesem ceny spotřeba obou statků. To bude mít důležité implikace hlavně pro hodnocení míry, v jaké jsou statky komplementy či substituty.

[240] Mezní míra substituce ve směně MRSe je rovna (-dY/dX) při konstantním výdaji I, tzn. Px / Py. Je také rovna absolutní hodnotě směrnice rozpočtového omezení.

[241] Vzhledem k předpokladu maximalizace užitku pak můžeme dovodit, že změna MRSe vede nutně ke změně MRSc, neboť v bodě optima se křivky vyjadřující omezení a užitkovou funkci dotýkají, viz Varian (1995).

[242] Změna ceny se projevuje posunem po PCC v modelu X x Y vyjádřeném kvantitativně ve fyzických jednotkách a zároveň se projeví jako posun po křivce poptávky v modelu Px x X vyjádřeném ve výdajích.

Cena (její změna) ovlivňuje poptávku dvěma principiálně odlišnými kanály, a to prostřednictvím změny relativních cen, a prostřednictvím změny reálného důchodu. Vliv ceny tak můžeme rozložit na dvě části – substituční a důchodový efekt.

Substituční efekt znamená změnu poptávaného množství v důsledku substituce statku relativně dražšího statkem relativně levnějším. Z pohledu modelu se jedná o posun po indiferenční křivce (tedy při konstantním užitku) doprovázený změnou MRSc (MRSe).[243] Důchodový efekt znamená také změnu poptávaného množství, ale v důsledku změny reálného důchodu, který se mění vlivem změny ceny. Můžeme tedy hovořit o přímém vlivu ceny na poptávané množství (substitučním efektu) a nepřímém vlivu (důchodovém efektu), kdy cena ovlivňuje nejdříve důchod (jeho kupní sílu) a pak teprve poptávané množství. Indiferenční analýza umožňuje tyto dva efekty izolovat.

Rozklad celkového efektu na efekt substituční a efekt důchodový můžeme provést následovně. Je nutné sestrojit pomocnou linii rozpočtového omezení, která má následující vlastnosti: (1) je rovnoběžná s novou linií rozpočtu (čímž eliminujeme změnu relativních cen) a (2) dotýká se indiferenční křivky, která odpovídá původnímu užitku. Vlastně provádíme eliminaci důchodového efektu změny ceny pomocí kompenzace změny reálného důchodu tzv. kompenzující variací, tzn. že zvyšujeme uměle důchod, což vede obecně k růstu spotřeby obou statků.

Odlišení substitučního a důchodového efektu je důležité proto, že mohou mít rozdílné efekty. Substituční efekt je vždy negativní.[244] U důchodového efektu ale musíme konkrétní tvrzení specifikovat pro různé druhy statků. Pro normální statky je důchodový efekt také negativní. Pokles ceny normálního statku zvyšuje kupní sílu původního rozpočtového omezení, a tedy roste spotřeba. Pro méněcenné statky je důchodový efekt pozitivní. Pokles ceny způsobí také růst reálného důchodu, ale s tím je u méněcenných statků spojen pokles spotřeby.

Celkový efekt je tedy výslednicí působení substitučního a důchodového efektu. Obecně se předpokládá, že výsledný efekt je negativní, tedy že platí empirická poučka, že při poklesu ceny roste spotřeba. Situace, kdy tomu tak není, se nazývá tzv. Giffenův paradox, kdy je poptávka opačně skloně-

[243] Ke změně MRSc (MRSe) nedojde v případě zvláštního uspořádání pole indiferenčních křivek (utilitaristické pojetí), kdy jsou indiferenční křivky přímkami – je zde porušen axiom konvexicity, viz Varian (1995).

[244] Negativní proto, že pohyb cenové hladiny a poptávaného množství je protisměrný.

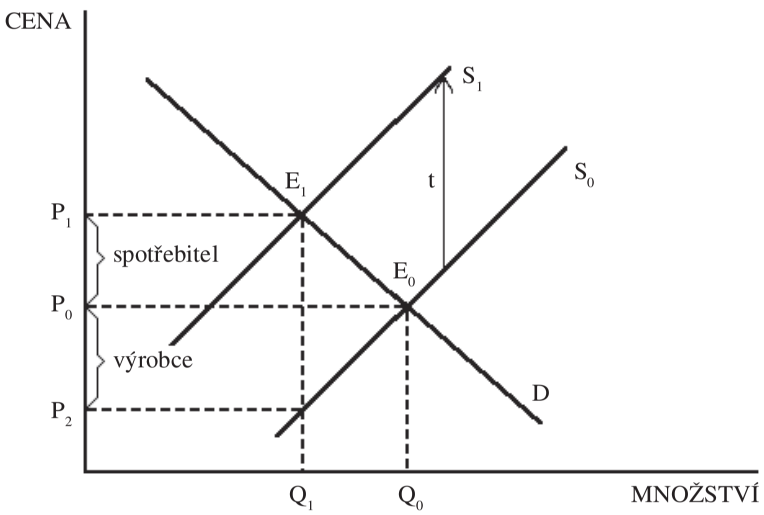
ná, tzn. že s růstem ceny roste poptávané množství. Tato situace přichází v úvahu v případě, že současně výdaje na určitý statek tvoří značnou část všech výdajů, je to statek nezbytný k uspokojení základních potřeb a nejsou vhodné substituty. Pozitivní důchodový efekt je pak větší než negativní efekt substituční. Pokud cena Giffenova statku roste, pak výrazně klesá reálný důchod, ale protože není možná substituce a zároveň není možné snížit spotřebu vzhledem k tomu, že se jedná o nezbytnou potřebu, pak musí dojít k poklesu spotřeby jiného zboží a k přesunu ušetřených zdrojů do výdajů na Giffenův statek.

2.2.1.3 Přesun a dopad daně v konkurenčním prostředí

Výše zmíněná mikroekonomická analýza poptávky spotřebitele je základnou pro analýzu dopadu zdanění. Správný odhad (a pochopení) charakteru zdaňovaného statku je nutný pro odvození spotřebitelského chování při zdanění, a tedy i poznání změn v nabídce a poptávce a ceně produkce po zdanění.

V konkurenčním prostředí lze graficky zobrazit přesun daně následovně.

Obrázek č. 2.1 Přesun a dopad daně na konkurenčním trhu



Pramen: *(Kubátová, 2000).*

Na výrobek je uvalena daň t. Daň posouvá křivku nabídky S_0 do S_1 a dochází k nastolení nového rovnovážného stavu. Kupující platí cenu p_1. Výrobce realizuje cenu $p_2 = p_1 - t$. I když předpokládáme, že daň je uvalena na výrobce (proto posouváme křivku nabídky), část daně nese i spotřebitel (ve výši $p_1 - p_0$). Tento přesun je závislý na vzájemném poměru sklonů křivek nabídky a poptávky.

Lze dokázat, že

$$Td = (Es \times t) / (Es\text{-}Ed) = (Es \times t) / (Es + |Ed|),$$

kde:
Td = daň přesunutá na spotřebitele,
Es/d = příslušné elasticity.

Roste-li elasticita poptávky Ed (Ed<0), Td klesá. Kvantifikace vztahu mezi Es a Td je komplikovanější, protože se Es vyskytuje jak v čitateli, tak ve jmenovateli. Můžeme ale provést derivaci Td podle Es, ze které plyne, že existuje přímá úměra mezi Td a Es.

Lze dokázat, že v případě lineárních křivek nabídky a poptávky při uvalení jednotkové daně je daň rozdělena mezi výrobce a spotřebitele nepřímo úměrně jejich příslušným elasticitám. Platí následující vztahy:

$$Td = t * Es/E,$$
$$Ts = t * Ed/E,$$

kde:
t = uložená daň,
Td = daň přesunutá na spotřebitele,
Ts = daň, kterou nese výrobce,
E = Es – Ed = Es + |Ed|.

Závěry jsou následující: (1) přesun na spotřebitele je přímo úměrný velikosti daně (t), (2) přesun na spotřebitele je nepřímo úměrný elasticitě poptávky |Ed| (v absolutním vyjádření) a (3) přesun na spotřebitele je přímo úměrný elasticitě nabídky (Es).

Uvedené závěry jsou sice zjednodušené, ale v případě alespoň přibližné představy o vzájemném vztahu elasticit umožňují zachytit předpokládané chování základu daně v měnících se ekonomických podmínkách vyjádřených důchodem spotřebitele (jde o zjišťování tzv. důchodové elasticity daně,

viz Variana (1995). Díky tomu můžeme např. posoudit daně z hlediska makroekonomického stabilizačního působení.

K pokročilejší analýze důchodové elasticity daně ze spotřeby můžeme s výhodou využít následujícího rozkladu. Vyjádříme důchodovou elasticitu výnosu daní ze spotřeby (E) pomocí dvou komponent, a to (1) vztahu výnosu daně a spotřeby jako základu daně (první člen) a (2) vztahu základu daně a důchodu (druhý člen). Je zřejmé, že první komponenta je primárně závislá na použité sazbě (pevná, relativní lineární či relativní progresivní), druhá komponenta je důchodovou elasticitou poptávky po zdaňovaném zboží.

$$E = E_{dv} \times E_{zd} = \left(\frac{\frac{DV_1 - DV_0}{DV_0}}{\frac{ZD_1 - ZD_0}{ZD_0}} \right) \times \left(\frac{\frac{ZD_1 - ZD_0}{ZD_0}}{\frac{Y_1 - Y_0}{Y_0}} \right)$$

kde

ZD_t = základ daně v jiném než hodnotovém vyjádření (např. v kusech, objemech apod.),

DV_t = výnos daně v období t,

Y_t = důchod poplatníka v období t,

E_{dv} = elasticita výnosu daně a jejího základu,

E_{zd} = elasticita základu daně a důchodu.

První komponenta rozkladu je závislá na použité sazbě a je plně v pravomoci tvůrců daňových systémů. Druhá komponenta elasticity E je důchodová elasticita základu daně E_{zd}. Pro normální statky bude platit, že při růstu důchodu bude také růst nakupované množství ($E_{zd} > 0$). Naopak tomu bude u méněcenných statků, kdy jejich spotřeba bude s růstem důchodu klesat. Normální zboží je pak dále děleno na zboží luxusní ($E_{zd} > 1$) a nezbytné ($E_{zd} < 1$). To bude mít logicky významné implikace pro odhad chování výnosu daní v případě růstu důchodu. Pokud se bude jednat o zdanění luxusního zboží, pak lze očekávat výrazný růst základny této daně v případě rostoucího důchodu (ekonomika je např. v konjunktuře). V případě nezbytného zboží nebude výnos růst tak rychle jako důchod. Opačné implikace lze odvodit pro situaci ekonomiky v recesi.

Nyní si již můžeme dovolit předběžné (spíše teoretické) zhodnocení dopadů např. spotřebních daní v České republice. Analyzujeme-li systém těchto

daní a charakter statků, které podléhají spotřebním daním, můžeme konstatovat, že:

- vzhledem k použitým sazbám bude Edv většinou blízké 1,
- zdaňované statky jsou většinou statky normálními, navíc spíše nezbytné spotřeby [E_{dv} = (0,1), tedy E = (0,1)],
- většinou se jedná o statky, které nemají v praxi dostupné substituty.

Dá se odvodit, že v případě růstu důchodu budou růst i výnosy z těchto daní, ale pomaleji (E = 0, 1). V případě změny ceny daného zboží (například administrativní zvýšení sazeb daně) nedojde k výraznějšímu poklesu spotřeby zdraženého statku, protože nelze provést substituci, což implikuje teoretickou možnost zvyšovat příjmy veřejného rozpočtu zvyšováním sazeb daní ze spotřeby.

Analýza přesunu daně v dokonale konkurenčním prostředí byla dále v literatuře obohacena o dopady v monopolním prostředí (výrobce je monopolistou). Tato analýza má svá specifika, ale primárně vychází z analýzy popsané výše. Monopol určuje množství a ceny na základě rovnosti mezních nákladů a mezních výnosů. Daňový přesun pak může být od 0 % až do více než 100 % podle tvaru křivky mezních veličin. Příklady jednotlivých situací uvádí např. Kubátová (2000).

2.2.2 Analýza dopadů zdanění v modelu všeobecné rovnováhy

Ekonomové si byli dlouho vědomi toho, že analýza dopadu daní v modelu dílčí rovnováhy je dosti zjednodušená a její vypovídací schopnost není dostačující pro zachycení komplexnějších dopadů zdanění na chování ekonomických subjektů. Trvalo ale více než 70 let, než se podařilo odvodit model, který by mohl být považován za základ pozdějších snah o zachycení dopadu zdanění v rámci všeobecné rovnováhy.[245] Stalo se tak v průkopnické práci Harbergera (1962). Vědecký ekonomický svět správně rozpoznal metodologický potenciál jeho práce a od té doby celé řady ekonomů tento model dále

[245] Za začátky exaktnějšího sledování dopadu daní v modelu dílčí rovnováhy lze považovat Marshallovy práce z 80. a 90. let 19. stol. (původní pramen: Marshall, A. Principles of Economics. London Macmillan and Co. 1890), i když již francouzští fyziokraté v 18. století, jejichž hlavním představitelem byl Francois Quesnay, považovali za vhodné ty daně, které skutečně doléhají na toho, kdo je určen v zákoně k jejich odvedení. Proto také snad jako jediní ekonomové byli zastánci daňového monismu, konkrétně prosazovali jedinou daň, a to daň z půdy.

propracovávaly, odstraňovaly nebo alespoň zmírňovaly původní omezení předpokladů a později s rozvojem možností výpočetní techniky obohatily komparativně – statický charakter modelu o dynamickou dimenzi. Excelentní přehled geneze modelů všeobecné rovnováhy učinili Metcalf-Fullerton (2002).

2.2.2.1 Předpoklady modelu a jeho funkční vztahy

Původní Harbergerův model (Harberger, 1962) se zabývá pouze dopadem daně z příjmů právnických osob (v našem legislativní pojetí). Byl ale dále modifikován a některá jeho rozšíření a interpretace umožňují sledovat i dopad jiných daní. Model je vystaven na následujících předpokladech (viz Kubátová, 2000 nebo Rosen, 2004), navazujících na modely 2 X 2 X 2 známé z mikroekonomické analýzy všeobecné rovnováhy (viz Soukupová, 1998).

Ekonomika je rozdělena do dvou sektorů, korporátního a nekorporátního, přičemž každý vyrábí příslušný statek (X, Y). V každém sektoru jsou zaměstnávány dva výrobní faktory – práce L a kapitál K. Předpokládá se, že daň z příjmů právnických osob je uvalena pouze na zisky v korporativním sektoru (pozdější rozšíření modelu umožňovala sledovat i jakékoliv jiné daně pouze s tím omezením, že byly uvaleny pouze v jednom sektoru, viz Metcalf-Fullerton (2002). Výroba v obou sektorech je charakteristická Cobb-Douglasovou produkční funkcí homogenní stupně jedna (z ekonomického hlediska se jedná o produkční funkci s konstantními výnosy z rozsahu). Model pracuje s dokonale konkurenčními trhy jak faktorů, tak výrobků. To ve svém důsledku znamená, že jak práce, tak kapitál jsou nakupovány a prodávány za ceny na úrovni svých mezních produktů a jsou mobilní mezi sektory. Platí tedy, že v ekonomice existuje pouze jedna cena kapitálu a jedna cena práce.[246] Model dále předpokládá, že spotřebitelé mají identické preference (indiferenční křivky) vyplývající z homotetické užitkové funkce, což je obdobný předpoklad jako homogenita stupně jedna u produkční funkce.

Dopady daně jsou v modelu analyzovány pouze v dlouhém období, protože pro krátké období by bylo jen málo pravděpodobné splnění předpokladu mobility výrobních faktorů. Také se ukázalo, že závěry o dlouhodobém dopadu daně jsou důležitější jak z hlediska teoretického, tak praktického. Krátkodobé dopady daní byly analyzovány až později, v souvislosti s více méně úspěšnými snahami model dynamizovat. Model přímo neanalyzuje důchodové efekty daní, proto je vhodnější pro zkoumání buď dopadu malých změn daně (přírůstku nebo snížení), nebo nahrazení jedné daně daní druhou, kdy celkový důchod spotřebitele zůstává nezměněn. Pozdější modifikace modelu (viz McLure-Thirsk, 1975) umožnily sledovat i změny velkého rozsahu se zakomponováním důchodového efektu.

[246] Důsledek dokonalé mobility faktorů mezi sektory.

Model je vystavěn následovně. Jak již bylo výše uvedeno, sleduje rovnováhu na trhu dvou statků, např. X a Y, které jsou vyráběny pomocí pracovních vstupů L a K. Označme a_{xl} jako počet hodin práce, která je použita při (nákladově efektivní) výrobě jednotky zboží X, a a_{xk} označme množství kapitálu používaného k výrobě jednotky zboží X. Obdobně definujme a_{yl} a a_{yk}. Harberger pak zavádí pojem relativně více pracovně náročné zboží (např. X), pro které platí následující nerovnost

$$(a_{xl}/a_{xk}) > (a_{yl}/a_{yk}). \tag{1}$$

Tento pojem a z něho vyplývající implikace jsou velmi důležité v následující analýze. Můžeme ho považovat za hlavní příspěvek Harbergera k teorii dopadu daní v kontextu všeobecné rovnováhy. Nákladovou funkci můžeme jednoduše popsat následujícím vztahem, který vyjadřuje chování nákladů v podmínkách dokonalé konkurence.

Můžeme psát, že

$$c_x(\text{jednotkové}) = wa_{xl} + ra_{xk,} \tag{2}$$

kde r a w jsou ceny kapitálu a práce.

Navíc platí, že výrobce nerealizuje nadměrný zisk, tzn. že vyrábí na úrovni svých průměrných nákladů, proto

$$p_x = c_x = wa_{xl} + ra_{xk.} \tag{3}$$

Výše zmíněné vztahy platí také vzhledem ke striktnímu předpokladu dokonalé mobility výrobních faktorů,[247] proto není nutné rozlišovat w_x a w_y, neboť $w_x = w_y$. Rovnice se někdy nazývá *křivkou nulového zisku*, protože v určité formě vyjadřuje veškeré kombinace ceny kapitálu a práce, při kterých se zisk firmy při dané ceně rovná nule. Lze ji modifikovat do následu-

[247] To je také jeden z důvodů, proč Harberger původně odvozoval model pro zachycení dlouhodobých ekonomických vazeb, protože předpoklad mobility výrobních faktorů je splněn spíše v dlouhém období.

jícího tvaru, který je užitečný při grafické interpretaci přesunu daní. Modifikace spočívá v osamostatnění ceny kapitálu r na levé straně a transformaci zbytku rovnice na pravé straně na vektorovou formu zápisu přímky (model pracuje s lineárními produkčními vztahy).

Výsledkem je následující tvar rovnice křivky nulového zisku pro zboží X:

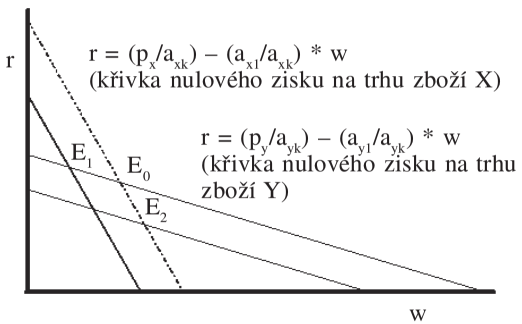
$$r = (p_x/a_{xk}) - (a_{xl}/a_{xk}) * w \qquad (4)$$

a obdobně pro zboží Y:

$$r = (p_y/a_{yk}) - (a_{yl}/a_{yk}) * w. \qquad (5)$$

Je zřejmé, že se jedná o přímky, které vyjadřují skutečnost, že s růstem horizontální proměnné (ceny práce w) musí nutně docházet k poklesu proměnné vertikální (ceny kapitálu r). Rovnováha se nutně ustálí právě v jejich průsečíku.[248] Míra poklesu křivek je dána pro X hodnotou (a_{xl}/a_{xk}) a pro Y hodnotou výrazu (a_{yl}/a_{yk}). Otázkou ale je, která z křivek klesá rychleji. Vrátíme-li se k nerovnici 1, vyjadřující výrobní náročnost jednotlivých výrobních sektorů, pak zjistíme, že sklon křivek nulového zisku je dán přesně výrazem vyjadřujícím výrobní náročnost daného sektoru. Pokud bude zboží X pracovně více náročné, pak platí nerovnost $(a_{xl}/a_{xk}) > (a_{yl}/a_{yk})$, tzn. že rychleji klesá *křivka nulového zisku* pro zboží X. Graficky to lze vyjádřit následovně.

Obrázek č. 2.2 Grafická analýza Harbergerova modelu



Pramen: *Vlastní úprava.*

[248] Pokud by se vůbec křivky neprotínaly, jednalo by se o model ekonomiky, která nekonverguje k rovnováze, a tento přístup by v tomto případě nebyl použitelný. Ale v praxi se s tím setkáváme pouze výjimečně, viz teorie divergující ekonomiky nebo ekonomiky explozivního typu.

Před uvalením daně se rovnováha na trhu sektorů ustaví na E_0. Pokud předpokládáme zdanění spotřeby zboží X (například), přesun daně podle teorie dílčí rovnováhy způsobí, že se cena *po zdanění* výrobku X sníží (tzn. že část daně nesou také výrobci). Cena p_x je v rovnici *křivky nulového zisku* pouze u výrobku X, kdy ovlivňuje polohu křivky (tzn. že změny p_x způsobí rovnoměrné posuny křivky, při snížení p_x dolů, při zvýšení ceny p_x nahoru).

Pozorujme nyní, jak se změní rovnovážné ceny kapitálu a práce po uvalení daně ze spotřeby (v jednom sektoru). Vidíme, že posun křivky nulového zisku u zboží X vlivem snížení ceny po dani povede k nastolení nové rovnováhy v bodě E_1. Pro tento rovnovážný stav je charakteristické, že po uvalení daně vzrostla cena kapitálu a klesla cena práce. Pokud bychom naopak uvažovali zdanění spotřeby u zboží Y, je možné dovodit, že poroste cena práce a bude klesat cena kapitálu. To je jádrem Harbergerova produkčního efektu uvalení daní ze spotřeby v modelu všeobecné rovnováhy.

2.2.2.2 Interpretace implikací modelu

Ekonomická interpretace implikací modelu je následující. Pokud je uvalena daň na spotřebu zboží X, jeho relativní cena před zdaněním zřejmě poroste, i když ne nutně o celou daň. Poklesne tak poptávané množství a dojde k substituci, a tedy k růstu spotřeby (poptávky) zboží Y. Výsledkem je pokles produkce zboží X a růst produkce zboží Y. To je ale spojeno s přesunem výrobních kapacit mezi sektory, v našem případě ze sektoru vyrábějícího zboží X do sektoru vyrábějícího zboží Y. Pravděpodobně je ale podíl kapitálu a práce v odvětvích různý, tzn. že logicky dojde k nerovnováze na trhu Y, kde bude kapitál buď přebývat (pokud bylo X kapitálově náročnější), nebo naopak chybět (pokud bylo X pracovně náročnější).

Jedinou cestou, jak nastolit rovnováhu, je změnit ceny výrobních faktorů. Předpokládejme, že X je kapitálově více náročné (statistiky těchto náročností jsou součástí statistik národních účtů), tzn. relativně velké množství kapitálu musí být absorbováno sektorem vyrábějícím Y, kam se jak práce, tak kapitál přesunou. Kapitálu je v sektoru výroby Y nadbytek, a proto musí klesnout jeho cena, aby bylo možné docílit plné zaměstnanosti výrobních faktorů. Je nutné si uvědomit, že takto klesne i cena kapitálu původně v sektoru Y již využívaném a také ve zbytku sektoru X. Zdanění výrobku X tak vedlo k poklesu výnosu z toho výrobního faktoru, který byl při jeho výrobě využíván intenzívněji.

Model všeobecné rovnováhy rozšiřuje naše poznání přesunu a dopadu daní tím, že bere v úvahu i jisté aspekty (faktorovou náročnost) související

s výrobou daných produktů a z toho vyplývající přesun daně na další trhy (trhy výrobních faktorů).

2.2.3 Měření přesunu a dopadu daní ze spotřeby

Břemeno daní ze spotřeby může být odhadnuto na základě incidenčních předpokladů o přesunu daně do konečné ceny pro spotřebitele. O daních ze spotřeby se předpokládá, že daň buď celou nesou spotřebitelé, nebo že se daň rozdělí mezi spotřebitele a výrobce. Kubátová (1996) uvádí, že v incidenčních analýzách se za poplatníky daní ze spotřeby většinou považují spotřebitelé. Jackson-Brown (2003) citují studie, ve kterých se předpokládal 100% přesun daně do ceny (takový předpoklad např. použilo ministerstvo financí Velké Británie), i studii Jonese a Posnetta, kteří předpokládali přesun 80%. Podobně Kubátová (1996) uvádí přehled incidenčních analýz, ve kterých byl zaveden předpoklad o 100% přesunu daně na spotřebitele. Jackson-Brown (2003) připomínají, že přestože lze v modelech plný přesun daně na spotřebitele očekávat pouze za zvláštních podmínek, je možné z výsledků empirických analýz dopadu v modelu dílčí rovnováhy vyvodit, že plný přesun je vhodnou aproximací skutečného přesunu, aspoň v krátkém období. Diskusi o reálnosti tohoto a dalších předpokladů incidenčních analýz viz v (Kubátová, 1996).

Příklady využití modelu dílčí a modelu všeobecné rovnováhy v empirickém výzkumu incidence daní ze spotřeby uvádí Brown-Jackson (2003). Jednou ze studií je analýza vlivu změny v sazbě selektivních spotřebních daní na ceny zdaněných výrobků v USA. Dopad selektivních spotřebních daní na ceny vybraných zboží v USA (ve vybraných průmyslových odvětvích) byl analyzován na základě porovnání změny v dani a změn v cenách zboží před a po změně v dani. Změnu v cenách zboží zatížených spotřební daní lze sledovat pomocí vývoje cenových indexů.

Analýza vycházela z předpokladu, že jedině změny v daních povedou ke změnám cen zboží. Takový předpoklad je nutně zjednodušený, neboť ke změně ceny zboží nemusí vést pouze změna v dani na dané zboží. Dále je třeba odlišit krátkodobé a dlouhodobé efekty změny v dani na cenu zdaněného zboží. Eliminace vlivu jiných faktorů na změnu ceny je metodologickým problémem. Pokud nelze odstranit jiné vlivy zcela, je zapotřebí detailnějšího vysvětlení změny ceny, tzn. snažit se zohlednit i jiné faktory, které mohly cenu ovlivnit.

Analýza ukázala, že po změně sazby spotřební daně na určité zboží došlo ke změně ceny tohoto zboží. V některých případech došlo dokonce po určité době k další změně v ceně. Rozsah změny ceny však nemusel odpovídat rozsahu změny sazby. Změny v cenách, resp. „odchylky“ v mírách změn daňové sazby a ceny zdaněného zboží, byly vysvětlovány různě – např. způsobem kalkulace ceny, velikostí cenové elasticity poptávky po daném zboží, vývojem agregátní poptávky v celé ekonomice nebo růstem deficitu federálního rozpočtu způsobeným poklesem daňového výnosu v důsledku poklesu daňové sazby.

Další studií byla analýza dopadu daně z cigaret, ve které byl zkoumán efekt změny v ceně cigaret, způsobený změnou daně na cigarety, na poptávku po cigaretách. V souvislosti s analýzou dopadu daně z cigaret je zajímavý problém, zda zdanění cigaret ovlivňuje rozhodnutí jedince kouřit či přestat kouřit a v jakém rozsahu kouřit. Pro analýzu „dvojího“ rozhodnutí jedince o kouření (ano/ne a „kolik“) byly vyvinuty „modely s dvojitou překážkou“. Pomocí takového modelu lze např. odhadnout cenovou elasticitu poptávky po cigaretách, kterou lze „rozdělit“ na „efekt kouřit“ a „efekt množství“. Bylo upozorněno na to, že návyk u kuřáků snižuje cenovou elasticitu poptávky po cigaretách, což lze v modelu zohlednit pomocí tzv. efektu „tolerance“ a „abstinence“. Dále, vliv ceny, resp. daně, na kouření může být různý u různých skupin spotřebitelů (rozdělených např. podle věku).

2.3 Dopad daní ze spotřeby na důchody – redistribuční efekt daní

Protože je při konstrukci daňového systému kladen důraz na princip platební schopnosti, je spravedlivé rozdělení daňového břemene posuzováno na základě dopadu daně na důchody poplatníků a sledován je poměr zaplacených daní a důchodů jednotlivých poplatníků, a to zejména z hlediska rozdělení důchodů. Lze uvést, že uvalení daně většinou vede k přerozdělení důchodů (bohatství) mezi jedinci a zkoumání redistribučního efektu daní je založeno na srovnání rozdělení důchodů před a po zdanění, resp. před a po změně ve zdanění.[249] Redistribučním efektem chápeme změnu v rozdělení

[249] Přístupy k analýze rozdělení důchodů před a po zdanění viz např. v (Klazar, Slintáková, 2004).

příjmů (důchodů) jedinců nebo domácností v důsledku zdanění. Je možné předpokládat, že daně ze spotřeby ovlivňují rozdělení důchodů (bohatství) jedinců.

Při zkoumání dopadu daní na důchody, resp. na rozdělení důchodů, nás zajímá, jak se vyvíjí podíl zaplacených celkových daní nebo určité daně na důchodu jedince (domácnosti) při růstu důchodu. V případě daní ze spotřeby, jejímž objektem není důchod, lze podíl „daň/důchod" rozložit na součin podílu „daň/základ daně", kterým je spotřeba, a podílu „základ daně/důchod". Dopad daní ze spotřeby na důchody jedinců (domácností) je determinován výdaji jedinců (domácností) na statky podléhající daním ze spotřeby a projeví se prostřednictvím změn v cenách zdaněných statků.

Na základě vztahu mezi daňovým břemenem a důchodem poplatníka můžeme daně charakterizovat jako proporcionální, progresivní nebo regresivní. Je-li podíl daně na důchodu rostoucí funkcí důchodu, pak mluvíme o progresivní dani a naopak, klesá-li s rostoucím důchodem podíl daně na důchodu, považujeme daň za regresivní. Vyvíjí-li se podíl daně na důchodu rovnoměrně, jde o daň proporcionální. Míru daňové progresivity Kinkor (1994) definuje jako „míru rozdílnosti daňové zátěže jednotlivých typů poplatníků podle výše jejich příjmů". Pro měření progresivity daně slouží různé metody. Je třeba odlišit metody pro měření lokální a pro měření globální progresivity.[250] Výsledky měření globální progresivity daní ukazují také vliv daní na (pře)rozdělení příjmů. V souvislosti s přerozdělením důchodů vlivem zdanění se za progresivní zdanění považuje stav, kdy se nerovnost rozdělení důchodů po zdanění sníží (porovnává se stav před se stavem po zdanění).

Stupeň progrese u daní ze spotřeby závisí mj. na důchodové elasticitě poptávky po zdaněném statku: je-li elasticita rovna jedné, je daň proporcionální, je-li elasticita větší než jedna, je daň progresivní, a je-li elasticita menší než jedna, je daň regresivní. Dále, je třeba odlišit dopad daně z hlediska důchodu a z hlediska spotřeby. Např. všeobecná spotřební daň může být z hlediska spotřeby proporcionální, avšak z hlediska důchodu regresivní za předpokladu, že podíl spotřeby na důchodu s růstem důchodu klesá. Navíc, spotřebitelé se stejnými důchody, ale rozdílnými preferencemi jsou zdaňováni různě.

O daních ze spotřeby, zvlášť o selektivních spotřebních daních, a zejména o selektivních spotřebních daních na alkohol, cigarety nebo pohonné hmoty, se obecně soudí, že jsou regresivní. Např. Musgrave-Musgraveová (1994) uvádí, že selektivní spotřební daně uložené na nezbytné statky mají „tendenci být regresivní" a daň uložená na luxusní statky „má tendenci k progresivitě". K takovým závěrům vede předpoklad, že podíl spotřeby na důchodu je u nízkopříjmových skupin jedinců (domácností) vyšší než u jedinců (domácností) s vyššími důchody, a proto poměrně více utratí za zboží a služby podléhající spotřebním daním chudší jedinci. Také o všeobecné spotřební dani se obvykle tvrdí, že za předpokladu, že podíl spotřeby na důchodu bude klesat s rostoucím důchodem, bude její dopad regresivní. Např. Caspersen-Metcalf (1993) připomínají studie, ve kterých se uvádí, že DPH je regresivní, resp. že by zavedení DPH v USA mělo regresivní dopad (většinou se však uvažovalo o DPH s jednotnou sazbou a bez osvobození od daně).

Výsledný redistribuční efekt daní ze spotřeby však nemusí být vždy takto jednoznačný. Výsledky incidenčních analýz a závěry z nich vyvozené záleží jednak na teoretických předpokladech, ze kterých vychází metodologie konkrétní empirické analýzy, např. předpokladech o přesunu a dopadu daně, jednak na použité metodě analýzy empirických (statistických) dat. Např. v dlouhém období nemusí platit předpoklad o klesajícím průměrném sklonu ke spotřebě, což by znamenalo, že z hlediska dlouhého období je míra regrese všeobecné daně ze spotřeby nižší. Poterba (1989) cituje Pechmana, který se domnívá, že regresivní dopad všeobecných nebo selektivních daní ze spotřeby na nejchudší jedince se zmírní či dokonce odstraní, použijeme-li v analýze dopadu místo ročních dat data za delší období. Navíc, Brown-Jackson (2003) připomínají, že je korektní zohlednit i příjem sociálních transferů, které plynou v poměrně vyšší výši právě chudším jedincům (domácnostem) a které mohou kompenzovat jejich „výdaje" na daně ze spotřeby.

Východiskem analýz dopadu daní na důchody jedinců je model dílčí nebo všeobecné rovnováhy, např. Harbergerův model. Implikace teoretických modelů jsou využity pro rozdělení daňového břemene mezi jedince, kteří jsou rozděleni do příjmových skupin podle výše jejich příjmů. Dále, existují jak modely, ve kterých je daňové břemeno rozděleno mezi jedince na základě ročních příjmů, tak modely, které zkoumají dopad daní z hlediska rozdělení jedinců podle jejich celoživotních příjmů.

V následujícím textu jsou stručně naznačeny některé teoreticko-metodologické problémy analýzy progresivity daní ze spotřeby. Nejprve uvažujme o dani z obratu, která je uvalena na každé spotřební zboží. Předpokládáme,

[250] Podrobněji viz např. Kinkor (1994).

že daň nemá vliv na výši mezd a náklady produkce, což znamená, že daň z obratu bude ovlivňovat reálný důchod. Jestliže budeme abstrahovat od daně z úspor a z kapitálových statků, pak daňové břemeno domácností bude záviset na tom, v jakém poměru rozdělí svůj příjem mezi spotřebu a úspory. V případě, že podíl spotřeby na důchodu bude klesat s rostoucím důchodem, bude daň z obratu regresivní. V dlouhém období však předpoklad o klesajícím průměrném sklonu ke spotřebě platit nemusí, např. během delšího období člověk více spoří, odkládá spotřebu do budoucnosti a tím odkládá i daň z obratu. To znamená, že z hlediska dlouhého období se míra regrese daně z obratu snižuje.

Míra progrese všeobecné spotřební daně závisí také na tom, zda je daň uvalena na všechny statky, nebo zda jsou ze zdanění některé statky vyloučeny. Dále, výši zaplacené daně mohou ovlivňovat sazby, zvláště nižší sazby v případě statků, jejichž vyšší spotřebu vykazují jedinci (domácnosti) s nižšími důchody, nebo určité formy odpočtu, které snižují daň (resp. základ daně), které však nejsou u daní ze spotřeby obvyklé.

O selektivní spotřební dani lze předpokládat, že povede ke zvýšení ceny zdaněného statku, které bude záviset na cenové elasticitě poptávky nebo nabídky daného statku. V závislosti na elasticitách bude daňové břemeno rozděleno mezi prodávající a kupující. Pokud je poptávka dokonale elastická nebo nabídka dokonale neelastická, celé daňové břemeno nese prodávající, pokud je poptávka dokonale neelastická nebo nabídka dokonale elastická, celé daňové břemeno nesou spotřebitelé. Jestliže neuvažujeme statek s dokonale elastickou poptávkou nebo dokonale neelastickou nabídkou, pak část daně dopadne vždy na spotřebitele. Podle charakteru statku a podle toho, jaká skupina jedinců (domácností) tento statek kupuje, může být uvalení selektivní daně regresivní, proporcionální nebo progresivní.

Výsledek incidenčních analýz závisí na způsobu vymezení daňových odvodů a důchodu, které budou v analýze použity. Pro analýzy tohoto typu je důležité vymezit, které daně (poplatky, dávky) budou analyzovány, jinak řečeno, které odvody budou zahrnuty např. pod pojem daně ze spotřeby. Dále, velmi důležité je vymezení důchodu pro účely analýzy. Daně lze vztahovat např. k hrubému nebo disponibilnímu důchodu. Brown-Jackson (2003) upozorňují, že míra progresivity závisí na tom, jakou veličinu za důchod v měření použijeme. Vymezení důchodu závisí také na určení časového období.

Jedním z faktorů, na kterých závisí výsledky incidenčních analýz a závěry z nich plynoucí o tom, zda dopad daně je progresivní či regresivní, je zvolené období pro analýzu. Lze analyzovat jak dopad daní v běžném roce, tak dopad daní z perspektivy celoživotního cyklu.

Jak uvádí Poterba (1989), přestože teoretické studie poukázaly na významný rozdíl mezi „ročním“ a „celoživotním“ přístupem k incidenční analýze, je obvykle dopad daní zkoumán na ročních datech. Výsledky „ročních“ studií však mohou poskytnout nespolehlivé výsledky, jejichž použití je problematické např. při koncipování daňové politiky. Např. ze závěru, že spotřební daně nejsou tak regresivní, jak mohou ukázat výsledky incidenční analýzy s daty o ročních příjmech nebo spotřebě, lze vyvodit důležitou implikaci pro daňovou politiku týkající se rozhodování o daňovém mixu (důchodové vs. daně ze spotřeby). Na význam „celoživotního“ přístupu k incidenční analýze pro diskusi o zdanění spotřeby nebo zdanění příjmů upozorňují také Fullerton-Rogersová (1995). Zastánci „celoživotního“ přístupu argumentují ve prospěch zdanění spotřeby, které by odstranilo dvojí zdanění úrokových příjmů a distorzí s tím spojených. Tím by bylo z hlediska „celoživotního“ přístupu zdanění spotřeby efektivnější než zdanění příjmů. Oponenti naopak zdůrazňují regresivitu daní ze spotřeby. Jejich argument však vychází z „ročního“ přístupu k dopadu daně. Na to Poterba a jiní odpovídají, že kdyby se současná hodnota celoživotní spotřeby rovnala současné hodnotě celoživotního důchodu, tak by byl „celoživotní“ dopad daně ze spotřeby s jednotnou sazbou proporcionální. Daně ze spotřeby by se tak z hlediska „celoživotního“ přístupu jevily jako spravedlivější. Pro účely tvorby daňové politiky považují proto Fullerton-Rogersová (1995) za žádoucí, aby se dopad daní analyzoval jak na bázi „ročních“ dat, tak pomocí „celoživotního“ přístupu. Dodávají, že modely či analýzy prováděné v rámci „celoživotního“ přístupu lze zjednodušit a vyhnout se tak některým komplikovaným postupům, které by byly v empirickém výzkumu zřejmě nerealizovatelné.

Významné teoretické a empirické práce v oblasti zkoumání „celoživotní“ incidence daní shrnují Metcalf-Fullerton (2002). Zabývají se např. otázkou, jak překonat nedostupnost potřebných dat o celoživotních důchodech nebo spotřebě jedinců pro „celoživotní“ analýzu nebo jak modelovat chování jedinců, vývoj důchodu, spotřeby nebo úspor v průběhu jejich života. Podrobněji se přístupům k incidenční analýze daní věnují Fullerton-Rogersová (1995). Jejich práce obsahuje mj. sofistikovaný model všeobecné rovnováhy, pomocí kterého analyzují efektivní rozdělení břemene daní ze spotřeby a zkoumají progresivitu daní ze spotřeby za předpokladu, že jedinci jsou rozděleni podle jejich celoživotních příjmů. Kromě toho poukazují na problémy „celoživotního“ přístupu k dopadu daní a diskutují je. Odpovídají

např. na kritiku způsobu, jakým je odhadováno budoucí chování jedinců, na kritiku nerealistického předpokladu o dokonalých finančních trzích nebo na problém dat vhodných pro analýzu atd.

Na zvoleném časovém období, za které příjmy měříme, závisí rozdělení jedinců do příjmových skupin, které následně ovlivňuje měření progresivity daní. Pozice jedinců v rozdělení příjmů mohou být různé v závislosti na ročním příjmu a navíc odlišné od pozic v rozdělení podle celoživotního příjmu. Např. z hlediska příjmů dosažených v konkrétním roce by mohli být jedinci různého věku zahrnuti do stejné příjmové skupiny, ačkoliv z hlediska jejich celoživotních příjmů by mohly být jejich pozice významně odlišné (např. jedinci v mladém nebo naopak pozdním, tj. neproduktivním, věku by mohli být klasifikováni v určitých letech jako chudí, ale z hlediska celoživotního cyklu mohou být zařazeni do střední vrstvy, nebo mezi bohatší příjmové skupiny). Metcalf-Fullerton (2002) připomínají, že lze identifikovat čtyři skupiny osob s nízkým příjmem (v daném roce), z nichž pouze jedna jsou „opravdu chudí“. Ostatní skupiny tvoří ti, kteří „měli špatný rok“, mladí, kteří začínají svou kariéru, a senioři, kterým období vysokých příjmů už skončilo.

Fullerton-Rogersová (1991) porovnali rozdělení jedinců do příjmových skupin na základě ročních dat o příjmech s rozdělením na základě odhadů celoživotních příjmů a dospěli k závěru, že klasifikace jedinců podle ročních příjmů je odlišná od klasifikace jedinců podle odhadu jejich celoživotních příjmů. Také Poterba (1989) zkoumal předpoklad, že celoživotní příjem je méně variabilní než roční příjem a na empirických datech dokládá, že jedinci se v průběhu života „pohybují“ mezi příjmovými skupinami v rozdělení příjmů.[251] Mobilita jedinců mezi příjmovými skupinami v rozdělení pak může ovlivnit výsledky incidenčních analýz, zvlášť v případě spotřebních daní.

Fullerton-Rogersová (1991) při porovnání „ročního“ a „celoživotního“ přístupu k incidenční analýze uvádějí další tři rozdíly. První se týká určení příjmů, které se zahrnují do ročního nebo celoživotního příjmu. Podstatný rozdíl mezi ročním a celoživotním příjmem je v tom, že do celoživotního příjmu se nezahrnují kapitálové příjmy. Celoživotní příjem zahrnuje diskontované příjmy z výdělečné činnosti, dary a dědictví. Celoživotní příjem není sice kapitálovými příjmy ovlivněn, ale je v něm zohledněna volba o času spotřeby. Na druhou stranu, daňové břemeno není nezávislé na kapitálových příjmech, je ovlivněno spotřebou a úsporami. Např. jedinci, kteří odkládají spotřebu a spoří, mají jiné daňové břemeno než jedinci, kteří více běžných příjmů spotřebovávají. Proto jsou informace o kapitálových příjmech, resp. o úsporách, důležité i pro analýzu „celoživotního“ dopadu daní.

[251] Poterba (1989) odkazuje na několik empirických analýz.

Za druhé, „celoživotní“ přístup k incidenční analýze vyžaduje, na rozdíl od „ročního“ přístupu, mnohem více dat o vývoji důchodů jedinců během jejich celého života. Dostupnost dat pro jednotlivé položky příjmů, které se zahrnují do ročního, resp. celoživotního příjmu, je jedním z klíčových faktorů ovlivňujících úspěšnost incidenční analýzy. Získat skutečná roční data o příjmech obvykle není problém (pokud existují vhodné statistické zdroje), kdežto získat skutečná data o vývoji celoživotních příjmů jedinců může být nemožné, zvláště chceme-li analyzovat dopad současného daňového systému. Proto je nutné celoživotní příjem odhadnout na základě dostupných dat a vhodných modelů (předpokladů o vývoji příjmů). Problém může být zejména s odhady kapitálových příjmů, resp. úspor. Dále, výši celoživotních příjmů ovlivní např. i to, zda bude, nebo nebude při měření celoživotního příjmu zohledněn také volný čas, který je součástí celoživotního potenciálu pro výdělečnou činnost, resp. za jakých předpokladů bude určena platební schopnost jedince z hlediska daní. Nakonec, vždy je třeba zohlednit, že odhady budou skutečným příjmům odpovídat s určitou mírou pravděpodobnosti.

Třetím rozdílem je volba jednotky, pro kterou příjem, resp. daňové břemeno, zjišťujeme. Jednotkou může být buď jedinec, nebo domácnost skládající se z jedinců, mezi kterými je nějaký vztah (domácnost může být i jednočlenná). Důvod, proč analyzovat dopad daní na domácnosti, je, že blahobyt jedinců je ovlivněn příjmy dalších jedinců, zejména těch, kteří s ním tvoří domácnost. V „ročních“ analýzách není obtížné měřit příjmy a daňová břemena domácností. Avšak v „celoživotní“ analýze je použití domácnosti jako analyzované jednotky problematické, neboť jedinec může být během svého života členem několika různých domácností. Proto jednotkou pro „celoživotní“ analýzu by měli být jedinci (s tím, že do celoživotního příjmu jedince mohou být zahrnuty podíly jedince na celkovém příjmu domácnosti, do které v daném čase patří).

Jaký rozdíl lze očekávat mezi dopadem daní ze spotřeby z hlediska „ročního“ a „celoživotního“ přístupu? Na základě ročních dat o zaplacených daních a důchodu jedinců může být dopad daní ze spotřeby více regresivní,

protože chudší (na základě ročního důchodu) mají vyšší poměr spotřeby k důchodu (spotřeba dokonce může být vyšší než roční příjem, a to pro velmi mladé, staré a jedince s volatilním příjmem, kteří mají zrovna „špatný rok“). Kdežto v rámci celoživotního cyklu mohou být výdaje na spotřebu rozloženy rovnoměrněji. Navíc, „celoživotní“ přístup odstraňuje efekt věku na důchod, proto je celoživotní poměr spotřeby k důchodu podobnější napříč příjmovými skupinami podle celoživotních příjmů. V důsledku toho může být míra regresivity daní z hlediska celoživotního cyklu nižší než v případě „ročního“ dopadu.

Analýza dopadu daní využívající „celoživotní“ přístup zohledňuje predikovatelný vývoj celoživotních výdělků a spotřeby a akumulaci majetku, které „roční“ analýza opomíjí. Z dat o celoživotním vývoji pak lze vyvodit „rozumnější“ závěry ohledně dopadu daňového břemene. Dále, v rámci „celoživotní“ analýzy dochází k zprůměrování ročních hodnot, a tím k redukci významu variability v ročních příjmech (např. z důvodu nezaměstnanosti nebo změn v rodinném statusu).

Jako příklad použití „celoživotního“ přístupu k analýze incidence spotřebních daní na pohonné hmoty, alkohol a tabák lze uvést studii Poterby (1989), který zkoumal progresivitu spotřebních daní v USA. V analýze Poterba (1989) předpokládá, že domácnosti vydávají na spotřebu podle očekávaného celoživotního permanentního příjmu (v daném roce spotřebovávají ve vztahu k celoživotnímu příjmu, ne podle běžného příjmu v daném roce). Jestliže domácnosti plánují své výdaje na základě očekávaného celoživotního příjmu, potom je spotřeba přesnějším ukazatelem celoživotních zdrojů než roční příjem. Dále se v analýze předpokládá, že spotřební daně jsou plně přeneseny do spotřebitelských cen – rozdělení výdajů mezi domácnosti potom určuje dopad daní.

Poterba (1989) srovnal výdaje na pohonné hmoty, alkohol a tabák jako podíl na ročních příjmech a jako podíl na celkových výdajích. Zatímco výdaje na tyto statky jako podíly na ročních příjmech (před zdaněním) se mezi příjmovými skupinami významně lišily, tak rozdíly ve výdajích na tyto statky jako podílech na celkových výdajích už nebyly mezi příjmovým skupinami tak velké. To naznačuje, že regresivita spotřebních daní v cenách těchto výrobků se bude ve druhém případě jevit jako nižší.

Rozdíl mezi rozdělením daňového břemene podle ročních dat a podle dat o (celoživotní) celkové spotřebě může být způsoben buď variabilitou v poměru „spotřeba k důchodu“ v průběhu života nebo krátkodobou fluktuací ročního příjmu.

Analýza ukázala, že výdaje na vybrané statky zatížené spotřebními daněmi vyjádřené jako podíl na celkové spotřebě jsou mnohem víc rovnoměrněji rozděleny mezi domácnostmi než výdaje vyjádřené jako podíl na ročním příjmu. Z toho lze vyvodit, že z dlouhodobého hlediska jsou spotřební daně na tyto statky méně regresivní, než se obvykle tvrdí. Navíc, daňové břemeno domácností s nízkými příjmy nebo s nízkou spotřebou by se snížilo, kdyby analýza zohlednila i indexované transferové platby, které představují zvýšený příjem jako reakci na změny v cenách vyvolané daněmi.

Fullerton-Rogersová (1991) došli na základě výsledků analýzy založené na „celoživotním“ přístupu k závěru, že dopad daní ze spotřeby je méně regresivní a dopad důchodových daní nebo daní korporací je méně progresivní ve srovnání s dopadem měřeným pomocí ročních dat (analýza provedená na datech za USA). Na druhou stranu, „roční“ dopad celého daňového systému (v USA) je podobný „celoživotnímu“ dopadu (v rámci celkového dopadu jsou zřejmě kompenzovány efekty dopadu jednotlivých daní).

Caspersen-Metcalf (1993) analyzovali možný dopad zavedení DPH v USA, a to za použití jak „ročního“, tak „celoživotního“ přístupu k incidenční analýze. „Roční“ dopad DPH s jednotnou sazbou se jevil jako regresivní, avšak „celoživotní“ dopad byl od „ročního“ významně odlišný. V závislosti na měření celoživotního příjmu by DPH byla buď proporcionální nebo mírně progresivní.

„Roční“ a „celoživotní“ dopad potenciální DPH v USA zkoumal také Metcalf (1994). Pro měření důchodu použil tři ukazatele: roční hrubý příjem nebo běžné spotřební výdaje a běžné spotřební výdaje upravené o dědictví jako ukazatele celoživotního příjmu. Míra daňového zatížení byla kalkulována jako podíl částky daně zaplacené domácností v roce, za který byla použita statistická data o spotřebě, a důchodu. Domácnosti byly rozděleny podle příslušného ukazatele důchodu. Pokud bylo kalkulováno „roční“ daňové zatížení a domácnosti byly rozděleny podle svých ročních důchodů, DPH působila výrazně regresivně. Avšak progresivita daně se významně změnila, když byly domácnosti rozděleny podle celoživotních důchodů: DPH s jednotnou sazbou vypadala jako daň proporcionální. Navíc, když Metcalf uvažoval o osvobození vybraných zboží nebo služeb (potravin, zdravotní péče a bydlení) od daně nebo o vracení daně, DPH se stala daní progresivní z hlediska „celoživotního“ přístupu k analýze dopadu.

Nakonec, Fullerton-Rogersová (1991) uvádí tři důvody, proč mohou být daně ze spotřeby regresivní i při použití „celoživotního“ přístupu k incidenční analýze. Za prvé, jedinci, kteří jsou „celoživotně“ chudší, utrácí větší část

svých příjmů za vysoce zdaněné výrobky, jako jsou cigarety, alkohol nebo pohonné hmoty. Za druhé, ze základu daně je vyloučeno dědictví a zároveň jedinci s nízkými příjmy mohou svým dědicům odkázat nízký podíl svých celoživotních příjmů, a proto mohou nést relativně vyšší břemeno daní ze spotřeby. Za třetí, daněmi ze spotřeby není zdaněn volný čas a pokud bohatší jedinci „spotřebovávají" relativně více nezdaněného volného času, potom může být daň ze spotřeby regresivní.

2.4 Měření progresivity daní ze spotřeby v ČR

Studií, které se zabývaly dopadem daní ze spotřeby na důchody jedinců a změřily jejich progresivitu v ČR, není, zdá se, zatím mnoho. Připomínáme zde výsledky čtyř studií českých autorů a jedné studie polské autorky.

Ve všech „českých" analýzách byla použita Kakwaniho metoda (Kakwaniho index), kterou popisuje zejména Kubátová (1997) a v porovnání s jinými metodami také např. Kinkor (1994).[252] Jak uvádí Kubátová (1997), Kakwaniho metoda patří mezi metody založené na incidenčních předpokladech. Pro kalkulaci míry progresivity je důležitá pouze ta část daně, která se přesunuje na spotřebitele. Navíc, předpokládá se, že všechny subjekty nesou stejně velkou daň. Tato metoda je vhodná pro měření incidence daní, kterými jsou zdaněny statky s neelastickou poptávkou, tj. zejména tzv. vybrané výrobky podléhající spotřebním daním.

Podstatou Kakwaniho metody je kalkulace indexu progresivity (regresivity) daně, který se rovná rozdílu mezi indexem daňové koncentrace, který lze odvodit od křivky daňové koncentrace (křivka vyjadřuje podíl daní zaplacených daným procentem jedinců nebo domácností), a Giniho koeficientem důchodové koncentrace, který je odvozen od křivky koncentrace důchodů.[253] Ze vzájemné polohy těchto křivek lze odvodit stupeň progresivity daně. Jestliže je index progresivity daně roven nule, je daň proporcionální, jestliže je větší než nula, je daň progresivní, a jestliže je menší než nula, je daň regresivní. Kubátová (1997) uvádí škálu hodnocení daně na

[252] Ve všech studiích byla analyzována data ze statistiky rodinných účtů.

[253] Křivky koncentrace jsou vlastně Lorenzovy křivky. Dále, i index daňové koncentrace je kalkulován jako Giniho koeficient.

základě hodnot indexu progresivity od „velmi regresivní" přes „převážně proporcionální" až po „velmi progresivní".

Na základě výše uvedeného předpokladu postačuje pro sestrojení křivky daňové koncentrace znalost o relativních podílech jednotlivých příjmových skupin domácností na daňovém břemenu. Nemusíme kalkulovat přesnou výši daně zaplacené v ceně statku jednotlivými domácnostmi, která závisí na výši daně v jednotce statku a na podílu daně přesunuté do konečné ceny pro spotřebitele. Stačí nám znát údaje o spotřebě (výdajích) domácností týkající se zdaněného statku. Rozdělení daně mezi domácnosti by mělo odpovídat rozdělení spotřebovaného množství nebo výdajů na spotřebu zdaněného statku. (Pokud bychom chtěli analyzovat progresivitu daní na základě porovnání Lorenzových křivek pro rozdělení důchodů nebo vybraných ukazatelů měření nerovnosti před a po zdanění, museli bychom znát, o kolik se reálný důchod poplatníků vlivem zdanění snížil.)

Kakwaniho index progresivity daně lze konstruovat jak pro individuální spotřební daň, tak pro souhrn spotřebních daní. Index pro souhrn daní je potom váženým průměrem indexů pro jednotlivé daně a vahami jsou podíly daní zaplacené za jednotlivé vybrané výrobky. Na rozdíl od indexu pro individuální daň je však pro kalkulaci indexu pro souhrn daní nutné znát výši daně zaplacené v ceně statku a nelze místo výše daně v ceně statku použít výši výdajů na statek. V prezentovaných studiích byly kalkulovány pouze individuální indexy pro jednotlivé spotřební daně (kromě daně na uhlovodíková paliva a maziva).

Kubátová (1997) s použitím Kakwaniho metody analyzovala progresivitu spotřebních daní v ČR za rok 1993. Křivka koncentrace důchodů byla konstruována na základě čistých příjmů domácností (příjmy snížené o daň z příjmů a pojistné). Domácnosti byly rozděleny podle průměrného příjmu na člena domácnosti do devíti příjmových skupin.[254]

Křivky koncentrace daní pro jednotlivé vybrané výrobky byly sestrojeny na základě údajů o spotřebě domácností: kromě tabákových výrobků, jejichž spotřeba byla vyjádřena peněžně, byla spotřeba piva, vína a lihu a lihovin vyjádřena v měřicích jednotkách (v litrech). Podíly zaplacených spotřebních daní jednotlivými příjmovými skupinami byly odhadnuty na základě podílů domácností na spotřebě (výdajích) daných vybraných výrobků.

[254] Od roku 1999 byly domácnosti rozděleny do deseti příjmových skupin.

Podle výše naznačeného postupu byly kalkulovány indexy progresivity pro spotřební daň z piva, z vína, z lihu a lihovin a z tabákových výrobků.[255] Ve všech případech byl dopad spotřebních daní na důchody hodnocen podle hodnot indexů jako proporcionální. Nejvíce regresivní dopad měla spotřební daň z piva, nejvíce progresivní dopad naopak daň z vína. Dopad spotřební daně z tabákových výrobků byl v různých příjmových skupinách různý: ve druhé příjmové skupině byl dopad, na rozdíl od ostatních skupin, spíše progresivní.

Jak sama autorka uvádí, indexy mohly být zkreslené z několika důvodů. Index progresivity zkoumaných daní je nadhodnocen, jsou-li při kalkulaci Giniho koeficientu rozdělení důchodů použity čisté příjmy místo příjmů hrubých. Dále, průběh křivky koncentrace důchodů mohl být jiný, kdyby byl použit jiný přepočítací koeficient při výpočtu příjmu na člena domácnosti (Kubátová (1997) použila koeficient 1). Zkreslení indexu pro spotřební daň z tabákových výrobků mohlo způsobit vyjádření spotřeby v peněžních jednotkách: index je zřejmě více progresivní, než mohl ve skutečnosti být (spotřeba vyjádřená v penězích je zkreslená směrem k domácnostem s vyššími příjmy, kdežto spotřeba vyjádřená v kusech by mohla lépe odpovídat spotřebovanému množství domácnostmi s nižšími příjmy). Zkreslení indexů pro spotřební daně z alkoholických nápojů mohlo také způsobit podcenění údajů o spotřebě u domácností s nižšími příjmy (příp. menší zastoupení těchto domácností ve výběru domácností). Nakonec, při interpretaci výsledků, a také při jejich srovnání s výsledky jiných studií, je třeba vzít v úvahu kvalitu statistických dat (např. způsob výběru statistických jednotek) nebo způsob určení důchodu (tzn. položky, které se zahrnou do důchodu pro účely analýzy) atd.

Dopad spotřebních daní v ČR v letech 1993 až 1996 pomocí Kakwaniho indexů progresivity zkoumali Široký-Žáková (1998). Lze předpokládat, že důchody a spotřebu vyjádřili autoři podobně jako Kubátová (1997), tj. jak bylo popsáno výše. Nicméně, k odchylkám od postupu Kubátové (1997) zřejmě došlo, neboť autoři dospěli k jiným hodnotám indexů pro rok 1993.

Na základě kalkulace a hodnocení indexů progresivity pro spotřební daň z piva, vína, lihu a lihovin a tabákových výrobků dospěli autoři k závěru, že dopad uvedených daní byl v letech 1993 až 1996 proporcionální. Tomu-

[255] Pro účely (Giniho) koeficientů byly plochy pod (Lorenzovými) křivkami koncentrace vypočteny jako součet obsahů obdélníků vyjadřujících podíly jednotlivých příjmových skupin na příjmech nebo na spotřebě.

to hodnocení odpovídaly všechny hodnoty indexů kromě indexu pro daň z tabákových výrobků za rok 1996, kterému odpovídalo hodnocení „mírně regresivní“. Podobně jako indexy Kubátové (1997) indexy Širokého-Žákové (1998) ukazují, že z českých spotřebních daní (kromě daně z uhlovodíkových paliv a maziv) měla daň z piva nejvíce regresivní dopad a daň z vína nejvíce progresivní. V roce 1995 byl však dopad daně z tabákových výrobků podobně regresivní jako dopad daně z piva a v roce 1996 byl dokonce regresivnější.

Z porovnání indexů progresivity pro jednotlivé daně za zkoumané období se nedá vypozorovat jednoznačný trend: v daném období u všech daní došlo ke změnám ve vývoji hodnot indexů. Např. u daně z lihu a lihovin se index mezi lety 1993 a 1994 zvýšil (zvýšila se progresivita daně), ale v roce 1995 došlo ke snížení hodnoty indexu – dopad byl více regresivní – a v roce 1996 se regresivita dopadu zvýšila.

Kakwaniho metodu měření progresivity spotřebních daní v ČR v letech 1993–2001 a podobný postup jako Kubátová (1997) a Široký-Žáková (1998) použila také Juranová (2003). Všechny hodnoty indexů progresivity pro spotřební daň z piva, vína a lihu a lihovin ve zkoumaném období vypočtené Juranovou (2003) se pohybovaly v rozmezí –5 a +5, čemuž odpovídá hodnocení „převážně proporcionální“. Autorka však již pro hodnoty od –3,80 použila hodnocení „mírně regresivní“ a pro hodnoty od +3,20 „mírně progresivní“ (srov. Kubátová, 1997). Dopad daní na jednotlivé příjmové skupiny dále komentovala na základě grafického znázornění křivek koncentrace důchodů a daně (spotřeby). Ze spotřebních daní na alkoholické nápoje byl dopad ve zkoumaném období celkově nejvíce regresivní u piva a celkově nejvíce progresivní u vína. Nejregresivnější dopad ve sledovaném období (resp. v letech 1996 až 1999) byl zaznamenán u spotřební daně z tabákových výrobků. Navíc, zdá se, že existovaly významnější rozdíly v dopadu na domácnosti s nízkými (regresivní) a vysokými příjmy (progresivní).

Podobně jako u Širokého-Žákové (1998) nelze vysledovat jednoznačný trend v dopadu daní v daném období. Navíc, je pravděpodobné, že není zcela korektní hodnoty indexů srovnávat. Juranová (2003) upozorňuje, že výsledky za jednotlivá léta nejsou srovnatelné, neboť se v průběhu daného období měnilo rozdělení domácností do příjmových skupin. Domnívá se také, že indexy progresivity spotřebních daní mohly být ovlivněny tím, že ve vzorku zkoumaných domácností nejsou v reprezentativní míře zastoupeny domácnosti s nejnižšími nebo naopak s nejvyššími příjmy, nebo tím, že do zkoumání byly zahrnuty pouze domácnosti zaměstnanců.

Kujová-Dvořáčková-Považská (2004) pomocí Kakwaniho metody analyzovaly dopad daně z přidané hodnoty u dvou statků – kávy a telekomunikačních služeb – v ČR za rok 2002. Postup kalkulace indexu progresivity pro DPH u vybraných statků byl zřejmě podobný jako v ostatních studiích až na to, že údaje o důchodech a spotřebě za jednotlivé příjmové skupiny domácností byly přepočteny tak, aby byl zohledněn rozdílný počet osob v jednotlivých skupinách. Navíc, spotřeba kávy a telekomunikačních služeb byla vyjádřena jako výdaje v peněžních jednotkách na tyto statky. Na základě vypočtených indexů progresivity autorky vyvodily závěr, že DPH jak na telekomunikační služby (snížená sazba), tak na kávu (základní sazba) byla v roce 2002 „převážně proporcionální" (hodnota indexu pro telekomunikační služby byla na hranici mezi tímto hodnocením a hodnocením „mírně regresivní", hodnota indexu pro kávu naznačovala progresivnější dopad než daň na telekomunikační služby).

Statky pro analýzu ve studii Kujové-Dvořáčkové-Považské (2004) byly vybrány záměrně, neboť jedním z cílů studie bylo odhadnout změnu v dopadu daně po uvažované změně sazeb DPH v r. 2004 v souvislosti se vstupem ČR do EU (u kávy ze základní na sníženou sazbu, u telekomunikačních služeb ze snížené na základní sazbu).[256] Autorky použily data o spotřebě daných statků za rok 2002, ale pokusily se modelovat změny ve spotřebě (výdajích) jednotlivých příjmových skupin pod vlivem změn v cenách daných statků, ke kterým předpokládané změny sazeb DPH měly vést (autorky uvažovaly o dvou modelových situacích, ke kterým by mohlo dojít). Za daných předpokladů modelů autorky kalkulovaly indexy progresivity DPH pro dané statky po změně sazby a porovnaly je s indexy progresivity pro rok 2002. Srovnání indexů pro telekomunikační služby „před a po změně" naznačilo, že by po zvýšení sazby mělo dojít ke zvýšení progresivity DPH (v obou modelech). Komparace indexů pro kávu vedla k závěru, že by uvažované snížení sazby vedlo v první variantě modelu ke zvýšení regresivity dopadu DPH (hodnota indexu progresivity v tomto modelu byla hodnocena jako „mírně regresivní") a ve druhé variantě modelu ke snížení regresivity (hodnotu indexu lze hodnotit stejně jako index pro rok 2002, tj. jako „převážně proporcionální").

Odlišný přístup ke zkoumání progresivity daní ze spotřeby zvolila Piotrowska (2001), která zkoumala mj. vliv daní na nerovnost rozdělení důchodů v Polsku, České republice a Maďarsku v letech 1994 a 1997. Výzkum Piotrowské (2001) spočíval v analýze vlivu mezních změn ve výdajích na vybrané statky na nerovnost rozdělení důchodů. Domácnosti byly pro účely analýzy rozděleny do skupin podle průměrných výdajů domácnosti na člena domácnosti (spotřeba, resp. výdaje byly považovány za ukazatel permanentního důchodu).[257] Jako metoda měření nerovnosti rozdělení byl zvolen rozšířený Giniho koeficient.[258] Pro jednotlivé vybrané statky byla kalkulována tzv. (Giniho) důchodová elasticita, která vyjadřuje efekt změny ve výdajích (příp. daních nebo transferech) na nerovnost jako změnu Giniho koeficientu pro celkové výdaje v závislosti na změně Giniho koeficientu pro výdaje na jednotlivé statky, příp. pro daně nebo transfery. Pro daň platí, že je progresivní, jestliže zvýšení daně snižuje Giniho koeficient pro celkové výdaje. Progresivitu (regresivitu) daně na vybraný statek lze odvodit z (Giniho) důchodové elasticity výdajů na daný statek takto: je-li elasticita větší než jedna, tak daň snižuje nerovnost a je hodnocena jako progresivní, je-li elasticita menší než jedna, tak daň zvyšuje nerovnost a je charakterizována jako regresivní (je-li důchodová elasticita rovna jedné, potom nemá změna v dani vliv na nerovnost).

Výsledky měření Piotrowské (2001) vedou k následujícím zobecněným závěrům o redistribučních efektech daní ze spotřeby uvalených na vybrané statky v ČR (DPH, příp. spotřební daně) v letech 1994 a 1997: zdanění potravin, alkoholu, tabákových výrobků, elektřiny, vody, plynu, ústředního vytápění, bydlení nebo osobních služeb a zdravotní péče bylo spíše regresivní a jeho zvýšení mohlo vést ke zvýšení nerovnosti rozdělení důchodů. Naproti tomu, zdanění oblečení a obuvi, domácích spotřebičů, dopravy nebo kulturních, vzdělávacích, sportovních a rekreačních služeb bylo spíše progresivní a jeho zvýšení mohlo vést ke snížení nerovnosti rozdělení důchodů.

Z výsledků dosud provedených studií zkoumajících progresivitu daní ze spotřeby v ČR lze usuzovat, že spotřební daně byly v daném období „převážně proporcionální" až „mírně regresivní". Autoři prezentovaných „českých" studií použili stejnou metodu – Kakwaniho index progresivity – a data ze stejného zdroje, takže došli k více méně stejným závěrům. K podobným

[256] Autorky vycházely z návrhu vlády z října 2003. Ve skutečnosti nedošlo u kávy k navrhované změně sazby.

[257] Počet členů domácnosti byl pro účely stanovení průměrných výdajů přepočten na počet „ekvivalentních" dospělých členů.

[258] Ve vzorci Giniho koeficientu je parametr n, který v závislosti na zvolené hodnotě zdůrazňuje nerovnost v dolní nebo horní polovině rozdělení, příp. vyjadřuje indiferenci k nerovnosti v různých částech rozdělení.

závěrům o dopadu došly i autorky analýzy progresivity daně z přidané hodnoty na telekomunikační služby a kávu. Na regresivní dopad daní ze spotřeby u vybraných statků poukazují výsledky měření tzv. (Giniho) důchodové elasticity ve studii Piotrowské (2001). Naproti tomu, z ukazatele důchodové elasticity u jiných statků lze vyvodit, že jejich zdanění bylo progresivní. Výsledky prezentovaných studií jsou závislé na použité metodě analýzy a datech. Ve všech uvedených studiích byl použit tzv. „roční“ přístup k analýze dopadu daní ze spotřeby.

Kapitola třetí

Mikrosimulační model a data pro analýzu dopadu daní ze spotřeby v ČR

Nástrojem naší analýzy daňového zatížení spotřeby českých domácností před a po vstupu do EU byl mikrosimulační model, který byl naprogramován tak, aby umožnil efektivní zpracování rozsáhlých datových struktur statistiky rodinných účtů. Model v podstatě kvantifikuje zatížení domácností nepřímými daněmi. Zároveň je možné model využít pro odhadování redistribučních dopadů zdanění. Statistika rodinných účtů jako zdroj empirických dat je popsána v první části této kapitoly. Samotný model je prezentován ve druhé části kapitoly. Druhým klíčovým zdrojem dat, se kterými model pracuje, jsou soubory měr zatížení DPH a spotřebními daněmi jednotlivých položek zboží a služeb, které české domácnosti spotřebovávají a které jsou ve statistice rodinných účtů sledovány. Tvorbu souborů s měrami daňového zatížení přibližujeme v poslední části této kapitoly.

3.1 Statistika rodinných účtů – zdroj dat pro analýzu

3.1.1 Charakteristika statistiky rodinných účtů

Šetření o spotřebě domácností jsou dnes významnou součástí sociální statistiky všech evropských i ostatních vyspělých západních zemí. V některých zemích plní tato šetření zároveň i roli hlavního zdroje dat pro oblast příjmové statistiky a konstrukci příjmových rozdělení. V mezinárodní termi-

nologii se pro toto šetření užívá názvu Household Budget Surveys (HBS), ačkoliv si tato šetření udržují v rámci jednotlivých zemí i své národní názvy.

V posledních zhruba 15 letech značně pokročily aktivity v oblasti mezinárodní harmonizace těchto šetření, především v rámci Evropského statistického systému. Harmonizovány byly používané klasifikace a definice (definice domácnosti, příjmu domácnosti atd.). Pokud jde o design šetření (způsob a periodicitu výběru), přetrvávají mezi jednotlivými zeměmi rozdíly. Převažuje model rozsáhlého šetření se 4–5letou periodicitou, vyskytuje se však i kontinuálně prováděné šetření (jako je tomu u nás nebo v Dánsku). U zemí s víceletým odstupem mezi jednotlivými šetřeními je tendence ke zkracování této doby a přechodu na každoroční šetření.

Co se způsobu výběru týče, převažuje pravděpodobnostní výběr, lze se však setkat i s použitím kvótního výběru (u nás a v Německu). Vzhledem k pevné pozici, kterou Household Budget Surveys mají v rámci Evropského statistického systému, lze do budoucna počítat s další postupnou harmonizací a posilováním mezinárodní srovnatelnosti. Dílčím projektem je např. „Round 2005“ (vzhledem k delší periodicitě šetření ve většině zemí se prozatím sběr údajů pro mezinárodní srovnání provádí v jednotlivých „kolech“).

Šetření o spotřebě domácností patří k metodicky vůbec nejnáročnějším zjišťováním, které zároveň klade snad nejvyšší nároky na respondenty (nutnost vést u potravin po dobu minimálně dvou a u ostatních nákupů dalších několik týdnů podrobný přehled všech výdajů). Současná společnost přitom není výběrovým šetřením u domácností příliš nakloněna a prakticky ve všech zemích je nutné se potýkat s klesající mírou vyšetřenosti. Účast domácností v šetření je v našich podmínkách zcela dobrovolná. Získání kvalitních dat o spotřebě domácností je proto úkolem velmi obtížným a náročným na odbornost, finanční nebo lidské zdroje. Navíc zde na rozdíl od jiných sociálních šetření nelze ve větší míře nahrazovat zátěž respondentů využitím administrativních zdrojů dat, neboť údaje o spotřebě a spotřebním chování domácností lze, na rozdíl například od příjmů, získat pouze terénním zjišťováním. Z ostatních zdrojů dat o spotřebě je možno získat pouze globální ukazatele přepočtené na obyvatele, které však neumožňují analýzu spotřeby na úrovni domácností, rozdílů ve spotřebním chování mezi jednotlivými typy domácností a jejich sociálně-ekonomických důsledků.

Šetření statistiky rodinných účtů (SRÚ) probíhá kontinuálně. Domácnosti zařazené ve výběru se sledují po celý kalendářní rok. Jednotkou zjišťování je hospodařící domácnost – soubor osob, které společně bydlí a společně

hospodaří.[259] Definice hospodařící domácnosti a kritéria pro určení členství osob v hospodařící domácnosti vycházejí z harmonizované mezinárodní definice vymezené Eurostatem.

Výběrový soubor se skládá ze dvou částí – základního zpravodajského souboru a tzv. doplňkového souboru. Základní zpravodajský soubor je vybírán kvótním výběrem a obsahuje všechny základní sociální skupiny domácností. Doplňkový soubor zahrnuje rodiny s dětmi s příjmy na hranici životního minima (příjem ve výši maximálně 1,3 násobku životního minima). Doplňkový soubor je cíleně zaměřen na šetření spotřeby u této z pohledu sociální politiky významné skupiny, jejíž zastoupení v základním souboru by neumožňovalo podrobnější analýzu (počet těchto domácností v základním souboru by byl příliš malý pro podrobnější výstupy). Velikost základního souboru je 3036 domácností, velikost doplňkového souboru nízkopříjmových rodin s dětmi je 400 domácností.[260]

Domácnosti se vybírají kvótním výběrem. Kvótními znaky jsou sociální skupina domácnosti, pásma čistého peněžního příjmu na osobu a počet nezaopatřených dětí. U domácností důchodců se navíc při zařazování domácnosti do výběru bere v úvahu namísto počtu dětí počet členů domácnosti a u jednočlenných důchodcovských domácností pohlaví.

U sociální skupiny domácností určené podle osoby v čele domácnosti se rozlišují čtyři skupiny:

- domácnosti zaměstnanců,
- domácnosti zemědělců (zaměstnanci i samostatně činní),
- domácnosti osob samostatně výdělečně činných,
- domácnosti důchodců (bez pracujících členů).

U čistého měsíčního příjmu na osobu je stanoveno 7 příjmových pásem. U prvních tří skupin domácností s šířkou intervalů 1200 Kč, u důchodců je s ohledem na větší koncentraci příjmového rozdělení u této skupiny šířka intervalů pro čistý příjem na osobu nižší – 600 Kč.

U prvních tří sociálních skupin domácností (s ekonomicko-aktivní osobou v čele) se při výběru dále zohledňuje počet nezaopatřených dětí ve čtyřech kategoriích: domácnosti bezdětné, s jedním, se dvěma nebo se třemi a více dětmi. Domácnosti důchodců se při výběru člení na dvoučlenné a jed-

[259] Od hospodařící domácnosti je třeba odlišit jiné vymezení domácnosti – domácnost bytovou, vymezenou společným bydlením.
[260] Stav v roce 2004.

nočlenné, jednočlenné se pak ještě dělí dle pohlaví (důchodce-jednotlivec žena, důchodce-jednotlivec muž).

Do doplňkového souboru jsou vybírány pouze domácnosti s dětmi (s jedním, se dvěma, se třemi a více dětmi) bez ohledu na sociální skupinu. Kritériem pro zařazení je nízký příjem do 1,3 násobku životního minima. Zatímco u ostatních kvótních znaků rozhoduje pro zařazení do výběru stav před příslušným ročním obdobím a domácnost poté, plní-li svou zpravodajskou povinnost, zůstává ve výběru po celé roční období, u doplňkového souboru cíleně zaměřeného na nízkopříjmové domácnosti jsou i v průběhu roku vyřazovány domácnosti, jejichž příjem překročí 1,4 násobek životního minima a opustí tak vymezené pásmo nízkých příjmů.

Pro vlastní šetření slouží dva formuláře (dotazníky): (1) Přehled údajů o zpravodajské domácnosti, který statistik rodinných účtů vyplňuje s domácností na začátku ročního období a ve kterém během roku provádí případné aktualizace, a (2) Deník zpravodajské domácnosti, což je měsíční dotazník ve formě sešitu A4 s předtištěnými tabulkami, který statistik nechává v domácnosti a do kterého domácnost zapisuje veškeré příjmy a výdaje.

Z Přehledu údajů o zpravodajské domácnosti jsou k dispozici následující údaje o domácnostech:

- údaje o domě a bytě
  - typ domu a období jeho výstavby
  - druh bytu podle právního důvodu užívání
  - vybavení bytu
  - velikost bytu (počet místností a obytná plocha)
- domácí hospodářství
  - údaje o zahradě a o chovaném zvířectvu
- složení domácnosti
- údaje o členech domácnosti
  - rok narození, pohlaví, rodinný stav, vzdělání
  - zaměstnání, ekonomická aktivita, druh pracovní smlouvy / důchodu
  - způsob stravování
- vybavení domácnosti předměty dlouhodobé spotřeby.

Příjmy, výdaje a naturální spotřebu domácnost zaznamenává do měsíčních deníků. U příjmů se rozlišují čtyři hlavní druhy:

- příjmy z hlavní pracovní činnosti
- příjmy z nemocenského pojištění a sociálního zabezpečení

- příjmy z vedlejší činnosti
- ostatní peněžní příjmy a vybrané úspory.

Jednotlivé spotřební výdaje se člení do 12 skupin dle národní verze klasifikace COICOP (viz dále). U potravin, nápojů, oděvů a obuvi se kromě ceny zapisuje též nakoupené množství. Zvlášť se evidují i vydání za nákup zboží a služeb domácností v cizině (částky v příslušné cizí měně jsou aktuálním kurzem přepočítávány na částky v Kč).

Kromě peněžních příjmů a vydání se v měsíčním deníku sledují i spotřeba a nepeněžní (naturální) vydání. Jde jednak o potraviny a nápoje získané z vlastního hospodářství nebo darem, bezplatné stravování a bezplatně získané průmyslové zboží a služby. U naturální spotřeby zapisuje domácnost množství, které je během zpracování oceněno průměrnými cenami ze statistiky spotřebitelských cen.

Údaje z měsíčně sbíraných deníků kódují statistici rodinných účtů do klasifikace COICOP a vkládají je do počítače s využitím speciálně připraveného pořizovacího softwaru. Z údajů od statistiků rodinných účtů vznikají datové soubory za jednotlivé kraje, které dále postupují k centrálnímu zpracování na ČSÚ. Pro následnou přípravu publikací a analýz je využívána komplexní databázová aplikace umožňující připravovat různě definované tabulkové výstupy, včetně časových řad po jednotlivých letech a čtvrtletích. ČSÚ publikuje výsledky šetření rodinných účtů za jednotlivá čtvrtletí a souhrnně za jednotlivé roky ve formě agregovaných tabulek v sérii publikací:

- Příjmy, vydání a spotřeba domácností statistiky rodinných účtů (čtvrtletní výsledky)
- Příjmy, vydání a spotřeba domácností statistiky rodinných účtů (roční výsledky):
  - I. díl: sociální skupiny, příjmová pásma
  - II. díl: typy domácností
  - III. díl: domácnosti s minimálními příjmy.

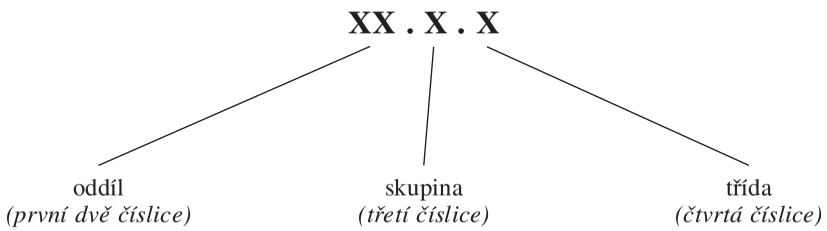
3.1.2 Klasifikace spotřebních vydání CZ-COICOP

Klasifikace COICOP („Classification of Individual Consumption by Purpose“, Klasifikace individuální spotřeby dle účelu) je mezinárodní klasifikací schválenou statistickou komisí OSN. Její použití je širší a tato klasifikace tvoří důležitou součást v systému národních účtů (SNA). COICOP je využívána k zatřiďování výdajů na individuální spotřebu nejen u domácností,

ale též u dalších dvou institucionálních sektorů národního účetnictví – sektoru neziskových institucí poskytujících služby domácnostem a sektoru vládních institucí (v části jejich výdajů určených k financování individuální spotřeby). Dalšími dvěma hlavními oblastmi využití COICOP jsou vedle harmonizace statistických šetření spotřeby u domácností v rámci Household Budget Surveys též cenová statistika (využívaná při konstrukci vah pro indexy spotřebitelských cen) a v národních účtech výpočet užití hrubého domácího produktu.

Na základě mezinárodní klasifikace COICOP byla pro použití v ČR vydána ČSÚ závazná národní verze této klasifikace pod označením CZ-COICOP. Tato klasifikace je využívána ve třech výše uvedených oblastech (statistika rodinných účtů, cenová statistika, národní účty).

Klasifikace COICOP je třístupňová:



První dvě číslice označují oddíl, oddělena tečkou je číslice označující skupinu v rámci oddílu (druhá úroveň třídění), za tečkou následuje čtvrtá číslice pro třídu (třetí úroveň třídění).

Na prvním stupni třídění rozlišuje klasifikace celkem 14 oddílů:

Oddíly klasifikace COICOP:

01 Potraviny a nealkoholické nápoje
02 Alkoholické nápoje, tabák, narkotika
03 Odívání a obuv
04 Bydlení, voda, energie, paliva
05 Bytové vybavení, zařízení domácnosti, opravy
06 Zdraví
07 Doprava
08 Pošty a telekomunikace
09 Rekreace a kultura
10 Vzdělávání
11 Stravování a ubytování

12 Ostatní zboží a služby
13 Výdaje neziskových institucí sloužící domácnostem na individuální spotřebu
14 Výdaje vládních institucí na individuální spotřebu[261]

Každý ze 12 oddílů pro klasifikaci spotřeby domácností se dále hierarchicky člení do jednotlivých skupin (3. číslice) a ty poté dále do tříd (4. číslice), např. skupina 01 se člení takto:

Klasifikace COICOP – skupina 01

01	**Potraviny a nealkoholické nápoje**
01.1	Potraviny
01.1.1	Pekárenské výrobky, obiloviny
01.1.2	Maso
01.1.3	Ryby
01.1.4	Mléko, sýry, vejce
01.1.5	Oleje a tuky
01.1.6	Ovoce
01.1.7	Zelenina, brambory
01.1.8	Cukr, marmeláda, med, čokoláda, cukrovinky a cukrářské výrobky
01.1.9	Potravinářské výrobky jinde neuvedené
01.2	Nealkoholické nápoje
01.2.1	Káva, čaj, kakao
01.2.2	Minerální vody, nealko nápoje a šťávy

Následující příklad ukazuje definici jedné ze tříd – třídy 01.1.1 Pekárenské výrobky, obiloviny dle CZ-COICOP:

01.1.1 Pekárenské výrobky; obiloviny
zahrnuje:
– *rýži ve všech formách*
– *kukuřici, pšenici, ječmen, oves, žito a ostatní obiloviny ve formě zrn, mouky, šrotu nebo drtě*
– *chléb, pečivo a ostatní pekárenské výrobky včetně trvanlivého pečiva (např. křehký chléb, suchary, toustový chléb, su-*

[261] Vzhledem k zaměření naší analýzy na spotřebu domácností nebude posledním dvěma oddílům v tomto textu věnována zvláštní pozornost, neboť mají jiný účel a ve statistice rodinných účtů se nesledují.

šenky, keksy, perník, oplatky, vafle, chlebové placky, vdolky, sladké rohlíky, koláče, buchty, ovocné koláče, páje, francouzské koláčky, pizzy, dortové korpusy)
- *směsi a těsta pro přípravu pekárenských výrobků*
- *těstovinové výrobky ve všech formách, kuskus*
- *obilninové přípravky (kukuřičné vločky, ovesné vločky apod.)*
- *ostatní obilninové výrobky (slad, sladová mouka, sladový výtažek, bramborový škrob, tapioka, ságo a ostatní škroby)*

zahrnuje též:
- *výrobky jejichž základ tvoří mouka, škrob, těstoviny nebo rýže, připravené s masem, rybou, mořskými živočichy (potravinami z moře), sýrem, zeleninou nebo ovocem, avšak s převažujícím podílem základu*

nezahrnuje:
- *pirožky (sekané maso zapečené v těstě nebo těstovinách)*
- *sekané (mleté) ryby zapečené v těstě nebo těstovinách*
- *sladkou kukuřici, sojové boby včetně mouky ze sóji.*

Pro potřeby statistiky rodinných účtů je do klasifikace přidána ještě další (čtvrtá) úroveň třídění, která vymezuje takzvané statistické znaky (položky sledované ve SRÚ). Je přitom dodržena hierarchická kompatibilita s klasifikací COICOP:

01 . 1 . 1 . *X*

oddíl, skupina, třída:
zde: pekárenské výrobky
(kód dle COICOP)

jednotlivá položka v rámci SRÚ
(sledované statistické znaky)

Např. třída COICOP 01.1.1 Pekárenské výrobky, obiloviny je tak ve statistice rodinných účtů členěna na 8 statistických znaků:

01.1.1.1 Chléb
01.1.1.2 Pečivo běžné
01.1.1.3 Pečivo jemné

01.1.1.4 Pečivo trvanlivé
01.1.1.5 Mouka pšeničná
01.1.1.6 Těstoviny
01.1.1.7 Ostatní výrobky z obilovin
01.1.1.8 Rýže

Tato úroveň třídění je však již národně specifická a není aplikovatelná v případném mezinárodním srovnání. Protože však naším záměrem byl především pohled na dopad národně specifického daňového systému v oblasti zdanění spotřeby, jeho vývoj a případné změny, byla dána přednost práci na této nižší národně specifické úrovni klasifikace výdajů domácností, neboť výhoda možnosti pracovat se zdaněním podrobněji vymezených položek byla pro cíl naší práce podstatnějším faktorem než potenciální aplikovatelnost zvolených postupů na jiný než český datový soubor.

Do SRÚ je navíc kvůli úplnosti zjišťování přidán nad rámec klasifikace COICOP zvláštní oddíl 19 – Vydání neklasifikovaná podle CZ-COICOP, do kterého se začleňují:
- daň z příjmů
- povinné osobní pojištění
- pořízení a rekonstrukce domu, bytu
- vydání jinde neuvedená (hospodářské a pěstitelské potřeby pro naturální produkci, nákup cenných papírů, majetkové daně, poskytnuté peněžní příspěvky a dary)
- vklady, splátky půjček, poskytnuté půjčky.

Dvě ze skupin standardní klasifikace COICOP se naopak ve statistice rodinných účtů nesledují (02.3 – narkotika, 12.2 prostituce). Důvodem je problematičnost dotazování na tyto citlivé položky a problematická věrohodnost případných odhadů.

Klasifikace COICOP sleduje při zatřiďování výdajů hledisko jejich účelu. U většiny zboží a služeb je vcelku nesporné jejich zařazení k jednomu účelu, existují však i takové položky zboží a služeb, které mohou být přiřazeny více než jednomu účelu. Na tyto situace se aplikuje obecné pravidlo o zařazení výdaje do toho oddílu, který reprezentuje převažující účel u zboží a služeb dané kategorie.

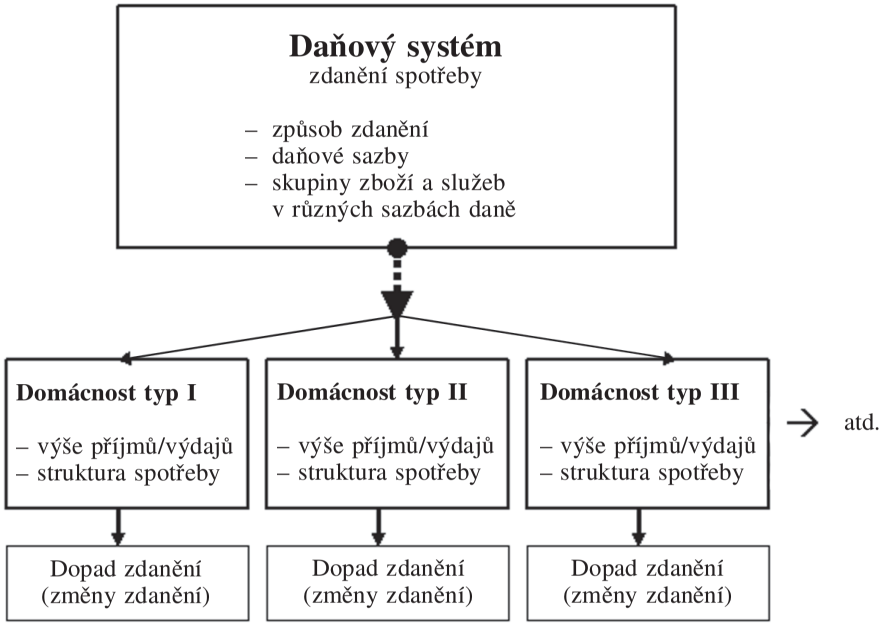
3.2 Mikrosimulační model pro analýzu dopadu daní ze spotřeby v ČR

3.2.1 Možnosti analýzy dopadu daní ze spotřeby na domácnosti

První z možností, jak zkoumat dopad zdanění spotřeby, je **využití dostupných agregovaných dat** o spotřebě jednotlivých sociálních a příjmových skupin. Tato data jsou pravidelně publikována Českým statistickým úřadem v rámci publikační řady „Příjmy, vydání a spotřeba domácností souboru statistiky rodinných účtů“. Na základě těchto dat je možné identifikovat rozdíly v relaci spotřeby a příjmu a ve struktuře spotřeby mezi jednotlivými sociálními skupinami domácností (domácnosti zaměstnanců, zemědělské domácnosti, domácnosti osob samostatně výdělečně činných a domácnosti důchodců) a mezi domácnostmi v rozdílných příjmových pásmech (jednotlivé příjmové decily). Identifikace těchto rozdílů a jejich vývoje v posledním období může poskytnout první pohled na rozdílné spotřební chování hlavních typů domácností a tudíž na možné zdroje rozdílného dopadu zdanění na domácnosti z titulu rozdílů ve spotřebě.

Další možností je **metoda založená na hypotetických typových domácnostech**. Výhodou této metody je poměrná nenáročnost na podkladová data a množství prováděných výpočtů. Charakteristiky typových domácností (tj. výše příjmů a výdajů a struktura spotřeby) je možné stanovit buď expertním odhadem nebo se nabízí možnost využít dostupných agregovaných dat (průměry v rámci vybraných skupin domácností). Tato metoda umožňuje pohled na rozdílné působení daňového systému na různé typy domácností. Možnosti, pokud jde o postižení objektivně existující heterogenity domácností, však zůstávají omezené.

Obrázek 3.1 Metoda založená na hypotetických typových domácnostech

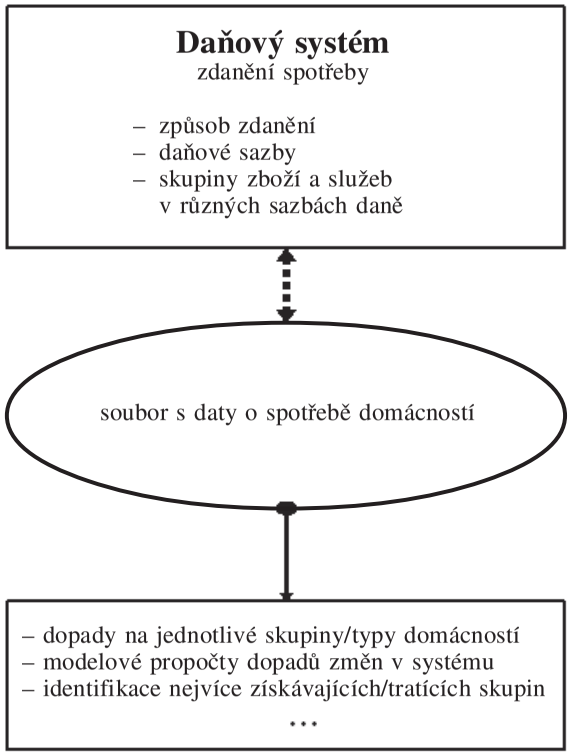


Dopad zdanění na jednotlivou domácnost je závislý na celé řadě detailních charakteristik a jednotlivé zvolené typové domácnosti musí být poměrně přesně charakterizovány pomocí řady parametrů. I poměrně dobře zvolené typové domácnosti proto zpravidla reprezentují jen poměrně úzkou skupinu domácností v reálné populaci. Na příklad King (1988) uvádí příklad z Velké Británie, kdy podobně pojatá analýza systému daní a dávek založená na studiu osmi zvolených typových domácností ve skutečnosti stále pokrývala pouze čtyři procenta britských domácností. Zvláště v situacích, kdy je předmět analýzy poměrně komplexní s řadou vlivů různých vlastností jednotlivých domácností, naráží i širší soubor hypotetických domácností na poměrně velký problém s reprezentativností. Některé vlivy spojené se značnou heterogenitou u reálných domácností nemusí přitom být úplně zřejmé a na první pohled patrné. Mohou se vyskytovat specifické skupiny domácností, které například mohou z přijatých opatření hodně profitovat nebo hodně tratit. Podobné dopady je buď možné využít pro lepší cílování opat-

ření (pokud jde o zamýšlená opatření), nebo se jim naopak vyhnout (pokud by mohlo jít o nežádoucí nezamýšlené dopady).

Třetím přístupem, kterého je možné s úspěchem využít pro analýzu i poměrně komplexních dopadů s velkou heterogenitou domácností, je technika založená na **mikrosimulačním modelování**.

Obrázek 3.2 Přístupy založené na mikrosimulačním modelování



Slovní spojení mikro a simulační zahrnuje postupy, které jsou založeny na simulování dopadů na mikroúrovni – na úrovni individuálních domácností. Tato technika pracuje se souborem domácností z výběrového šetření, který věrněji postihuje reálně existující heterogenitu domácností. Dopady na domácnosti se nejdříve modelují na každé domácnosti ve výběru a výsledky se poté agregují z jednotlivých dílčích dopadů na individuální

domácnosti. Kromě modelování dopadů na různě zvolené skupiny domácností podle různých kritérií (počet členů a složení domácnosti, sociální skupina, příjmová skupina atd.) umožňuje tento postup navíc třídit domácnosti podle dopadu samého – identifikovat skupiny domácností s největším, nejmenším nebo nějakým způsobem neočekávaným dopadem (jdoucím například proti očekáváním spojeným s daným opatřením). Naopak, nevýhodou mikrosimulačního modelování jsou velké nároky na dostupnost dat a práci s daty, neboť využití této techniky vyžaduje práci s rozsáhlými datovými soubory s údaji o velkém počtu domácností.

3.2.2 Mikrosimulační model pro analýzu dopadu daní ze spotřeby v ČR

Pro splnění cíle našeho projektu jsme zvolili přístup založený na mikrosimulačním modelování a pro účely analýzy dopadu daní ze spotřeby v ČR jsme vytvořili model ve formě softwarové aplikace, která umožnila efektivní zpracování rozsáhlých datových struktur klasifikace CZ-COICOP a tvorbu přehledných výstupních sestav vhodných ke grafické prezentaci. Náš model dokáže kvantifikovat dopad změny ve zdanění nepřímými daněmi na jednotlivé skupiny domácností, charakterizované jak znaky na úrovni celé domácnosti, tak znaky, s jistým zjednodušením, na úrovni jednotlivců. Ve spojení s daty, která jsme měli k dispozici, se jedná o velice silný nástroj k odhadování dopadu daní nebo jejich změn. Vzhledem k charakteru vstupních dat (jedná se o kvótní výběr, nelze tedy použít pravděpodobnostní modelovací postupy) není model vhodný k odhadování rozpočtových vlivů daňových reforem. Model byl však specifikován tak, aby byl schopen co možná nejpřesněji modelovat dopady těchto reforem na důchodovou situaci domácností, a to na té nejnižší úrovni, která je současnými statistikami v ČR sledována.

Vstupními daty o spotřebě jsou v modelu data mikroekonomická na úrovni domácností, tzn. před jakoukoli agregací. Právě nejnižší z hlediska agregace možná úroveň vstupních dat umožňuje z obdržených výsledků odvozovat veškeré základní popisné statistiky; je např. možné odhadovat základní míry úrovně i variability, což při použití makroekonomických (agregovaných) údajů možné není.

Za pomyslný výchozí bod analýzy můžeme považovat agregovaná data za domácnosti, která jsou prezentována ve standardních statistických publikacích ze statistiky rodinných účtů. Ty lze následně členit dle socioekono-

mických skupin na základě některého zvoleného kritéria. Tento postup je demonstrován následujícím výstupem, popisujícím roční výdaje na osobu a strukturu peněžních výdajů domácností pro průměrnou domácnost a čtyři průměrné domácnosti pro jednotlivé sociální skupiny dle statusu osoby v čele domácnosti – viz tabulku 3.1 a tabulku 3.2.

Tabulka č. 3.1 Roční peněžní výdaje na osobu dle klasifikace CZ-COICOP (v Kč; rok 2004)

	Průměrná domácnost	Domácnosti			
		zaměstnanců	zemědělců	OSVČ	důchodců
SPOTŘEBNÍ VYDÁNÍ (CZ-COICOP)	87 259	88 548	76 916	92 950	81 906
01 Potraviny a nealk. nápoje	18 485	17 599	16 366	17 881	22 983
02 Alkoholické nápoje, tabák	2 517	2 533	2 173	2 495	2 484
03 Odívání a obuv	5 173	5 512	4 855	6 468	3 077
04 Bydlení, voda, energie, paliva	16 846	16 022	12 209	15 642	22 472
05 Bytové vybavení, zařízení domácnosti; opravy	5 708	5 859	5 433	5 837	5 194
06 Zdraví	1 674	1 477	1 300	1 570	2 700
07 Doprava	9 586	10 579	10 356	10 733	4 938
08 Pošty a telekomunikace	4 021	4 068	3 172	4 686	3 528
09 Rekreace a kultura	9 548	9 981	7 395	11 807	6 770
10 Vzdělávání	516	599	376	802	8
11 Stravování a ubytování	4 598	5 168	4 146	5 563	1 918
12 Ostatní zboží a služby	8 588	9 150	9 135	9 465	5 834

Pramen: *Statistika rodinných účtů. ČSÚ.*

Tabulka č. 3.2 Struktura peněžních vydání domácností statistiky rodinných účtů (v %; rok 2004)

	Průměrná domácnost	Domácnosti			
		zaměstnanců	zemědělců	OSVČ	důchodců
SPOTŘEBNÍ VYDÁNÍ (CZ-COICOP)	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
01 Potraviny a nealk. nápoje	21,2	19,9	21,3	19,2	28,1
02 Alkoholické nápoje, tabák	2,9	2,9	2,8	2,7	3,0
03 Odívání a obuv	5,9	6,2	6,3	7,0	3,8
04 Bydlení, voda, energie, paliva	19,3	18,1	15,9	16,8	27,4
05 Bytové vybavení, zařízení domácnosti; opravy	6,5	6,6	7,1	6,3	6,3
06 Zdraví	1,9	1,7	1,7	1,7	3,3
07 Doprava	11,0	11,9	13,5	11,5	6,0
08 Pošty a telekomunikace	4,6	4,6	4,1	5,0	4,3
09 Rekreace a kultura	10,9	11,3	9,6	12,7	8,3
10 Vzdělávání	0,6	0,7	0,5	0,9	0,0
11 Stravování a ubytování	5,3	5,8	5,4	6,0	2,3
12 Ostatní zboží a služby	9,8	10,3	11,9	10,2	7,1

Pramen: *Statistika rodinných účtů. ČSÚ.*

Tento typ výstupu poskytuje pouze základní hrubý pohled na úrovni velkých agregovaných skupin. Umožňuje nám udělat si základní obrázek o rozdílech ve struktuře spotřeby několika základních typů domácností. Pro potřeby naší analýzy jde však o členění příliš hrubé, a to ve dvou rovinách. Jednak jsou položky spotřebních vydání na úrovni oddílů klasifikace CZ-COICOP pro potřeby modelování zdanění příliš široké, zdanění jednotlivých jejich částí se zpravidla liší. A dále, výpočty založené na takto vysoce agregovaných charakteristikách za skupiny domácností by nedokázaly obsáhnout skrytou variabilitu uvnitř těchto skupin. Naším dalším krokem proto byla co možná nejpodrobnější dekompozice této formy typického agrego-

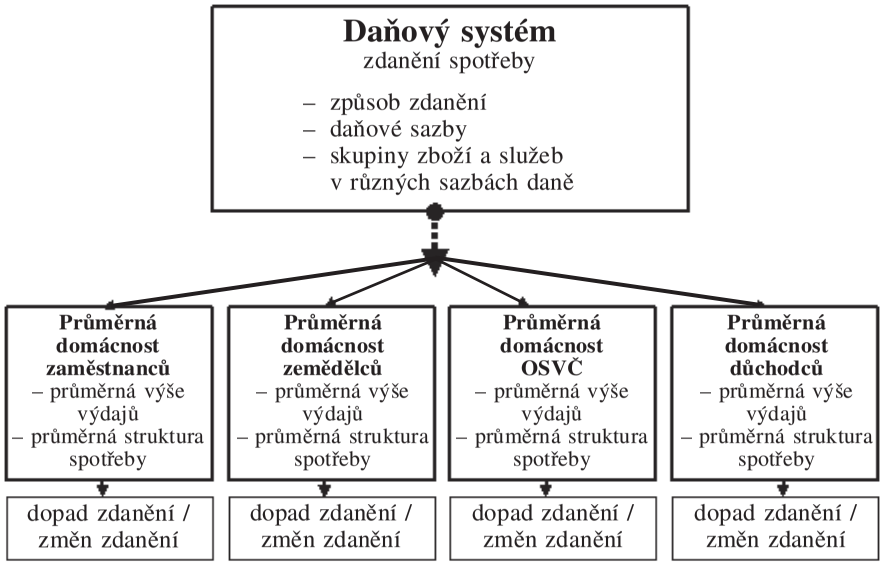
vaného výstupu oběma naznačenými způsoby – pomyslným vertikálním směrem tabulky (podrobná dekompozice jednotlivých složek výdajů) a pomyslným směrem horizontálním (dekompozice údajů na jednotlivé šetřené domácnosti).

V našem výzkumu šlo o prozkoumání možností co možná nejpodrobnějšího členění sledovaných výdajů domácností, které by obsahovalo z hlediska zdanění spotřeby homogenní položky. Využili jsme klasifikace CZ-COICOP a znalost její podrobné struktury až na úroveň tzv. statistických znaků. Finální jednotku naší analýzy z hlediska struktury výdajů domácností tak představoval tzv. statistický znak.

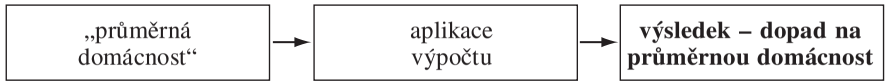
V pomyslném horizontálním směru výchozí tabulky s údaji za agregované skupiny domácností jsme se rozhodli pro práci s mikrodaty ve formě údajů za jednotlivé domácnosti sledované statistikou rodinných účtů. I přes nesrovnatelně vyšší výpočetní náročnost a nároky na zpracování výsledků jsme se rozhodli pro tento přístup mikrosimulačního typu kvůli jeho nesrovnatelně větším možnostem, které nabízí pro podrobnější analýzu, především pokud jde o u běžného agregovaného přístupu skrytou možnou variabilitu dopadu na jednotlivé domácnosti.

Výhoda modelování založeného na práci s individuálními daty vynikne, když jej srovnáme s přístupem založeným na agregovaných datech, tj. když je dopad daní modelován na průměrných domácnostech. Výchozí situaci založenou na agregované tabulce s výsledky za sociální skupiny lze vyjádřit pomocí následujícího schématu:

Obrázek č. 3.3 Aplikace výpočtu na průměry za sociální skupiny



Nejprve jsou zkonstruovány agregované charakteristiky za jednotlivé vymezené sociální skupiny (v tomto případě průměrná struktura výdajů skupiny domácností podle jednotlivých skupin klasifikace COICOP, resp. po disagregaci položek vydání podle jednotlivých statistických znaků). Na takto zkonstruovanou „průměrnou domácnost“ dané skupiny je potom aplikován model zdanění spotřeby vzniklý propojením daňové legislativy a třídění na úrovni statistických znaků (viz dále). V jednotlivých krocích se dá postup u tohoto způsobu modelování popsat následující jednoduchou sekvencí:



Nevýhodou tohoto přístupu je, že postihuje pouze dopad na hypotetickou průměrnou domácnost, byť v rámci nějaké vymezené skupiny domácností. Tyto skupiny jsou nicméně stále poměrně široké (například – domácnosti zaměstnanců) a pouze analýza dopadu na takovouto průměrnou domácnost nemusí příliš vypovídat o celkovém obrazu dopadu na jednotlivé domácnosti v rámci vymezené skupiny. Mohou tak být v podstatě skry-

ty i závažné rozdíly uvnitř skupiny způsobené jinými faktory. Průměrná domácnost sama o sobě ani nemusí být dobrým reprezentantem celé skupiny domácností.

Podstatu tohoto potenciálního problému ilustruje následující hypotetický příklad:

Mějme čtyři domácnosti a u nich podíl výdajů u tří položek (např. tří druhů služeb nebo tří statistických znaků v rámci jedné položky COICOP):

	DOM 1	DOM 2	DOM 3	DOM 4
Položka 1a	15 %	15 %	4 %	4 %
Položka 1b	1 %	1 %	4 %	4 %
Položka 1c	4 %	4 %	12 %	12 %

Agregujeme tyto čtyři domácnosti do průměrné domácnosti za tuto skupinu:

	Průměrná domácnost
Položka 1a	9,5 %
Položka 1b	2,5 %
Položka 1c	8,0 %

a dostáváme se k paradoxu: průměrná domácnost nemusí reprezentovat žádnou domácnost, nebo jen velmi málo z nich.

Prezentovaný příklad je samozřejmě poněkud extrémní, spočívající ve vnitřně jasně rozdělené skupině domácností na dva výrazně odlišné celky. Existenci podobných skrytých rozdílů uvnitř navenek homogenních skupin však rozhodně nelze zcela vyloučit.

Námi použitý mikrosimulační přístup lze popsat následující sekvencí:

aplikace výpočtu na jednotlivé domácnosti → výsledky za jednotlivé domácnosti → výsledek – průměrný dopad na danou skupinu domácností

V tomto případě je modelový výpočet aplikován na jednotlivé domácnosti a zásadním rozdílem je, že agregace se posouvá až do fáze výsledků. Místo o „dopadu na průměrnou domácnost“ tak jde v tomto případě o „průměrný dopad na danou skupinu domácností“.

Výhodou tohoto postupu je možnost získat nejen průměrný výsledek za předem vymezené skupiny domácností, ale též:

- zachytit variabilitu výsledků uvnitř definovaných skupin pomocí vhodných charakteristik variability,
- konstruovat empirické rozdělení četností pro dopad na jednotlivé domácnosti souboru,
- identifikovat případné odlišně se chovající domácnosti a specifické podskupiny,
- použít přímo dopad zdanění jako klasifikační kritérium (pokusit se vytipovat pomocí relevantních charakteristik typy domácností s nejnižším / nejvyšším zdaněním spotřeby) a
- využít znalosti odhadu dopadu pro jednotlivé domácnosti k hledání dalších, ne třeba tak zřejmých relevantních proměnných s vlivem na dopad zdanění spotřeby.

Jádrem našeho mikrosimulačního modelu je kalkulace daňového břemene jednotlivých domácností sledovaných ve statistice rodinných účtů. Kalkulace daňového břemene vychází z následujících předpokladů. Předpokládáme, že daně ze spotřeby statutárně uvalené na plátce jsou 100% přesunuty dopředu na spotřebitele, tzn. že daně jsou plně zahrnuty v konečných cenách pro spotřebitele, resp. že statutární dopad je roven dopadu efektivnímu.

Námi odvozený model je model statický, tzn. že abstrahujeme od změn v cenách, které u DPH vyjadřují základ pro výpočet daně zahrnuté plátcem do konečné ceny pro spotřebitele, ke kterým mohlo v průběhu analyzovaného období dojít, a to i v důsledku změny ve zdanění. Navíc, ignorujeme také změny v chování spotřebitelů, to znamená, že předpokládáme, že nedošlo k žádnému substitučnímu nebo důchodovému efektu a domácnosti v analyzovaném období vydávaly na určité statky stále stejné částky nebo nakupovaly stále stejné množství vybraných výrobků. Za těchto předpokladů lze změny ve výši nebo v rozdělení daňového břemene považovat za důsledek změn v sazbách daní.

Ve skutečnosti však předpoklady o konstantních cenách (jako základech daně) a neměnném spotřebitelském chování nemusí popisovat pravdivě, co se skutečně v analyzovaném období stalo. Např. je známo, že po změně snížené na základní sazbu DPH u restauračního stravování k 1. 5. 2004 zůstala konečná cena pro spotřebitele stejná, což znamená, že se změnil i základ pro výpočet DPH pro spotřebitele. Na druhou stranu, zavedení ta-

kových striktních předpokladů bylo nutné z důvodu omezené dostupnosti vhodných dat pro analýzu.

Pro analýzu dopadu daně z přidané hodnoty bylo daňové břemeno domácnosti **i** definováno jako podíl daně zaplacené v cenách nakoupených statků ($\mathbf{T_i}$) a hodnoty blahobytu domácnosti $\mathbf{W_i}$, který byl vyjádřen buď jako celkové, resp. průměrné, spotřební výdaje bez DPH nebo jako hrubé příjmy (celkové či průměrné). Daňové břemeno tak lze považovat za efektivní míru zdanění ($\mathbf{et_i}$) aplikovanou na blahobyt domácnosti **i**:[262]

$$\mathbf{et_i} = T_i / W_i.$$

Celková částka DPH zaplacená domácností za rok byla kalkulována jako součet daní zahrnutých ve výdajích na jednotlivé statky spotřebované domácností, které se ve SRÚ třídí do statistických znaků:

$$\mathbf{T_i} = \sum_{n=1}^{N} SCI_{ni} \times t_n / (t_n + 100)$$

kde $\mathbf{SCI_{ni}}$ jsou výdaje na zboží a služby domácnosti **i** zahrnuté do statistického znaku **n** a $\mathbf{t_n}$ (v %) je míra zdanění přiřazená statistickému znaku **n**.

Daňové břemeno pro spotřební daně bylo definováno analogicky. Na rozdíl od DPH byly míry zdanění odhadovány ne na základě sazeb ad valorem, ale sazeb jednotkových. Základním omezením pro přesné odhadování skutečných měr daňového zatížení příslušných statistických znaků byl způsob vykazování spotřeby vybraných výrobků. Podařilo se nám však s dosti vysokou mírou přesnosti míry zdanění pro vybrané výrobky odvodit, i když někdy jsme museli přijmout určitá zjednodušení, která by na výsledný efekt zdanění ale vliv mít neměla.

V části zaměřené na kvantifikaci daňového břemene domácností pracuje program se dvěma strukturami vstupních dat: (1) statistickými znaky a (2) měrami zdanění pro příslušné statistické znaky. Program prochází jednotlivá pozorování a jejich vzájemnou kombinací (superpozicí) dopočítává zatížení příslušného statistického znaku jak daní z přidané hodnoty, tak spotřební daní pro příslušnou domácnost.

[262] Naše efektivní míra zdanění domácnosti nevyjadřuje, kolik např. z celkových spotřebních výdajů domácnost zaplatila na DPH, ale odpovídá spíš průměrné nominální sazbě, která je aplikována na statky nakupované domácností.

Jako externí datový zdroj vstupuje do modelu tabulka obsahující míry zdanění pro jednotlivé statistické znaky. Je ji možné více či méně libovolně modifikovat, a tak připravovat data pro modelování změn ve zdanění jednotlivých statistických znaků. Je možné takto modelovat změny ve zdanění i v rámci jednoho statistického znaku, a to tak, že modifikujeme dílčí míry zdanění u zboží a služeb v daném statistickém znaku. Dále, flexibility tohoto souboru parametrů je možné využít k tvorbě výhledových scénářů – např. sbližování sazeb daně z přidané hodnoty, k modelování dopadu DPH s jednotnou sazbou nebo modelování jednotné míry zdanění, která by byla, z hlediska redistribučního dopadu, shodná se stávajícími sazbami.

Po odvození daňového zatížení příslušné domácnosti program umožní provést určité agregace. Jistá míra agregace výsledků je nutná nejen z důvodu zachování anonymity dat, ale také z hlediska zvýšení přehlednosti výstupů. Variabilita forem a způsobů této agregace je významnou předností našeho modelu, který tím, že pracuje s daty na nejnižší známé úrovni agregace, umožňuje provádět nejvyšší možný stupeň agregace bez toho, aniž by se ztratila v datech obsažená informace o statistickém rozdělení sledovaných proměnných. Variabilita způsobů agregace je dána především napojením našeho programu na ostatní rozsáhlé databáze, což umožňuje ke každé sledované domácnosti dohledat nejen veškeré další její charakteristiky, ale navíc i některé další znaky, které jsou sledovány pouze na úrovni jednotlivců (samozřejmě pouze tehdy, existuje-li jednoznačná možnost přiřazení daného jednotlivce k dané domácnosti).

Významnou výhodou našeho modelového přístupu je vazba na další databáze a v nich obsažená data. Na úrovni domácnosti to jsou údaje např. o geografickém umístění domácnosti (je zajímavé sledovat, zda vůbec a jak se rozložení daňového břemene liší podle geografického umístění domácnosti) nebo o sociální skupině, ke které domácnost přísluší (to znamená, že se může jednat například o rodinu dělníka, podnikatele nebo zemědělce). Dále může být sledován počet členů domácnosti, počet dětí, počet nepracujících důchodců atd. Program je však připraven i tak, že umožňuje, aby byly při konstrukci agregací zohledněny také znaky sledované pouze na úrovni jednotlivce – člena příslušné domácnosti. Pak by bylo možné sledovat odděleně daňové zatížení např. v domácnostech spíše mladších nebo v domácnostech, kde dospělá osoba je svobodná nebo vdaná nebo rozvedená, v rodinách vysokoškoláků nebo středoškoláků nebo v rodinách, kde osoba provozuje výdělečnou činnost buď stálou, nebo pouze přechodnou apod. Uvedené vazby programu na další databáze umožňují sledovat závislosti mezi určitým spotřebním chováním a da-

nými charakteristikami domácnosti (nebo jedince v domácnosti). To se může stát základem pro navrhování doporučení v oblasti daňové politiky v případě cílování daňových opatření s ohledem na rozložení daňového břemene.

Připravený model ve formě softwarové aplikace v prostředí Visual FoxPro a dalších přídavných modulů v programu MS Excel byl primárně konstruován pro datový soubor s údaji SRÚ z roku 2004. Je však záměrně připraven jako flexibilní, po relativně nenáročné transformaci dat je možné nahradit podkladová data jinými ročními údaji (buď staršími daty za roky 2003, 2002 nebo novějšími daty za rok 2005).

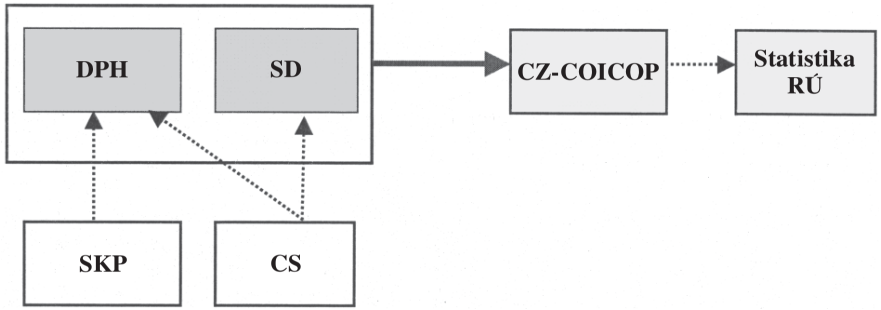
3.3 Tvorba souborů měr zdanění statistických znaků

V této části je popsán postup stanovování měr zdanění jednotlivých statistických znaků. V podstatě šlo o propojení údajů z daňových zákonů (tj. zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o spotřebních daních) a klasifikace CZ-COICOP, resp. o přiřazení míry zdanění DPH a spotřebních daní jednotlivým položkám spotřeby. Již na začátku prací na výzkumném projektu jsme tušili, že se bude jednat o kritické místo celého projektu, a to se nám v plné míře v průběhu prací potvrdilo.

3.3.1 Podstata propojení dat a vytipování kritického místa projektu

Složitost tohoto procesu lze názorně zachytit na následujícím schématu.

SCHÉMA č. 3.1 Propojení dat z daňových zákonů a klasifikace CZ-COICOP



Legenda:
DPH … daň z přidané hodnoty
SD … spotřební daně
SKP …Standardní klasifikace produkce
CS … Celní sazebník, resp. Společný celní sazebník
Statistika RÚ … Statistika rodinných účtů

Ze schématu 3.1 bezprostředně vyplývají tyto skutečnosti:

- Z prvního pohledu vyplývá, že při propojování dat bylo nutné pracovat s šesti druhy zatřídění, a to se zatříděním, které je uvedeno v zákoně o DPH a v zákoně o spotřebních daních, s klasifikací CZ-COICOP a statistikou rodinných účtů a dále se zatříděním uvedeném ve Standardní klasifikaci produkce a celním sazebníku.
- Ve skutečnosti byla situace poněkud usnadněna tím, že *za prvé* oba daňové zákony vycházejí z číselného zatřídění zboží uvedeného v celním sazebníku, resp. zákon o DPH v případě služeb i ze zatřídění uvedeného v SKP a *za druhé* statistika rodiných účtů vychází z třídění daného CZ-COICOP.
- Vzhledem k tomu, že v obou daňových zákonech byl u každého číselného označení zboží (služby) v prvních třech zkoumaných obdobích (1993, 2003 a k 1. 1. 2004) uveden i slovní doprovod, situace tím byla významně zjednodušena, neboť nebylo potřeba „otevírat“ celní sazebník. Od vstupu České republiky do Evropské unie (od 1. 5. 2004) se již však o ulehčení prací nedá hovořit, neboť zákon o DPH v příloze č. 1 uvádí zpravidla pouze číselné kódy bez bližšího slovního vymezení, což nutně znamená vyhledat názvy (obsah) položek v celním sazebníku. Obdobný postup platí i pro SKP. O problémech spojených s tímto vyhledáváním bude pojednáno dále.

Schéma 3.1 nemůže na druhé straně zachytit vnitřní nejednotnost uvedených klasifikací. Ta se objevuje v následujících momentech:

- Klasifikace CZ-COICOP má svoje vlastní třídění, a není tudíž provázána s oběma daňovými zákony a potažmo ani s celním sazebníkem a SKP. Tato situace vyplývá z účelu, které třídění sleduje. Výdaje jsou v CZ-COICOP tříděny účelově. Kritériem členění se stávají základní životní potřeby občana. Tento pohled mj. znamená, že „dělící čára“ pro sledování jednotlivých vydání není vedena mezi vydáním za:

zboží	⟷	služby

nebo

vybrané výrobky* podléhající spotřební dani	⟷	ostatní výrobky nepodléhající spotřební dani

* Jedná se o terminus technicus zákona o spotřebních daních.

jak by to vyhovovalo daňovému pohledu, ale podle účelu, ke kterému byly použity bez ohledu, zda se jedná o zboží nebo službu.

- Klasifikace CZ-COICOP sleduje zboží a služby z pohledu spotřebitele (respondenta). Primárně sleduje účel jejich užití (volný čas, vzdělání, stravování atp.) a pokud je to možné, uvádí zpravidla jejich obchodní názvy (motorová nafta, burčák atp.), příp. sleduje vnější formu výrobku (např. pivo v lahvích, sudech a plechovkách). Tento přístup je pro respondenta evidujícího svoji spotřebu jistě pohodlný a srozumitelný.
- Naopak, oba daňové zákony vyjadřují předmět spotřeby pregnantním odkazem na číselnou položku SKP, resp. celního sazebníku, jinými slovy řečeno, odkazují se spíše na složení výrobku daného mu výrobním procesem. To je názorně vidět zejména na vybraných výrobcích podléhajících spotřební dani (např. pivo v třídění podle procenta extraktu původní mladiny nebo motorové benziny podle obsahu olova), popř. technické vybavení předurčuje účel užití výrobku (např. počítač speciálně upravený pro nevidomé atp.).
- Výsledným efektem izolovaného vzniku a účelu jednotlivých klasifikací je, že číselníky klasifikace CZ-COICOP a daňových zákonů (resp. celního sazebníku a SKP, ze kterých oba daňové zákony vycházejí) se neshodují. Stejné zboží tak má v klasifikaci CZ-COICOP a v daňových zákonech naprosto jiné číselné označení. Problém je zvýrazněn i tím, že neexistují[263] převodníky, které by se daly pro tyto převody použít. Jeden příklad za všechny:

[263] To se netýká klasifikace CZ-COICOP a SKP, jejichž kódy převádí Převodník (návaznost) CZ-COICOP(99) – SKP a SKP – CZ-COICOP(99).

Noviny, periodické časopisy	**DPH (stav k 1. 1. 2004), resp. celní sazebník (stav k 1. 1. 2002):**	**COICOP:**
Kód, pod kterým jsou uvedeny:	**4902**	**09.5.2**

- Položka, kterou klasifikace CZ-COICOP sleduje, je zpravidla množinou více statků. Problém spočívá v tom, že všechny statky dané položky nemusí být zatříděny z pohledu DPH či spotřebních daní do stejné sazby daně. Volba míry zdanění potom musí být zdůvodněna, tj. buď je podložena reálným stavem (tj. určením dominantního statku položky) nebo se zakládá na více či méně kvalifikovaném odhadu řešitele. Složitost problému ukazují např. rekreační a sportovní služby (jako položka).

Tabulka č. 3.3 Rekreační a sportovní služby (RSS) a jejich struktura

Náplň RSS jako položky podle klasifikace CZ-COICOP (09.4.1) – výběr	**Aplikace DPH (stav k 1. 5. 2004)**
výuka sportů, kondiční cvičení v tělocvičnách, fit-centrech	s ohledem na pestrost subjektů, které mohou tuto službu poskytovat, se může jednat jak o službu osvobozenou od DPH (neziskové subjekty[264]), tak i zdaňovanou základní sazbou (plátci DPH) nebo nezatíženou DPH (osoby povinné k dani, které nejsou registrovány za plátce DPH; dále neplátci)
lyžařské vleky	zpravidla snížená sazba (plátci), lze ale připustit i bezdaňový postup (neplátci)
lovecký a rybářský lístek	poplatek za získání povolení k těmto činnostem vydaný státním orgánem nebude předmětem DPH
půjčování sportovních a turistických potřeb	může se jednat jak o službu zdaňovanou základní sazbou, tak i osvobozenou od DPH, popř. nezatíženou DPH
vstupné na sportovní utkání	lze uvažovat opět o základní sazbě nebo o osvobození od DPH, popř. o bezdaňovém přístupu
vstupné na plavecké stadiony	i zde se může jednat jak o službu osvobozenou od DPH, tak i zdaňovanou základní sazbou, popř. nezatíženou DPH

[264] Pro případ, že poskytovanou službou nebudou významně narušovat hospodářskou soutěž.

- Schéma 3.1 nemůže zachytit ani další skrytý problém, kterým je základna u spotřebních daní. Tyto daně jsou totiž konstruovány jako daně specifické, tj. základ tvoří množstevní (objemová) jednotka, např. kusy, kilogramy, litry, nebo jako daně kombinované, tj. základ tvoří jak množstevní jednotky, tak zároveň cena pro konečného spotřebitele (hodnotová veličina). Následující tabulka ukazuje danou situaci na příkladu tabákových výrobků, kde se v průběhu sledovaného období „vystřídaly“ oba typy základů daně.

Tabulka č. 3.4 Základ u spotřebních daní z tabákových výrobků

Druh tabákového výrobku	Sledované období				
	1. 1. 1993	31. 12. 2003	2004		1. 10. 2006
			1. 1.	1. 5.	
cigarety	kusy	kusy + cena[265]	kusy + cena	kusy + cena	kusy + cena
doutníky, cigarillos	kusy	kusy + cena	kusy + cena	kusy + cena	kusy
tabák	kg	kg + cena	kg + cena	kg + cena	kg

Je zřejmé, že spotřebu tabákových a dalších vybraných výrobků ve fyzických jednotkách nelze zjistit z výdajů domácností vedených v CZK, které nám nabízí statistika rodinných účtů. Praktických důsledkem daného stavu byla nutnost čerpat tyto údaje ze zdrojů ležících mimo uvedené statistiky. V některých případech, např. u cigaret s pevně stanovenou cenou pro konečného spotřebitele, lze zpětně určit velikost spotřební daně v ní obsažené.

Lze tedy shrnout, že **v procesu propojování dat uvedených v daňových zákonech a v klasifikaci CZ-COICOP jsme objevili kritické místo celého projektu**; ve schématu 3.1 jsme ho označili tučnou nepřerušovanou šipkou[266]. S ohledem na tuto skutečnost jsme věnovali intenzívní péči správnému zatřídění zboží a služeb sledovaných klasifikací CZ-COICOP do sazeb daní a jeho zdůvodnění (viz dále část 3.3.5).

[265] Cena je v tomto roce i v dalších letech uvedena v CZK. Rozumí se jí cena výrobku pro konečného spotřebitele.
[266] V barevném provedení na CD-ROMu je šipka červená.

3.3.2 Klasifikace používané v oblasti daní a jejich význam

3.3.2.1 Celní sazebník

Celní sazebník je obecně řečeno klasifikace zboží primárně zavedená pro účely celního řízení. Skládá se ze dvou částí; nomenklaturní (jedná se o systemizaci zboží) a tarifní (jedná se o celní sazby). Pro účely našeho výzkumu jsme využívali pouze nomenklaturní část celního sazebníku.

Do vstupu České republiky do Evropské unie jsme v české praxi využívali tuzemský celní sazebník; byl vydáván každoročně nařízením vlády ČR k 1. lednu příslušného kalendářního roku. Tento sazebník vycházel primárně z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží[267], resp. z Kombinované nomenklatury zboží[268], která na něj navazuje.

Zboží bylo v tuzemském celním sazebníku systematicky utříděno do 21 tříd, které se dále dělily na kapitoly (97), čísla, položky a podpoložky. Osmimístná podpoložka byla v některých případech doplněna tzv. národním doplňkovým kódem, který např. pro účely DPH rozlišil výrobek vyrobený z recyklovaného papíru od ostatních obdobných výrobků.[269]

Zákon o DPH vychází ze členění zboží maximálně do úrovně 6místných položek. Výjimky z tohoto pravidla byly spíše vzácností; vyskytly se jak ve sledovaném roce 2003, a to např. u náplní do domácích přístrojů na úpravu vody (10 míst) a u bionafty (8 míst), tak zejména v roce 1993 např. u jater, jiker a mlíčí, sacharinu, bioplynu, solárních zařízení, průtokoměrů a některých dalších (8 míst).

Jak již bylo řečeno, oba daňové zákony vycházejí z číselného zatřídění zboží v celním sazebníku. Časově ovšem předpisy nesouhlasí, resp. oba daňové zákony vycházejí z celního sazebníku, který je až na výjimky „staršího“ data. Časový posun zachycuje tabulka 3.5 na čtyřech sledovaných rocích a časově „posunuté“ roky zvýrazňuje podbarvením.

[267] Harmonized System (HS). Mezinárodní úmluva o HS byla přijata v Bruselu v roce 1983.
[268] Combined Nomenclature. Byla vydána nařízením EHS č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987, o celně-tarifní a statistické nomenklatuře a společném celním tarifu.
[269] Recyklovaný papír byl až do konce roku 2003 zdaňován sníženou sazbou DPH.

Tabulka č. 3.5 Časový posun mezi daňovými zákony a celním sazebníkem

Sledované období	1993	2003	2004		2006
Zákon o DPH – stav k:	1. 1.	31. 12.	1. 1.	1. 5.	1. 10.
Celní sazebník	není odkaz na celní sazebník+/	**1. 1. 2002**	**1. 1. 2002**	1. 1. 2004	**1. 1. 2004**
Zákon o SD – stav k:	1. 1.	31. 12.	1. 1.	1. 5.	1. 10.
Celní sazebník	není uvedeno	odkaz nejasný[270]	**1. 1. 2002**	–	–
Společný celní tarif	–	–	–	**1. 1. 2002**	**1. 1. 2002**

+/ *Zákon o DPH odkazuje na vyhlášku č. 160/1988 Sb., o Mezinárodní úmluvě v harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně, resp. poněkud nelogicky na zákon č. 44/1974 Sb., celní zákon, s účinností od 1. 1. 1975 do 31. 12. 1992.*

Po vstupu do EU tuzemská praxe převzala Společný celní sazebník Evropské unie.[271] Jak ovšem vyplývá z tabulky 3.5, nepřevzaly ho oba zákony současně. Zatímco zákon o spotřebních daních tak učinil okamžitě od vstupu do EU, zákon o DPH i nadále vychází z tuzemského celního sazebníku. Tento stav lze ospravedlnit pouze z obsahové stránky. Postupnými úpravami se totiž na počátku 90. let minulého století dospělo ke stavu, kdy tuzemský celní sazebník byl ve svojí nomenklaturní části plně kompatibilní se sazebníkem Evropské unie.

Lze tedy konstatovat, že zvolený přístup nám značně usnadnil vyhledávání v celním sazebníku. Přestože jsme analyzovali pět období, resp. stav ve čtyřech letech, vystačili jsme si v podstatě „pouze“ s tuzemským sazebníkem platným pro dva roky, a to 2002 a 2004. Lze jen vytušit další problémy, pokud bychom museli čerpat data i ze Společného celního sazebníku pro již uplynulý rok 2002.

[270] Číselný kód nomenklatury celního sazebníku odkazuje na zvláštní právní předpis 8a, což je paradoxně Nařízení vlády č. 303/1998 Sb., kterým se vydává celní sazebník s roční účinností od 1. 1. 1999. Při přijetí předpokladu, že dalšími novelizacemi zákona o spotřebních daních nedošlo k novelizaci odkazů, lze připustit, že by se mohlo jednat o celní sazebník pro rok 2003. Následujícím rokem se ovšem vracíme zpět do roku 2002.

[271] Nařízení Rady EHS č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (ES) č. 1789/2003.

3.3.2.2 Standardní klasifikace produkce (SKP)

SKP byla zavedena do tuzemského systému klasifikací od 1. 1. 1994[272]; cílem bylo zajistit mezinárodní srovnatelnost statistických ukazatelů. SKP nahradila pět předchozích klasifikací, a to:

- Jednotnou klasifikaci průmyslových oborů a výrobků;
- Jednotnou klasifikaci výrobků v zemědělství, v lesnictví a ve vodním hospodářství;
- Jednotnou klasifikaci výkonů (JKV);
- Jednotnou klasifikaci průmyslových prací výrobní povahy;
- Jednotnou klasifikaci stavebních objektů a stavebních prací výrobní povahy.

Předmětem SKP je třídění výrobků, prací výrobní povahy a služeb (včetně oprav, údržby a instalace) podle daných kritérií; její součástí je i klasifikace stavebních děl. Třídění odráží odvětví národního hospodářství a zároveň agreguje výrobky a služby podle výrobního hlediska (tj. obdobná technologie, výchozí suroviny, materiál, konstrukce atp.) a podle hlediska užití (tj. druh potřeb, které výrobky a služby uspokojují). Třídění vychází z evropské klasifikace CPA[273] a má návaznost na produkční klasifikaci OSN, na Kombinovanou nomenklaturu a samozřejmě i na klasifikace, které v tuzemsku nahradila. Používá se závazně pro statistická zjišťování prováděná podle zákona o státní statistické službě[274] a v případech, kdy tak stanoví zvláštní zákon či jiný legislativní předpis.

Klasifikace SKP se skládá z 99 oddílů, které se dále člení na pododdíly, skupiny, podskupiny a třídy. Výrobky a služby jsou zatříděny do 6místných kódů; zákon o DPH si však zpravidla „vystačí“ s méně podrobnějším zatříděním.

Při našem zkoumání jsme „narazili“ na SKP pouze v zákoně o DPH, a to ve čtyřech sledovaných obdobích. Do přílohy č. 2 zákona o DPH jsou zahrnuty vybrané služby, na něž se nevztahuje obecné pravidlo zatřídění, nýbrž podléhají základní sazbě (23 % a později 22 %), resp. od 1. 5. 2004 snížené sazbě (5 %).

[272] Opatření Českého statistického úřadu ze dne 1. 11. 1993 k zavedení Standardní klasifikace produkce.

[273] Classification of Product by Activities.

[274] Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů.

Tabulka č. 3.6 SKP a příloha č. 2 zákona o DPH

Sledované období	1. 1. 1993	31. 12. 2003	2004		1. 10. 2006
			1. 1.	1. 5.	
Zákon o DPH vychází z:	JKV	SKP			

Z výše uvedeného i z tabulky 3.6 vyplývá, že první sledovaný rok (1993) nevycházel z SKP, ale z předchozí Jednotné klasifikace výkonů. Tento stav ovšem nepřinášel problémy, neboť příloha zákona o DPH obsahovala vedle číselných kódů i slovní vyjádření a kromě toho bylo možné využít i převodníků mezi klasifikacemi.

Svého druhu problém (zde však spíše v podobě uživatelského pohodlí) se objevil až v souvislosti s rokem 2003 (stav do 31. 12.) a rokem 2004 (stav od 1. 1. do vstupu ČR do EU). Byl společný pro obě období a spočíval v tom, že služby typu *opravy a údržba* zahrnuté v těchto letech do základní sazby DPH se týkaly oddílů (odvětví), které byly zachyceny pouze číselně, nikoliv slovně. V praxi to znamenalo, že bylo nutné nejprve „rozluštit" kód (např. kód 17 jako textilní výrobky) a teprve poté s údajem dále pracovat.

Tak jako došlo k časovému posunu mezi daňovými zákony a celním sazebníkem (viz tabulku 3.5), došlo k němu i mezi zákonem o DPH a SKP. Příčinou zde byla zřejmě vyšší stabilita SKP, resp. menší náchylnost ke změnám v průběhu roku, resp. od počátku nového roku.

Tabulka č. 3.7 Časový posun mezi zákonem o DPH a SKP

Sledované období	1993	2003	2004		2006
Zákon o DPH – stav k:	1. 1.	31. 12.	1. 1.	1. 5.	1. 10.
SKP	–	není uvedeno	není uvedeno	1. 1. 2003	1. 1. 2003

Z údajů uvedených v tabulce vyplývá, že SKP je rozhodujícím zdrojem pro zatřídění služeb až od námi sledovaného roku 2003. Kromě období po vstupu ČR do Unie není v zákoně o DPH uveden odkaz na SKP; i po tomto vstupu je však odkaz pouze na rok 2003.

3.3.3 Zkoumaná období z pohledu daňových předpisů

3.3.3.1 Zákon o DPH

Pro účely dosažení cíle našeho projektu, tj. zjistit míru daňového zatížení domácností, jsme zvolili v rámci 14letého vývoje pět období. Zdánlivě „malý" počet zkoumaných roků (období) lze zdůvodnit následovně:

- soubory, které jsme analyzovali a zpracovávali, i při zvoleném počtu pěti období čítaly tisíce číselných údajů; to kladlo značné nároky na jejich zpracování a interpretaci;
- jsme názoru, že sledovat všechny změny zákona, resp. všech 14 let, by nebylo efektivní, neboť do struktury výdajů domácností se promítly pouze výrazné změny s dlouhodobějším trváním, které se týkaly položek s významnějším zastoupením v souboru; z tohoto pohledu mělo tedy větší smysl sledovat např. změnu v sazbě daně u energie (zemní plyn, elektřina, koks apod.) než u keřů rodících jedlé ovoce a ořechy;
- do souboru jsme zahrnuli ta období, která jsou z našeho pohledu zajímavá: *za prvé* rok 1993 jako výchozí rok přijetí zákona o DPH, *za druhé* konec roku 2003, který je pomyslným mezníkem mezi obdobím, kdy se unijní prvky do zákona dostávaly pouze sporadicky a kdy se již do něj začaly začleňovat systematicky,[275] *za třetí* období mapující situaci těsně před a po vstupu České republiky do EU a *za čtvrté* – s ohledem na změny v sazbách DPH u spotřebitelsky významných komodit, jako je čokoláda, resp. cukrovinky obecně, káva, čaj a koření – potom i druhou polovinu roku 2006.

Podívejme se nyní na to, k jakým významným změnám došlo v jednotlivých sledovaných obdobích. Začneme výší sazeb daně. Z následující tabulky 3.8 vyplývá, že se ve sledovaném období změnila pouze základní sazba DPH, a to o jeden procentní bod v období mezi rokem 1993 až do vstupu ČR do Unie, resp. o čtyři procentní body mezi krajními sledovanými obdobími. Snížená sazba pak zůstala na úrovni 5 %. Z relativně malého snížení základní sazby daně, které se mnohdy ani nemuselo promítnout do ceny nakupovaného zboží nebo služeb, i z poměrně velkého rozestupu mezi oběma sazbami daně lze předpokládat, že mnohem větší vliv na celkové zatí-

[275] Zde bychom mohli hovořit již i o změnách přijatých 21. novelou zákona o DPH k 1. říjnu 2003 (zákon č. 322/2003 Sb.).

žení domácností měl přechod komodit ze snížené do základní sazby a naopak. Dále lze předpokládat, že mnohé změny se vzájemně kompenzovaly, tj. dle váhy v souboru výdajů navzájem tlumily svá působení.

Tabulka č. 3.8 Vývoj sazeb DPH ve sledovaných letech

Sledované období	1. 1. 1993	31. 12. 2003	2004		1. 10. 2006
			1. 1.	1. 5.	
Sazby DPH – základní	23 %	22 %		19 %	
– snížená	**5 %**				

Mezi první verzí zákona o DPH (z roku 1993) a jeho stavem na konci roku 2003 leží 11leté období. V jeho rámci došlo k řadě změn[276]; mezi ty, u kterých jsme s největší pravděpodobností předpokládali ovlivnění daňového zatížení spotřebitelského koše, lze zahrnout:

- převedení elektřiny, zemního plynu, svítiplynu, černého a hnědého uhlí, briket a koksu do základní sazby;
- přesunutí sázkových služeb pošty, služeb veřejného ubytování, stravování (kromě podávání alkoholických nápojů a prodeje tabákových výrobků) a dětských sedaček do snížené sazby;
- přesunutí ubytovacích a stravovacích služeb poskytovaných při mezinárodní pravidelné a nepravidelné železniční a letecké přepravě osob a dále potravin pro zvláštní výživu (např. kojenecká a dětská výživa) do režimu osvobození od daně;
- zdanění marže leasingových společností u finančního pronájmu (zajímavé zejména pro leasing osobních automobilů);
- možnost vracení DPH z pořízeného osobního automobilu pro zdravotně postižené osoby;
- snížení registračního limitu (dvakrát), a to z původních 6 mil. Kč na 2 mil. Kč (vztaženo na 12 měsíců), což znamená zvýšení počtu nákupů od plátců daně;
- a v neposlední řadě již vzpomínané snížení základní sazby DPH.

Další období zkoumání (od 1. 1. 2004 do data vstupu ČR do EU) přineslo do stávajícího systému změny spočívající ve významném rozšíření okruhu zboží a služeb zdaňovaných v základní sazbě; k nim patřily zejména právní, účetnické a bezpečnostní služby, nájem nemovitostí, zboží s ekologickým prvkem a řada dalších.

[276] Podrobněji viz část 1.5.2.

Rok 2004 byl zkoumán ještě jednou, a to od 1. 5. Významnou změnou zde bezesporu bylo vyřazení prodeje a výdeje léčiv, zdravotnických prostředků a prodeje potravin určených pro zvláštní výživu z režimu daňového osvobození a jejich zatížení sníženou sazbou DPH, dále snížení základní sazby z 22 % na 19 % a další snížení registračního limitu na hodnotu 1 mil. Kč.

V období od 1. 5. 2004 do 1. 10. 2006 došlo také ke spotřebitelsky významným přesunům v sazbách DPH směrem ke snížení daňového zatížení. Rozšířily se tituly pro osvobození od daně (např. v oblasti jazykového vzdělání nebo volnočasových aktivit mládeže), do snížené sazby daně se přesunulo veškeré ubytování, sportovní činnost, volnočasové aktivity dospělých (služby posiloven a kondičního cvičení, provoz saun, tureckých a parních lázní) a v neposlední řadě již vzpomínané cukrovinky, čokoláda, žvýkačky, káva, čaj a koření včetně řezaných květin a živých dřevin.

3.3.3.2 Zákon o spotřebních daních

Vzhledem k tomu, že při výběru sledovaných období jsme přednostně vycházeli z jejich „atraktivity“ z pohledu DPH, zůstaly tím spotřební daně z tohoto pohledu poněkud v ústraní. Tento přístup má svoje opodstatnění:

- spotřební daně zatěžují méně komodit než DPH, a to řádově a
- spotřební daně nezatěžují hlavní „proud“ spotřeby domácností, jakým jsou základní potraviny, bydlení, doprava (s výjimkou pohonných hmot) a zdravotnické služby.

Na druhou stranu jsme předpokládali, že „nepřehlédnutelnost“ výdajů oddílu klasifikace CZ-COICOP za:

02	Alkoholické nápoje, tabák a narkotika

v rámci celkových výdajů u *určitých* skupin domácností, včetně pouze jednosměrných změn v sazbách daně (tj. jejich zvyšování) u hlavních komodit, může ovlivnit celkové daňové zatížení jejich spotřeby.

V průběhu 11letého období, které je ohraničeno dvěma prvními sledovanými obdobími (1. 1. 1993 a 31. 12. 2003), došlo k řadě změn; ty, které se mohly prosadit jako faktor ovlivňující zatížení spotřebitelského koše, lze

stručně popsat jako zvyšování sazeb spotřebních daní u všech pěti skupin vybraných výrobků, z toho několikeré u tabákových výrobků a pohonných hmot.[277] Stejným směrem potom mohlo působit i zavedení zdanění u LTO používaných jako pohonná hmota.

Naopak, opačným směrem mohlo působit vynětí révového vína ze zdanění, vč. jeho pozdějšího přechodu do nulové sazby daně; s ohledem na jeho menší podíl ve spotřebě alkoholických nápojů se ovšem pravděpodobně nejednalo o vliv zásadního charakteru. Obdobně to platilo i o zavedení snížených sazeb pro malé nezávislé pivovary a o vyjmutí bionafty ze zdanění (ekologický motiv) a jejím pozdějším zdaňování.

První čtyři měsíce roku 2004 přinesly další zvýšení sazeb daně u všech komodit kromě piva.

K 1. 5. 2004 nedošlo u spotřebních daní k významným změnám v jejich sazbách.

V období od vstupu ČR do EU do srpna 2006 došlo ke změnám, které mohly přímo či zprostředkovaně ovlivnit daňové zatížení vybraných výrobků konečných spotřebitelů. S cílem omezit daňové úniky, upravila se jednak definice tržiště a tržnice pro účely zákazu prodeje tabákových výrobků a lihovin a jednak se rozšířil předmět spotřebních daní o tabák, který není určen ke kouření, ale používá se např. k vykuřování skleníků. Stejným směrem působilo i zvýšení sazeb daně u tabákových výrobků. Opačným směrem, tj. na snížení daňového zatížení, působilo vyčlenění šňupavého a žvýkacího tabáku z předmětu daně. Některá další přijatá opatření měla neutrální dopad na daňové zatížení vzhledem k aplikaci nulové sazby daně (např. několikeré zvýšení výrobních limitů pro fyzické osoby vyrábějící tiché víno).

3.3.4 Vybrané problémy spojené s daňovými předpisy

3.3.4.1 DPH

Předpokládali jsme, že zatřídění zboží a služeb, které jsou sledovány v klasifikaci CZ-COICOP, do sazeb DPH včetně osvobození, nebude spojeno s žádným problémem. Vždyť sazby této daně jsou obsaženy jak v přílohách zákona, tak i v ustanoveních „uvnitř“ zákona, a nejedná-li se o obecné ustanovení, číselný kód Harmonizovaného systému (pro naše účely ovšem zcela nepoužitelný) je doprovázen názvem zboží nebo služby.

[277] Podrobněji viz část 1.5.1.

Náš předpoklad v zásadě vyšel pro první tři sledovaná období. Další období (od data vstupu ČR do EU) přineslo neočekávanou změnu. V příloze č. 1 již totiž nebyla zachována tradice: název zboží + číslo kódu HS. Místo toho se zde vyskytly jen kódy Harmonizovaného systému (HS) doplněné slovním textem pouze v případě, kdy se jednalo o výjimky ze snížené sazby daně. Zvolený přístup lze hodnotit jako zbytečnou komplikaci systému v době vyspělé techniky vedoucí k:

- odklonu od principu srozumitelnosti, resp. od jisté míry „pohodlnosti“ nastavené předchozími podobami zákona pro jeho uživatele;
- naprosté ztrátě rychlé první orientace v příloze;
- ztrátě přehledu o druzích zboží ve snížené sazbě daně; to se týká mnohem intenzívněji pozdějších prací s přílohou (ať při doměření daně ze strany správců nebo při teoretických výzkumech atp.), kdy potřeba existence „staršího“ celního sazebníku se stává nutnou podmínkou, což může být spojeno s problémem jeho rychlého získání[278].

Při dalším postupu jsme narazili na **nejednoznačné formulace** zákona. Inkriminovaný text přílohy č. 1 zákona o DPH účinného od 1. 5. 2004 pro názornost uvádíme celý.

28–30, 40, 48, 56, 61, 62	Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky – jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely

Jako první jsme si položili otázku, zda dovětek „jen používané pro zdravotní péči…“ patří pouze k farmaceutickým výrobkům, nebo ke všem uvedeným položkám. Z dalšího zkoumání, vč. konzultace,[279] vyplynulo, že dovětek by se měl týkat všech uvedených položek, nejenom farmaceutických výrobků.

Další otázky vznikaly poté, co jsme si uvedené kódy „rozluštili“ za pomoci celního sazebníku.

V kódu 28 – *Anorganické chemikálie; anorganické nebo organické sloučeniny drahých kovů, kovů vzácných zemin, radioaktivních prvků nebo izo-*

[278] Hovoříme z vlastní zkušenosti. A to se přitom jednalo o tuzemský celní sazebník! Mnohem větší komplikace lze potom předpokládat při hledání „starších vydání“ Společného celního tarifu.

[279] Na MF ČR.

topů jsou uvedena **radiofarmaka.** Z koncepce přílohy tedy vyplývá, že ve snížené sazbě DPH budou pouze v případě, budou-li využívána např. jako radioaktivní prvek při léčení v Jáchymově, nikoliv např. pro Temelín. Zde tedy problém nenastal.

V kódu 29 – *Organické chemikálie* je uveden jak **sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, tak i antibiotika**. Z koncepce přílohy vyplývá, že i ony budou ve snížené sazbě DPH. V tomto kódu jsou ale také uvedeny vitamíny, o nichž se příloha zákona o DPH již nezmiňuje. Z koncepce přílohy by vyplynulo, že nejsou-li zde uvedeny, nemohou být zařazeny do snížené sazby DPH. Podle vyjádření pracovníka MF ČR by ovšem i ony měly být ve snížené sazbě, pokud jsou farmaceutickým výrobkem. Podívejme se proto na farmaceutické výrobky, které se „skrývají" hned pod následujícím kódem 30.

Obsahově je kód 30 – *Farmaceutické výrobky* velice pestrý. Uvádějí se v něm jak léky, tak i vata, gáza, obinadla, obvazy, náplasti, zábaly, sterilní šicí materiál a další výrobky. Co se týče vitamínů, ty se uvádějí v souvislosti s tzv. ostatními léky obsahujícími vitamíny. Zařazení do farmaceutických výrobků je vázáno na tyto podmínky:

- na etiketě, obalu nebo doprovodném uživatelském pokynu je uvedeno:
  - pro které specifické nemoci, onemocnění nebo jejich symptomy mají být použity
  - koncentrace aktivních látek nebo látek, které obsahují
  - dávkování a
  - způsob použití
- a jsou v balení pro drobný prodej.

Zejména z prvně uvedené podmínky vyplývá, že ne všechny vitamíny tak, jak je známe z běžného denního používání (např. multivitamíny v podobě šumivých tablet), budou těmi, které lze zařadit do snížené sazby DPH.

Tímto přehledem jsme **vyčerpali text uvedený vedle číselných kódů**. Jak tedy naložit s výrobky, které se nacházejí pod dalšími kódy 40, 48, 56, 61 a 62? Ze zvolené koncepce by vyplývalo, že by ve snížené sazbě daně měly být všechny výrobky, neboť v textové části nejsou uvedeny jejich konkrétní zástupci. Podívejme se proto na jednotlivé položky blíže.

Do kódu 40 – *Kaučuk a výrobky z něj* patří např. podlahoviny, dopravníkové pásy, pneumatiky, dudlíky, rukavice, prezervativy a další. Je zřejmé, že záměrem zákonodárce zcela jistě nebylo zatížit sníženou sazbou daně např. pneumatiky, když samotná vozidla jsou zatížena základní sazbou.

Z toho lze odvodit, že záměr byl jiný: pokud se výrobky z kaučuku a kaučuk sám stanou výrobkem používaným pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely, potom podléhají snížené sazbě daně. Text přílohy zákona o DPH po úpravě by tudíž mohl znít následovně:

28–30, 40, 48, 56, 61, 62	Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky, **kaučuk a výrobky z něj** – jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely

Název kódu 48 – *Papír, kartón a lepenka; výrobky z papírenských vláknin, papíru, kartónu nebo lepenky* již sám napovídá, o jaké výrobky se jedná. Přijmeme-li předchozí logické vysvětlení, potom i ony budou ve snížené sazbě daně, pokud budou používány pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely.[280] Podle předchozího vzoru by text po úpravě mohl znít následovně:

28–30, 40, 48, 56, 61, 62	Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky, kaučuk a výrobky z něj, **papír, kartón, lepenka a výrobky z nich** – jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely

Urychlíme postup konstatováním, že obdobně bychom mohli postupovat i u zbývajících výrobků, tj. výrobků uvedených pod kódem 56 – *Vata, plsť a netkané textilie; speciální příze; motouzy, šňůry, provazy a lana a výrobky z nich*, dále pod kódem 61 – *Oděvy a oděvní doplňky pletené nebo háčkované* a kódem 62 – *Oděvy a oděvní doplňky, jiné než pletené nebo háčkované*.

Inkriminovaný text by po všech doplňcích vč. interpunkčních znamének mohl vypadat následovně:

[280] To se netýká dětských plen, které jsou zařazeny do snížené sazby daně vždy.

28–30, 40, 48, 56, 61, 62	Radiofarmaka; sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika; farmaceutické výrobky; kaučuk a výrobky z něj; papír, kartón, lepenka a výrobky z nich; vata, plsť a netkané textilie, speciální příze, motouzy, šňůry, provazy a lana a výrobky z nich; oděvy a oděvní doplňky pletené nebo háčkované; oděvy a oděvní doplňky, jiné než pletené nebo háčkované: jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely

Výjimečné postavení (v podobě snížené sazby DPH) obdržely po vášnivé diskuzi v českém Parlamentu dětské pleny. V příloze zákona jsou uvedeny zvlášť, a to třikrát:

Dětské pleny	Ex 4818
	Ex 6111
	Ex 6209

Pokud se zvídavý člověk bude chtít přesvědčit, zda-li je pod uvedenými kódy skutečně najde, bude v posledních dvou případech zklamán, neboť se budou skrývat pod kojeneckými oděvy a oděvními doplňky. Na první pohled samozřejmost, ale co všechno se ještě může skrývat pod oděvním doplňkem?

Do snížené sazby DPH je v neposlední řadě zařazeno zboží všech kapitol, resp. kapitoly 1–96, pokud jsou zdravotnickým prostředkem. Zdravotnický prostředek je definován v zákoně o zdravotnických prostředcích[281]. Chce-li plátce daný výrobek zařadit do snížené sazby daně, musí mít důkazní prostředek, že se skutečně o zdravotnický prostředek jedná. Je jím především (podle vyjádření MF ČR) písemné Prohlášení o shodě; ve sporných případech je situaci oprávněno posoudit Ministerstvo zdravotnictví ČR.

[281] Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů. Definice zdravotního prostředku je značně složitá; s určitým zjednodušením lze říci, že se jím rozumí nástroj, přístroj, pomůcka či zařízení, které jsou výrobcem nebo dovozcem určeny pro použití u člověka, a to pro účely diagnózy, prevence, monitorování, léčby, mírnění nemoci, kompenzace poranění nebo zdravotního postižení popř. jako výrobek určený k podání léčiva apod.

3.3.4.2 Spotřební daně

Z pohledu našeho zájmu můžeme konstatovat, že nám při zatřídění zboží do sazeb spotřebních daní, resp. osvobození či vynětí z předmětu daně nevznikaly větší problémy. Přes toto zjištění si projdeme jednotlivé roky zkoumání.

V roce 1993 nejvíce ze všech zkoumaných let vyhovoval *slovní* text doprovázející číselný kód celního sazebníku našim požadavkům, resp. požadavkům klasifikace CZ-COICOP. U minerálních olejů[282] se tak setkáváme přímo s názvem motorová nafta, bionafta i bioplyn, u vína pak s vínem révovým, tokajským, dezertním i sladovým.

V roce 2003 (stav k 31. 12.) jsme již toto uživatelské „pohodlí“ ztratili a lze říci, že již natrvalo. Motorová nafta se nám „schovala“ pod názvem „střední a těžké plynové oleje určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro pohon motorů nebo pro výrobu směsí pod kódy sazebníku 27101929…“, bionafta pak pod „směsi paliv a maziv určené jako palivo pro vznětové motory s metylestery řepkového oleje, přičemž podíl metylesteru řepkového oleje musí činit více než 30 % hmotnostních všech látek ve směsi obsažených“. Obdobné změny nastaly i u některých druhů vín, např. ovocného, které se začlenilo mezi tzv. ostatní výrobky.

V roce 2004 (první období do vstupu ČR do EU) se přístup k zachycení jednotlivých výrobků nezměnil. Výrazná změna však nastala u vína, které se v souladu s pojetím směrnic ES sjednotilo do tří skupin, a to na šumivé, tiché a meziprodukty. Ve druhé části roku 2004 (od data vstupu ČR do EU) potom k žádným zásadním změnám v tomto směru nedošlo.

V průběhu sledovaných let se nejenom měnily sazby spotřebních daní, ale i jejich základ. To je obsahem následující tabulky. Z ní vyplývá, že kromě minerálních olejů a piva by meziroční přepočty základu daně na srovnatelnou jednotku neměly činit potíže. Co se týče pohonných hmot, existuje algoritmus pro přepočet jednotky tuny na litry (viz dále), u piva (10%) pak lze vycházet z předpokladu o zachování stejné míry zdanění.

[282] V tomto roce byly uvedeny pod pojmem uhlovodíková paliva a maziva.

Tabulka č. 3.9 Změny jednotek základu spotřebních daní

Vybrané výrobky	Sledované období				
	1. 1. 1993	31. 12. 2003	2004		1. 10. 2006
			k 1. 1.	k 1. 5.	
Minerální oleje	u většiny výrobků je sazba vztažena na tunu	1 000 litrů; tuny zůstávají u zkapalněných plynů a některých dalších výrobků			
Líh	litry absol.		hl absol.		
Pivo	hl vztažené k pivům rozděleným do třech kategorií: do 10 %, do 12 % a více než 12 % původní stupňovitosti	hl vztažené na procento extraktu původní mladiny			
Víno	litry		hl		
Tabákové výrobky	kusy; kilogramy	kusy nebo kilogramy a cena pro konečného spotřebitele[283]			

Jak jsme již naznačili v úvodu této části 3.3, mnohem závažnějším problémem je však samotná existence *pouze* specifického základu, který pro zjištění daňového zatížení výdajů domácností je nepoužitelný. Jedině u tabákových výrobků se základ ve fyzických jednotkách objevuje v kombinaci s hodnotovým základem daně; tím je cena, za kterou kupuje výrobek konečný spotřebitel.

Ceny tabákových výrobků patří od 1. 8. 2001 mezi **pevné ceny**. Návrh na jejich výši podávají sami výrobci nebo dovozci, popř. další osoby. Ceny, včetně jejich změn, jsou uvedeny ve Výměru Ministerstva financí, resp. v Cenovém rozhodnutí pověřeného celního úřadu. Konečným spotřebitelům nelze prodat tabákové výrobky za jinou cenu, než je právě pevná cena uvedená na tabákové nálepce; v průběhu roku 2005 přibyla v případě porušení tohoto pravidla prodávajícímu povinnost dodanit rozdíl mezi vyšší prodejní cenou a nižší cenou uvedenou na tabákové nálepce.

[283] Podrobnější členění základu spotřební daně podle jednotlivých druhů tabákových výrobků je uvedeno v tabulce 3.4.

Zaměříme-li pozornost na cigarety jako nejprodávanější komoditu z tabákových výrobků (a z nich na značku Petra Box jakožto nejprodávanější cenovou kategorii[284]), ceny pro konečného spotřebitele se vyvíjely ve sledovaném období následovně:

Tabulka č. 3.10 Vývoj pevné ceny cigaret (v Kč) v pěti sledovaných obdobích

Druh cigaret	Sledované období				
	1. 1. 1993	31. 12. 2003	2004		1. 10. 2006
			1. 1.	1. 5.	
Petra Box	–	40	40	44	44

Absenci *výlučně* hodnotového základu u daně z cigaret, resp. potažmo ve sledovaném období u všech tabákových výrobků, bylo možné pro naše účely „obejít“. Na základě znalosti pevné a procentní části spotřební daně v jednom kusu cigarety a znalosti pevné ceny lze totiž celkem jednoduše propočítat celkové zatížení ceny krabičky cigaret spotřební daní. Pro cigarety Petra s 20 kusy cigaret v krabičce prodávané za cenu 44 Kč se tak jedná o 58,20 % z konečné spotřebitelské ceny (v r. 2006).

U ostatních vybraných výrobků jsme tento postup nemohli použít. Chyběla nám totiž pevná cena příslušné komodity (benzinu, vína, piva atp.), ke které bychom zatížení vztáhli. Určitým východiskem z této situace pro automobilový benzin se jevila možnost „vypůjčit si“ cenu benzinu z „Průměrných cen za spotřebované pohonné hmoty“, které po uplynutí zdaňovacího období vyhlašuje pro podnikatele MF ČR ve Finančním zpravodaji pro účely výpočtu daně z příjmů. U zbývajících komodit lze potom využít pouze kvalifikovaného odhadu ceny.

[284] V papírové krabičce je 20 kusů cigaret.

3.3.5 Přiřazování měr zdanění daní z přidané hodnoty a spotřebními daněmi k položkám zboží a služeb klasifikovaných podle CZ-COICOP

3.3.5.1 Metoda použitá při přiřazování měr zdanění DPH

Aby mohlo být kalkulováno břemeno daně z přidané hodnoty a spotřebních daní pro domácnosti ve vybraných zkoumaných obdobích, bylo třeba k jednotlivým položkám zboží nebo služeb, které domácnosti nakupují, přiřadit odpovídající míru zdanění.[285] Míra zdanění byla pro účely našeho výzkumu definována jako podíl daně zaplacené v ceně zboží nebo služby a základu daně, tj. ceny bez daně. Zjišťovali jsme míru zatížení konečné ceny pro spotřebitele (tj. poměr DPH na výstupu kalkulované prodejcem – výrobcem, od kterého si statek kupuje konečný spotřebitel, k ceně bez daně). Od daně, která je v ceně statku zahrnuta jako součást základu pro výpočet DPH na výstupu, za předpokladu, že nebyla DPH na vstupu uplatněna jako nárok na odpočet, jsme abstrahovali. Míra zdanění se může rovnat přímo nominální sazbě DPH, nebo průměru nominálních sazeb pro jednotlivé druhy zboží nebo služeb (tzv. charakteristická míra zdanění). Pokud jde o zboží nebo služby vyňaté z předmětu daně, osvobozené od daně nebo nakupované od neplátců DPH (od DPH, která je v ceně statku zahrnuta jako součást nákladů při tvorbě ceny u neplátce, který nemá nárok na odpočet DPH na vstupu, jsme také abstrahovali), pak je míra zdanění rovna nule.

Míry zdanění byly přiřazeny jednotlivým statistickým znakům. Statistický znak je identifikován jednak číselně, jednak verbálně vyjmenováním jednotlivých druhů zboží nebo služeb, které mají určité společné charakteristiky týkající se jejich použití – tak je vyjádřena tzv. náplň statistického znaku.[286] Klasifikace CZ-COICOP nebere, a ani nemůže dost dobře brát, při zatřiďování jednotlivých druhů zboží a služeb individuální spotřeby, ohled na zdanění daní z přidané hodnoty, příp. spotřebními daněmi. Tato klasifikace je založena převážně na účelu spotřeby, tzn. na tom, jakou individuální potřebu sledovaná spotřeba uspokojuje. Naopak, v zákoně o dani z přidané hodnoty nebo zákoně o spotřebních daních musí být primárně zabezpečena

[285] Při samotném přiřazování používáme pojem *charakteristická míra zdanění*, která je definována dále v této části.

[286] Pracovali jsme s publikací: Seznam a náplň položek pro statistiku rodinných účtů. Rok 2002. Příloha č. 1 k pokynům RÚ 2002-B. Český statistický úřad. 2002.

jednoznačnost přiřazení konkrétního zboží nebo služby k příslušné sazbě daně (resp. osvobození od daně), samozřejmě i s ohledem na „preference společnosti“. Obecně lze konstatovat, že „preference společnosti“ nejsou ve výraznějším rozporu s účelem spotřeby, a proto se ani sazby daně (osvobození) u jednotlivých zboží a služeb v rámci jednotlivých statistických znaků významněji neodlišují. Tato shoda je vysoká např. pro statistické znaky zahrnuté v oddílech:

1. Potraviny a nealkoholické nápoje (převážně snížená sazba daně z přidané hodnoty, žádné zdanění spotřebními daněmi),
2. Alkoholické nápoje, tabák a narkotika (základní sazba daně z přidané hodnoty a zdanění spotřebními daněmi) nebo
3. Odívání a obuv (základní sazba daně z přidané hodnoty, žádné zdanění spotřebními daněmi).

Avšak někdy je logika třídění výdajů domácnosti, potažmo třídění kupovaného zboží a služeb, podle klasifikace CZ-COICOP odlišná od logiky třídění zboží a služeb pro účely daně z přidané hodnoty. Potom je možné, že do jednoho statistického znaku jsou zahrnuty statky, které jsou různě zdaněny. To znamená, že zboží nebo služby mohou podléhat různým sazbám (základní nebo snížené), resp. nejsou vůbec zatíženy DPH (tj. jsou vyňaty z předmětu daně, jsou osvobozeny od daně nebo jsou nakupovány od neplátců DPH). Z tohoto důvodu nemusí být v každém případě určení míry zdanění zboží a služeb, které jsou náplní statistického znaku, triviální záležitostí, jako např. ve výše uvedených případech, kdy se míra zdanění pro statistický znak rovná nominální sazbě přiřazené daným druhům zboží nebo služeb.

V některých případech zboží a službám zahrnutým ve statistickém znaku odpovídají různé nominální sazby DPH, resp. ne vždy pro celý statistický znak platí, že zboží nebo služby do něj zahrnované jsou vyňaty z předmětu daně, osvobozeny od daně nebo nakupovány od neplátců. Pro tyto „problémové“ případy jsme zavedli pojem *charakteristická míra zdanění*, která odlišný přístup ke zdanění různých zboží a služeb v rámci statistického znaku zohledňuje.

Charakteristickou míru zdanění jsme definovali jako vážený aritmetický průměr jednotlivých dílčích měr zdanění zboží nebo služeb, které jsou náplní určitého statistického znaku. Vahami jsou podíly výdajů na jednotlivé zboží nebo služby na celkových výdajích pro určitý statistický znak. Pro účely našeho výzkumu jsme předpokládali stejné váhy pro domácnosti s růz-

nými charakteristikami, např. s různými příjmy. Navíc jsme zavedli zjednodušující předpoklad, že váhy jsou v čase konstantní.

Mějme V_k jako *k-tý* statistický znak vyjadřující výdaje na spotřebu domácnosti na *nk* druhů zboží a služeb. Mějme *ik* jako označení *i-tého* zboží nebo služby spadající do statistického znaku V_k, kde *i* logicky náleží do *nk*. Proto také platí, že $V_k = \sum_{ik=1}^{nk} V_{ik}$. Označme V_{ik} jako absolutní výdaj (v Kč) domácnosti na *ik-té* zboží nebo službu. Odvoďme dále relativní výdaj v_{ik} (v %) domácnosti na *ik-té* zboží nebo službu. Platí, že $v_{ik} = V_{ik}/V_k$.

Nakonec charakterizujme míru zdanění *ik-tého* zboží a služby jako t_{ik}. Zákon o dani z přidané hodnoty obecně pro určitá zboží nebo služby stanoví základní nebo sníženou sazbu daně, resp. vymezuje, které zboží nebo služba je osvobozena od DPH (resp. za jakých podmínek zboží nebo služba dani nepodléhá, vč. případů, kdy zboží nebo službu poskytuje neplátce DPH). Definujme t_{ik} jako sazbu daně uvedenou v zákoně pro zboží nebo službu *i*. Například v období od 1. 5. 2004 nabývá hodnot 0,05 nebo 0,19. Nulové hodnoty t_{ik} nabývá v případě vynětí z předmětu daně, osvobození od daně nebo poskytování neplátci.

Nyní již můžeme odvodit charakteristickou míru zdanění t_k pro statistický znak V_k:

$$t_k = \sum_{i=1}^{nk} v_{ik} \times t_{ik}$$

kde v_{ik} je váha (tj. podíl výdajů na *ik-té* zboží nebo službu ve „výdajovém koši“ statistického znaku V_k a t_{ik} je míra zdanění *ik-tého* zboží).

Je zřejmé (viz $V_k = \sum_{ik=1}^{nk} V_{ik}$), že pokud míra zdanění všech druhů zboží nebo služeb ve statistickém znaku bude stejná (tj. t_{ik} = *konst.*), pak se bude tato míra zdanění rovnat charakteristické míře zdanění pro daný statistický znak (tj. $t_k = t_{ik}$). To je ta nejjednodušší situace, kdy můžeme charakteristickou míru zdanění ke statistickému znaku přiřadit bez znalosti vah výdajů na konkrétní zboží nebo služby. Je také zřejmé, že pokud bude váha určitého zboží nebo služby blízká nule, pak se vliv příslušné míry zdanění daného zboží nebo služby téměř neprojeví. Naopak, pokud bude váha určitého zboží nebo služby ve statistickém znaku blízká jedné, pak není nutné sledovat u dalších zboží nebo služeb ve statistickém znaku ani jejich váhy, ani jejich míry zdanění a míru zdanění „převažujícího“ zboží nebo služby můžeme považovat za charakteristikou míru zdanění statistického znaku.

Uvedený postup lze zjednodušit. Není totiž nutné sledovat veškeré druhy zboží a služeb, které jsou náplní statistického znaku, ale stačí považovat všechna zboží nebo služby podléhající stejné míře zdanění (tj. sazbě) za jeden kompozitní statek. Pak bude *nk* nabývat maximálně hodnoty 3 a výpočty se výrazně zjednoduší: stačí provést odhad podílů výdajů na kompozitní statky na celkových výdajích pro statistický znak (budou většinou dva pro dvě různé nominální sazby, maximálně tři v případě, kdy se bude vyskytovat zboží nebo služba vyňatá z předmětu, osvobozená od daně nebo poskytovaná neplátci, tj. „sazba“ = 0). Tyto podíly pak bereme jako odhady vah kompozitních statků. Např. pro sazby 19 a 5 % (resp. 0) potom dostaneme zjednodušený vzorec ve tvaru:

$$t_k = v_{0,05} \times 0,05 + v_{0,19} \times 0,19 + v_0 \times 0$$

kde:

$v_{0,05}$ je $\sum_{i=1}^{nk0,05} V_{ik} / V_K$, tj. podíl výdajů na zboží nebo služby zdaněné 5% sazbou (proto *nk0,05*) na celkových výdajích statistického znaku V_k,

$v_{0,19}$ je $\sum_{i=1}^{nk0,19} V_{ik} / V_K$, tj. podíl výdajů na zboží nebo služby zdaněné 19% sazbou (proto *nk0,19*) na celkových výdajích V_k,

v_0 je $\sum_{i=1}^{nk0} V_{ik} / V_K$, tedy podíl výdajů na zboží nebo služby podléhající „sazbě“ 0 (proto *nk0*) na celkových výdajích V_k.

Tento zjednodušený postup jsme s výhodou použili při analýze položek potravin a nealkoholických nápojů, kdy se pouze sporadicky vyskytlo zboží zdaněné základní sazbou DPH.

Podmínkou uplatnění výše uvedeného postupu tak, jak byl popsán, je zjištění vah jednotlivých druhů zboží nebo služeb v rámci statistického znaku. Protože ze statistiky rodinných účtů nelze tyto váhy zjistit, bylo nutné využít jiné zdroje informací. Bohužel, ukázalo se, že dostupnost informací, ze

kterých by bylo možné váhy odvodit, je velmi omezená. V případě, kdy jsme nezjistili skutečné váhy jednotlivých zboží či služeb, dosadili jsme do výpočtu charakteristické míry zdanění statistického znaku stejné váhy pro různé zboží nebo služby.

Při přiřazování charakteristických měr ke statistickým znakům jsme postupovali tak, že jsme nejprve přiřadili k jednotlivým druhům zboží nebo služeb, které tvoří náplň statistického znaku, míru zdanění (tj. nominální sazbu DPH, resp. nulu), a potom jsme určili podle výše popsaného algoritmu charakteristickou míru zdanění pro daný statistický znak.

Sazby DPH, které byly přiřazovány, jsou: základní sazba 23 %, 22 % nebo 19 % v daném zkoumaném období a snížená sazba 5 %. Pokud se jednalo o zboží či službu vyňatou z předmětu DPH nebo osvobozenou od DPH, byla přiřazena nula. Nula byla přiřazena i v případě, kdy jsme předpokládali, že dané zboží nebo službu poskytují (převážně) neplátci DPH.

Postup přiřazení měr zdanění spotřebními daněmi je popsán přímo u konkrétních statistických znaků v následující části.

3.3.5.2 Postup přiřazování měr zdanění DPH a spotřebních daní ke statistickým znakům podle klasifikace CZ-COICOP

V následujícím textu je popsáno, jak byly jednotlivým statistickým znakům přiřazovány míry zdanění. Znakům, v jejichž náplni jsou vybrané výrobky, byly přiřazeny i míry zdanění spotřebními daněmi. V textu se nezabýváme podrobně všemi znaky, ale zejména těmi, u nichž se nám přiřazení měr zdanění jevilo problematické. Pokud není v textu explicitně uvedeno, že je zboží nebo služba poskytovaná neplátci DPH, pak jsme vždy předpokládali, že domácnosti nakupují u plátců DPH.[287]

V oddíle **01 Potraviny a nealkoholické nápoje** byla situace bezproblémová, pokud se jedná o podskupiny „pekárenské výrobky, obiloviny“ a „maso“ kromě masa rybího. Toto zboží bylo zdaňováno sazbou sníženou, a to v celém sledovaném období. Charakteristickou mírou zdanění pro toto zboží je tedy 5 %.

Statistické znaky pojednávající o spotřebě rybího masa nám určité problémy způsobily ve všech kromě posledního sledovaného období – v posledním období jsou již všechny položky spotřeby v oddíle 01 zdaněny

[287] Sazbám daní ze spotřeby a jejich změnám se podrobně věnují části 1.5.1 a 1.5.2.

sníženou sazbou. Do té době obecně rybí maso podléhalo snížené sazbě daně, ovšem s výjimkou masa korýšů a měkkýšů definovaného následujícím způsobem:

- korýši, též bez krunýřů, živí, čerství, chlazení, zmrazení, sušení, solení nebo ve slaném nálevu; korýši v krunýřích, vaření ve vodě nebo v páře, též chlazení, zmrazení, sušení, solení nebo ve slaném nálevu; moučky, prášky a pelety z korýšů, způsobilé k lidskému požívání (např. langusty a jiní mořští raci, humři, krevety a garnáti, krabi, raci)
- měkkýši, též v lasturách nebo ulitách, živí, čerství, chlazení, zmrazení, sušení, solení nebo ve slaném nálevu; vodní bezobratlí, jiní než korýši a měkkýši, živí, čerství, chlazení, zmrazení, sušení, solení nebo ve slaném nálevu; moučky, prášky a pelety z vodních bezobratlých, jiných než korýšů, způsobilé k lidskému požívání (např. ústřice, hřebenatky, slávky jedlé, sépie, olihně, chobotnice, medúzy, hlemýždi…).

Statistický znak „ostatní ryby a rybí výrobky“ je charakterizován následujícím způsobem (s doplněním námi odhadnutých měr zdanění k 1. 5. 2005):

1. krabi, krevety, ústřice, mušle, sépie, chobotnice, langusty, žáby, hlemýždi a jiní mořští živočichové čerství, chlazení, mražení a jinak upravení, celí i porcovaní (19 %)
2. mořské a sladkovodní ryby uzené, pečené, smažené, marinované a jinak upravované, celé i porcované, rybí prsty, rybí karbanátky (5 %)
3. rybí řezy v oleji, majonéze, kyselém nálevu, se zeleninou, rybí saláty, pomazánky a jiné výrobky z ryb a mořských živočichů (5 %)
4. krabí tyčinky (z rybího masa), konzervy, sardelová pasta, kaviár (5 %).

Domnívali jsme se, že podíl první skupiny na spotřebě ostatních ryb a rybích výrobků je zanedbatelný (bohužel, podrobnější statistiky nám nebyly dostupné). Dovodili jsme to také díky tomu, že „mořští živočichové“ jsou opět zdaněni základní sazbou. Mohli jsme proto předpokládat, že podíl výdajů na tento druh rybího masa je minimální, a potom jsme mohli tuto spotřebu zanedbat a přiřadit opět celému statistickému znaku 5% charakteristickou míru zdanění.

Z časového hlediska bylo zdanění spotřeby pekárenských výrobků a masa více méně stálé, tj. nedocházelo k přesunům zboží mezi sazbami. Je sice pravda, že se v roce 1993 zdaňovalo základní sazbou více položek (právě již zmíněné výrobky z krabího masa nebo kaviár), ale i tak se domníváme, že není velkou chybou od těchto přesunů abstrahovat a považovat ostatní

ryby a rybí výrobky za zboží podléhající snížené sazbě daně po celé námi zkoumané období.

Spotřeba potravin v podskupinách klasifikace CZ-COICOP „mléko, sýr a vejce“, „oleje a tuky“, „ovoce“ a „zelenina“ byla z hlediska přiřazování měr zdanění opět bezproblémová. Charakteristickou mírou zdanění pro ně je 5 %, tato míra se v čase neměnila.

Spotřeba zboží v podskupině „cukr, marmeláda, med, čokoláda, cukrovinky a cukrářské výrobky“ byla z našeho pohledu problematická vzhledem k tomu, že cukrovinky neobsahující kakao (např. žvýkačky, bílá čokoláda, těsta a pasty, včetně marcipánu, zdravotní pastilky a dropsy proti kašli, tvrdé bonbóny, karamely atd.) podléhaly až do začátku posledního zkoumaného období sazbě základní. Cukrovinky čokoládové podléhaly také základní sazbě daně, ale k souběhu cukrovinek čokoládových a nečokoládových v klasifikaci v rámci jednoho statistického znaku nedošlo, takže to nám problémy nezpůsobilo. Bohužel, do statistického znaku „cukrovinky nečokoládové“ se dostaly jak položky zdaňované sníženou, tak základní sazbou (tedy až do začátku posledního zkoumaného období, 1. 10. 2006). Složení problémového znaku je následující:

1. tvrdé bonbóny bez náplně (dropsy)
2. tvrdé bonbóny s náplní (furé)
3. karamely (mléčné, kakaové, ovocné, sisi aj.)
4. hašlerky, mentolové bonbóny
5. žvýkačky
6. oříšky a mandle v cukru, griliášové výrobky
7. sušené ovoce v jogurtové polevě (rozinky ap.)
8. želé, fondány, lízátka, turecký med, lékořicové cukrovinky, pendrek, želatinové cukrovinky
9. sójové cukrovinky
10. ostatní cukrovinky vč. dietních.

Položky v první polovině výčtu podléhají základní sazbě, ale dále již zařazení není 100%. V předposledním zkoumaném období jsme provedli několik testovacích nákupů a nedospěli jsme k jednoznačnému závěru. Zdá se, že vliv na zdanění má více faktorů, například to, jak moc je dané zboží považováno za zdravou výživu, jaké má zdravotní účinky (i když ani to není pravidlem, například mentolové bonbóny jsou v praxi zdaněny základní sazbou, ale dia výrobky sazbou sníženou). Na druhou stranu ale například srovnatelné žvýkačky různé obchody prodávaly s různými sazbami. Vzhledem k nedostatečným znalostem o podílech jednotlivých položek zboží na celkových výdajích jsme použili pravidlo, že každé zboží má stejnou váhu.

Problém se také vyskytl u statistického znaku „sůl, koření“. Sůl byla zdaněna sníženou sazbou, koření sazbou základní (opět až do začátku posledního zkoumaného období). Zde jsme předpokládali stejnou váhu u výdajů domácnosti jak na sůl, tak na koření. Vedl nás k tomu předpoklad, že soli se sice nakoupí víc v měrných jednotkách, ale je na druhé straně levnější.

Dohledali jsme, že některé zboží patřící do statistického znaku „polévky a omáčky“ bylo v devadesátých letech zdaněno základní sazbou a časem přecházelo ze sazby základní do sazby snížené. Nejednalo se ale o výdajově významné zboží (např. v roce 1993 byl bujón v sazbě základní, v roce 2003 již v sazbě snížené). I v tomto případě jsme od změn v čase mohli abstrahovat.

Skupina statistických znaků „nealkoholické nápoje“ nám při přiřazování nečinila žádné problémy. Káva, čaj, kakao a kávové náhražky a směsi, což je zboží zdaňované základní sazbou, byly vždy vyčleněny do samostatných statistických znaků. Ostatní nealkoholické nápoje jsme považovali za zboží zdaněné sazbou sníženou.

Statistické znaky v oddíle **02 Alkoholické nápoje, tabák a narkotika** z hlediska daně z přidané hodnoty také žádné potíže nečinily. Veškeré toto zboží je zdaněno sazbou základní (s výjimkou narkotik, která se nesledují).

K vybraným výrobkům v oddíle „alkoholické nápoje, tabák a narkotika“ jsme se snažili přiřadit i míry zdanění spotřebními daněmi. A s tím jsme měli určité problémy.[288]

Statistický znak „pivo“ je charakterizován následujícím způsobem:

1. pivo lahvové
2. pivo sudové (točené)
3. ostatní piva (v plechovkách, soudcích)
4. pivo pro diabetiky.

Sazby daně z piva jsou uvedeny v následující tabulce.

[288] Kromě narkotik, která nejsou sledována vůbec, a cigaret, které jsou sledovány jako výdaje v Kč, můžeme pracovat také s údaji v litrech spotřeby, což nám výrazně pomůže při odhadování podílu spotřebních daní, ačkoliv se u nich používají zejména pevné sazby.

Tabulka č. 3.11 Sazby spotřební daně z piva

	Ostatní právnické a fyzické osoby; dovoz	Malé nezávislé pivovary				
Výstav v hl		do 10 000	10 000 až 50 000	50 000 až 100 000	100 000 až 150 000	150 000 až 200 000
Sazba v Kč za 1 hl a 1 % extraktu původní mladiny	24	12	14,4	16,8	19,2	21,6

Český statistický úřad uvádí (osobní sdělení zaměstnance úřadu), že domácí spotřeba piva je tvořena pivem:

1. výčepním ze 62 % (z toho 10 stupňů 75 % a 11 stupňů 25 %)
2. ležákem 34 % (12 stupňů)
3. ostatními druhy 4 % (nízkoalkoholická piva, nealko, speciální).

O producentech piva, což je důležité pro správné přiřazení míry zdanění (viz tabulka 3.11), jsme neměli k dispozici informace. Nicméně, předpokládali jsme, že většina piva je produkována velkými pivovary (více jak 90 %). Navíc, s rostoucím výstavem pivovarů malých (nezávislých) se sazba blíží sazbě používané velkými pivovary. Proto jsme předpokládali, že spotřebovávané pivo je produkováno velkými pivovary (ostatní fyzické a právnické osoby – sazba 24 Kč/1hl a 1 % extraktu původní mladiny). Sazba je odvozena od počtu procent původní mladiny, přičemž tento počet procent je přibližně roven stupňům piva. Charakteristická míra zdanění se za těchto předpokladů vypočetla následovně. Díky předpokladu o převažující spotřebě piva vyprodukovaného velkými pivovary byla první část sazby rovna 24. Počet procent původní mladiny jsme odvodili jako vážený průměr stupňovitosti piva, kdy vahami byly podíly na spotřebě. Charakteristická míra zdanění pak je pro tento statistický znak následující:

$$t_{283} = [(10 \times 0{,}75 + 11 \times 0{,}25) \times 0{,}62 + 12 \times 0{,}34] \times 24/1\ \text{hl} =$$
$$= 10{,}435 \times 24\ \text{Kč}/1\ \text{hl} = 250{,}44\ \text{Kč}/1\ \text{hl}$$

Statistický znak je sledován v litrech (i v korunách), proto jsme provedli přepočet charakteristické míry zdanění pro hektolitr na míru pro litr:

$$t_{283} = 250{,}44\ \text{Kč}/1\ \text{hl} = 2{,}5044\ \text{Kč}/1\ \text{litr}$$

Statistický znak „tabák“ je charakterizován následujícím způsobem:

1. cigarety, cigaretové papírky
2. doutníky, cigarillos
3. tabák cigaretový, dýmkový, lulkový, žvýkací,[289] šňupací
4. zahrnuje též tabák a tabákové výrobky zakoupené v restauracích.

Zde jsme museli použít (ale ne nereálný) předpoklad, že převážná většina této spotřeby je tvořena právě cigaretami. Lze pak dovodit (viz tabulka 3.10 a související text), že charakteristickou mírou zdanění pro tento statistický znak (měřený v Kč) je 0,5820 (jako podíl daně na maloobchodní ceně včetně DPH) pro poslední zkoumané období.

V případě lihovin bylo zdanění odvozováno od množství čistého alkoholu. Statistický znak „lihoviny“ má následující složení:

1. všechny druhy lihovin, destilátů, likérů
2. konzumní líh, výčepní lihovina
3. medovina
4. míchané nápoje s lihovinou.

Od položky 3 jsme abstrahovali, protože její podíl na výdajích není významný. Jinak vše ostatní jsme považovali za klasickou lihovinu. Nejprodávanější lihovinou v České republice je Fernet Stock (obsah alkoholu 40 %, 30 % pro Orange a Citrus) od společnosti Stock Plzeň-Božkov. Pak následuje vodka (průměrně 35 % obsahu alkoholu) a „rum“ (35 %). Mohli jsme s jistou mírou nepřesnosti předpokládat, že charakteristická míra zdanění tohoto zboží je přibližně 0,35 × 265 Kč na 1 litr lihoviny (rok 2004). Statistický znak je měřen v litrech i v Kč.

Statistický znak „víno“ je také měřen v litrech a Kč a jeho složení je:

1. révová přírodní vína
2. tokajská vína

[289] Žvýkací tabák v popisu statistického znaku zůstal, přestože je v EU zakázán, kromě Švédska, které má výjimku.

3. šumivá vína
4. desertní a desertní kořeněná vína
5. burčák
6. míchané nápoje s vínem
7. sladová a ovocná vína
8. nízkoalkoholické víno.

Statistiky dokládají, že část spotřeby (přibližně 15 %) je zdaněna 2 340 Kč/hl, zbytek se nedaní. Charakteristická míra zdanění potom je 0,15 × 23,40 Kč po přepočtu na litry.

Podobně zboží v oddíle **03 Odívání a obuv** podléhá sazbě základní, s výjimkou dětských plenek. Tato položka ale není samostatně sledována, takže nebylo možné jí přiřadit vlastní míru zdanění.

V oddíle klasifikace CZ-COICOP **04 Bydlení, voda, energie, paliva** jsou zahrnuty statistické znaky s různými charakteristickými měrami zdanění, protože se zde vyskytují služby i zboží, které podléhají různým sazbám DPH, nebo které nejsou zdaněny.

Zřejmě jednu z významných výdajových položek rozpočtu domácností tvoří nájemné, a to zejména za užívání bytu (do statistického znaku „ostatní nájemné“ se zahrnuje např. i nájemné za užívání garáže). Za předpokladu, že se nejedná o nájemní smlouvy uzavřené mezi plátci s tím, že pronajatý např. byt bude používán k podnikání, tj. za předpokladu, že nájemné placené domácnostmi je osvobozeno od daně (pokud je nájemní smlouva uzavřena s plátcem), jsme určili nulovou charakteristickou míru zdanění pro příslušné statistické znaky. Navíc, dá se předpokládat, že ne neobvyklou situací je, že je nájem poskytován bez daně neplátci DPH. To platí pro všechna zkoumaná období.

Protože jsme předpokládali, že domácnostem je účtováno nájemné buď osvobozené od DPH, pokud je pronajímatelem plátce, nebo bez DPH, pokud je pronajímatelem neplátce, nemůže se ve výdajích domácností projevit změna sazby za pronájem nemovitostí, vč. krátkodobého, ze snížené na základní (pokud není pronájem osvobozen), ke které došlo od 1. 1. 2004. Aspoň ne přímo: je možné uvažovat o přesunu daně související s pronájmem nemovitostí placené firmami (např. pronájem kanceláří) do cen statků poskytovaných těmito firmami. Avšak odhad dopadu změny ve zdanění pronájmu nemovitostí na výdaje domácností přesahuje rámec tohoto výzkumu.

Ve skupině „Běžná údržba a drobné opravy bytu“ jsou zahrnuty dva statistické znaky. Náplní prvního jsou různé druhy zboží, které jsou zdaněny

základní sazbou, náplní druhého jsou různé druhy služeb. Uvedené služby (zejména tzv. stavební práce) jsou kromě půjčování strojů a zařízení a od r. 2004 i čištění studní a rozboru vody zdaněny sníženou sazbou. Při výpočtu charakteristické míry zdanění jsme všem službám přiřadili stejné váhy.

To, že i od 1. 5. 2004 máme ve statistickém znaku „služby pro běžnou údržbu a drobné opravy bytu“ dvě sazby, resp. nemáme základní sazbu pro všechny služby, je vlastně výjimka, protože stavební práce prováděné na rodinných nebo bytových domech nebo v bytech jsou zdaněny sníženou sazbou DPH na základě výjimky udělené pro přechodné období. V naší analýze jsme však dopad změny sazby u stavebních prací ze snížené na základní sazbu po skončení přechodného období nemohli zachytit.

Ve skupině „Ostatní služby související s bytem“ jsou zahrnuty tři statistické znaky, jejichž náplní jsou různé druhy služeb. Jedná se o vodné a stočné, sběr pevných odpadů a ostatní služby související s bytem. Ve statistice rodinných účtů se výdaje domácností na vodné a stočné sledují dohromady, protože se úhrada za tyto služby předepisuje společně, a tak není možné oddělit výdaje za dodávku vody (vodné) od výdajů za odvádění odpadních vod kanalizací (stočné). I „daňový“ přístup je jednotný: obě služby jsou zdaněny sníženou sazbou.

Statistickému znaku „sběr pevných odpadů“ jsme přiřadili sníženou sazbu, resp. základní sazbu pro období od 1. 5. 2004, za předpokladu, že je sběr zabezpečován plátci, a to bez ohledu na to, zda domácnosti platí přímo organizaci, která sběr provádí, nebo obecnímu úřadu, který sběr v obci zabezpečuje.

Kromě výdajů na vodné a stočné nebo na sběr pevných odpadů mohou mít domácnosti výdaje na služby jako např. úklid v domě, poplatek za výtah, čištění a kontrola komínů nebo bezpečnostní služby. Kromě prvního období (k 1. 1. 1993), kdy byly všechny služby zatíženy sníženou sazbou DPH, byly službám přiřazeny různé sazby a musely být kalkulovány charakteristické míry zdanění, a to pomocí stejných vah. Zatímco do 1. 5. 2004 převládala u služeb snížená sazba, od 1. 5. 2004 jsou tyto služby zatíženy většinou základní sazbou.

Poslední skupinu statistických znaků v oddíle „Bydlení, voda, energie, paliva“ reprezentují různé druhy „zdrojů energie nebo tepla“. Ve většině těchto statistických znaků (např. elektrická energie nebo plynná paliva) se vedle zboží vyskytují i služby (např. instalační poplatek za zapůjčení elektro či plynoměru), avšak skoro vždy se sazba pro zboží shoduje se sazbou pro službu (výjimkou byl pronájem nádrží na plyn k 1. 1. 1993, který byl

tehdy zatížen – na rozdíl od plynu – základní sazbou; při určení míry zdanění jsme však výdaje za pronájem považovali za zanedbatelné). Za pozornost tak stojí hlavně změna v míře zdanění statistických znaků (kromě kapalných paliv a teplé vody) mezi 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003.

V oddíle **05 Bytové vybavení, zařízení domácnosti, opravy** je převážně zahrnuto zboží. Charakteristické míry zdanění pro statistické znaky, jejichž náplní je pouze zboží, jsou jasné (nejde o zboží uvedené v příloze zákona). V oddíle se však vyskytují statistické znaky, v nichž je společně se zbožím zahrnuta i služba, např. instalace domácích spotřebičů, kladení podlahových krytin nebo zhotovení výrobku, např. koberce, a to tehdy pokud nejde o frekventovanou nebo hodnotově významnou službu (toto je typická ukázka situace, kdy statky jsou pro statistické účely tříděny podle účelu jejich spotřeby bez ohledu na to, zda se jedná o zboží nebo službu). Většinou jsou služby, zahrnuté ve statistických znacích, v nichž převládá zboží, zatíženy základní sazbou. V případech, kdy služby podléhají jiné míře zdanění než zboží, jsme dospěli k názoru, že výdaje na služby jsou oproti výdajům na zboží (např. cena instalace oproti ceně instalovaného zboží) nevýznamné, a proto neměla diferencovaná míra zdanění vliv na charakteristickou míru zdanění statistického znaku.

Dále jsou v oddíle zahrnuty statistické znaky, jejichž náplní jsou pouze služby, a to opravy (např. opravy nábytku nebo opravy domácích spotřebičů) nebo jiné služby (statistický znak „domácí a domovní služby“). Jako problémové se jevily dva statistické znaky.

Až na opravy podlahových krytin (koberců aj.) jsou služby, které jsou náplní statistického znaku „opravy nábytku, zařízení a podlahových krytin“, zatíženy základní sazbou DPH. Protože jsme nezískali informace o podílech výdajů domácností na jednotlivé druhy oprav, resp. o cenách a objemech prodejů, předpokládali jsme stejné váhy pro jednotlivé druhy služeb.

Statistický znak „domácí a domovní služby (péče o domácnost)“ zahrnuje služby, které by byly, za předpokladu že by tyto služby (jako např. „mytí oken …“, „čištění koberců …“, „obstarávání nákupů“, „opatrování dětí“) poskytovali plátci DPH, až do 1. 5. 2004 většinou zdaněny 5% DPH na výstupu. To však neplatí pro „půjčování“, kdy by plátci uplatnili 23, 22, resp. 19% DPH. Od 1. 5. 2004 i další (avšak ne všechny) služby kromě „půjčování“ podléhají základní sazbě DPH. Protože nebylo možné přesně určit váhy k jednotlivým druhům služeb s různou mírou zdanění, zjednodušili jsme výpočet charakteristické míry zdanění a kalkulovali jsme se stejnými vahami.

V oddíle **06 Zdraví** je zahrnuto jak zboží či služby osvobozené od DPH, tak zdaňované – převážně sníženou sazbou DPH: k významné změně v zatížení DPH došlo od 1. 5. 2004, kdy byla např. léčiva přesunuta z režimu osvobození do snížené sazby DPH. Přiřazení charakteristických měr zdanění bylo u všech kromě jednoho statistického znaku jednoduché (i když se mezi osvobozenou „ambulantní péčí poskytovanou středním … personálem …“ vyskytuje „pronájem terapeutického zařízení podléhající základní sazbě DPH). Statistický znak „Ortopedické a terapeutické pomůcky“ zahrnuje zboží, příp. služby (opravy tohoto zboží) většinou podléhající snížené sazbě DPH. Avšak zubní náhrady nebo rovnátka jsme označili za osvobozená od DPH a „půjčování ortopedické obuvi aj. terapeutických pomůcek“ jsme přiřadili základní sazbu. Navíc, opravy v zubních laboratořích by měly být také osvobozeny v prvním až třetím zkoumaném období. Při určení charakteristické míry zdanění jsme předpokládali, že se různé míry daňového zatížení, tj. osvobození u jedné položky a základní sazba u jiné, vykompenzují, a proto jsme tomuto statistickému znaku přiřadili 5% míru zdanění.

Problémy nečinilo přiřazení charakteristických měr zdanění k většině statistických znaků v oddíle **07 Doprava**. Statistickým znakům, jejichž náplní je zboží (např. dopravní prostředky, náhradní díly nebo pohonné hmoty), byly přiřazeny míry odpovídající základní sazbě DPH. Statistickému znaku „Údržba a opravy osobních dopravních prostředků“ byla přiřazena míra odpovídající základní sazbě vyjma prvního období, kdy byla havarijní a odtahová služba zatížena sníženou sazbou DPH, a proto byla spočtena charakteristická míra zdanění jako aritmetický průměr měr zdanění jednotlivých služeb.

Problémovým statistickým znakem se jevily „Ostatní služby týkající se dopravních prostředků“, protože náplní jsou služby osvobozené (např. nájemné za garáž – kromě období od 1. 5. 2004), služby podléhající snížené sazbě DPH (např. výuka v autoškolách – od 1. 5. 2004 přešly služby ze snížené do základní sazby) i služby podléhající základní sazbě DPH (např. půjčování). Navíc, některé služby nejsou předmětem DPH (např. dálniční známka). Různým službám jsme přiřadili stejné váhy pro výpočet charakteristické míry zdanění. Podobně jsme kalkulovali charakteristickou míru zdanění pro statistický znak „ostatní placené služby v dopravě“.

Několik statistických znaků v oddíle „Doprava“ je věnováno výdajům za přepravní služby. Výdaje za jízdenky vlakem nebo autobusem, za letenky nebo lodní lístky mohou zahrnovat výdaje jak za tuzemskou dopravu, která je zdaněna, tak za mezinárodní dopravu, která je osvobozená od daně. Lze se domnívat, že výdaje za tuzemskou přepravu budou v celkových vý-

dajích na cestování převažovat, a potom lze přiřadit charakteristickou míru zdanění rovnající se 5 %.

Kromě míry zdanění daní z přidané hodnoty jsme se pokusili odhadnout i míru zdanění spotřební daní pro statistický znak „pohonné hmoty, oleje a podobné přípravky pro osobní dopravní prostředky“. Předpokládali jsme, že položky „mazací tuky, mazadla, parafiny, vazelíny“ a „provozní náplně …“ mají pouze minimální váhu.

Míra zdanění pohonných hmot bývala definována pevnou sazbou v Kč na tunu (X Kč na tunu), ale časem se přešlo k sazbě definované v Kč na 1000 litrů. Protože je statistický znak měřen v Kč, pokusili jsme se převést jednotkovou sazbu na sazbu valorickou, kterou pak můžeme přímo aplikovat na výdaje. V prvním případě jsme postupovali následovně ve třech krocích:

$$t_{364}\ [\text{Kč/kg}] \approx X\ \text{Kč/tunu} = X/1000\ \text{Kč/kg}.$$

Vzhledem k tomu, že hustota pohonných hmot je přibližně 0,69 kg/l, pak dovozujeme v kroku druhém, že

$$t_{364}\ [\text{Kč/l}] \approx X/1000\ \text{Kč/kg} = (X/1000) \times 0{,}69\ \text{Kč/l}.$$

Při znalosti průměrných cen pohonných hmot p_{ph} (Kč/l) vyhlašovaných pravidelně Ministerstvem financí ČR je pak (krok třetí) charakteristická sazba pro statistický znak:

$$t_{364}\ [\text{Kč/Kč}] = (X/1000) \times 0{,}69\ \text{Kč/l} \times (1/p_{ph}) \times 100$$

V druhém případě, tedy při definici sazby daně jako Kč na 1000 l, je postup jednodušší a odpovídá mírně modifikovaném algoritmu z kroku třetího.

Oddíl **08 Pošty a telekomunikace** obsahuje převážně osvobozené „poštovní služby“. Protože se v tomto statistickém znaku vyskytují i služby podléhající do 1. 5. 2004 snížené a od 1. 5. 2004 základní sazbě, byla charakteristická míra zdanění určena jako aritmetický průměr. Statistickým znakům zahrnujícím zařízení pro telekomunikaci byla jednoznačně přiřazena míra zdanění odpovídající základní sazbě DPH. „Telefonním a telefaxovým službám“ byla přiřazena míra zdanění odpovídající do 31. 12. 2003 snížené sazbě a od 1. 1. 2004 základní sazbě DPH.

Spektrum náplní statistických znaků, které obsahuje oddíl **09 Rekreace, kultura a sport**, je široké: od „zařízení a vybavení audiovizuální, fotografická a pro zpracování dat; opravy“ přes vybavení na sport a rekreaci, hračky a potřeby pro hobby po kulturní, sportovní nebo rekreační služby. Kromě toho sem také patří knihy a noviny, rozhlas a televize, herny a loterie, ale také papírenské zboží. Z hlediska přiřazování měr zdanění jsou zajímavé následující statistické znaky.

Pro období od 1. 1. 2004 bylo možné statistickému znaku „hračky“ jednoduše přiřadit míru zdanění odpovídající základní sazbě DPH. Do 1. 1. 2004 bylo však třeba zohlednit sníženou sazbu u počítačových her, které se také zahrnují do náplně statistického znaku. V souvislosti s počítačovými hrami jsme předpokládali, že v r. 1993 byly výdaje na ně v rámci výdajů na hračky zanedbatelné, a snížená sazba tudíž neovlivnila míru zdanění všech hraček. Pro období k 31. 12. 2003 jsme kalkulovali charakteristickou míru zdanění, a to pomocí stejných vah pro všechny druhy hraček v celkových výdajích domácností na hračky.

Jak už bylo uvedeno v tabulce 3.3, službám zahrnutým do statistického znaku „rekreační a sportovní služby“ mohou být přiřazeny různé míry zdanění. Do 1. 5. 2004 byla službám, vyjma „loveckého a rybářského lístku“ (není předmětem daně) a „půjčování“ (základní sazba DPH), přiřazena snížená sazba DPH. K 1. 5. 2004 došlo ke změně a základní sazbě od té doby podléhaly další služby. Avšak v roce 2006 došlo k další změně a u některých služeb byla základní sazba změněna zpět na sníženou. Pro všechna období byly spočteny charakteristické míry zdanění; z důvodu nedostupnosti dat o spotřebě těchto služeb byly jednotlivým položkám přiřazeny stejné váhy v celkových výdajích na statistický znak.

Charakteristická míra zdanění jako průměr měr zdanění jednotlivých položek byla kalkulována také pro kulturní a zábavní služby. Od 1. 1. 1993 do 1. 5. 2004 bylo možné všem službám kromě půjčování knih, CD, videokazet apod. a pronájmu zařízení přiřadit sníženou sazbu DPH. Od 1. 5. 2004 se snížená sazba změnila na základní také u služeb fotoamatérům a „poplatky v klubech“. Při kalkulaci charakteristické míry zdanění tohoto statistického znaku jsme předpokládali stejné váhy u všech položek.

Ve statistickém znaku „rozhlas a televize“ se také vyskytují služby s různou mírou zdanění: vysílání veřejnoprávních médií (koncesionářské poplatky) je osvobozeno od daně, kdežto kabelová televize nebo používání internetu je zdaněno (navíc, v různých obdobích různými sazbami). Pro výpočet

charakteristické míry zdanění jsme předpokládali stejné váhy u jednotlivých položek výdajů.

Ve skupině „noviny, knihy a papírenské zboží“ je zahrnuto několik statistických znaků. Většinou bylo přiřazení míry zdanění jednoduché, protože statky zahrnuté do statistických znaků podléhaly jednotné míře zdanění (až např. na „vázaní knih“ v „knihách“ do 1. 5. 2004). Charakteristická míra zdanění musela být kalkulována zejména pro statistický znak „ostatní tiskoviny“, a to pro období k 31. 12. 2003 a 1. 1. 2004. Jednotlivým položkám ve statistickém znaku jsme přiřadili stejné váhy.

Nakonec, statistickým znakům „rekreace tuzemská“ a „rekreace zahraniční“ byly přiřazeny charakteristické míry zdanění spočtené jako aritmetický průměr měr zdanění jednotlivých položek, protože služby poskytované cestovními kancelářemi jsou zatíženy základní sazbou, kdežto školní výlety či tábory sníženou sazbou.

V oddíle **10 Vzdělání** jsou zjišťovány především výdaje na vzdělávání ve školách a školských zařízeních podle školského zákona nebo zákona o vysokých školách. Služby poskytované těmito institucemi v rámci jejich tzv. hlavní činnosti jsou osvobozené od daně. Z hlediska určení míry zdanění se pouze statistický znak „vzdělávání nedefinované stupněm“, jehož náplní jsou jak služby zdaněné, a to do 1. 5. 2004 sníženou sazbou a od 1. 5. 2004 základní sazbou, tak služba nezdaněná (poplatky za družinu), jevil jako problémový. Do vzorce pro charakteristickou míru zdanění jsme museli dosadit stejné váhy ke všem položkám služeb zahrnutým do statistického znaku.

Oddíl **11 Stravovací a ubytovací služby** zahrnuje většinou statistické znaky, jejichž náplní jsou služby s jednotnou mírou zdanění. Zajímavé potom je sledovat zejména změny v sazbách daně, kterým různá plnění v čase podléhají, např. sazba u restauračních služeb se ve sledovaném období změnila nejprve ze základní na sníženou a od 1. 5. 2004 ze snížené na základní, přičemž podávání alkoholických nápojů bylo základní sazbou zatíženo po celé sledované období, a sazba u ubytovacích služeb se změnila ze základní na sníženou, přičemž snížená sazba platí výjimečně (po přechodné období) i po 1. 5. 2004.

Statistické znaky, u nichž jsme kalkulovali charakteristickou míru zdanění jako průměrnou míru zdanění jednotlivých položek, byly dva. Za prvé, mezi „jídly v restauračním stravování“ jsou zahrnuty také jistě nezdaněné „školní svačiny, mléko ve škole“. „Dodávaná hotová jídla“ jsou zdaněna sníženou sazbou na rozdíl od ostatních jídel podávaných ve stravovacím

zařízení. Při určení charakteristické míry zdanění jsme jednotlivým položkám přiřadili stejné váhy v celkových výdajích na statistický znak.

Za druhé, v náplni statistického znaku „ubytovací služby“ jsou vedle sebe zahrnuty především výdaje za různé druhy ubytování, odlišené zejména podle toho, kdo je poskytuje nebo podle účelu ubytování. Služby poskytované hotely (včetně dalších služeb kromě přímo ubytovacích) a podobnými ubytovacími zařízeními jsou zdaněny (podle období) základní nebo sníženou sazbou, ubytování na internátech a vysokoškolských kolejích je zdaněno sníženou sazbou, pronájem bytů je osvobozen. Při určení charakteristické míry zdanění jsme všem položkám ve statistickém znaku přiřkli stejnou váhu.

Poslední oddíl klasifikace CZ-COICOP **12 Ostatní zboží a služby jinde neuvedené** obsahuje, jak jeho název napovídá, z hlediska účelu spotřeby rozmanité statistické znaky. Určení měr zdanění pro řadu statistických znaků nebylo problémem (např. „kadeřnické salóny a zařízení osobní péče“, „kosmetické zboží“, „klenoty, hodiny a hodinky“, „sociální péče“, „pojištění“, „finanční služby“ atd.), avšak u některých znaků jsme museli kalkulovat charakteristickou míru zdanění jako průměr dílčích měr zdanění.

Několik statistických znaků tvoří především zboží (např. drogistické, galanterie atd.). Avšak současně se zbožím jsou do statistických znaků zahrnuty i služby, a to buď opravy či údržba daného zboží (např. opravy „elektrických přístrojů pro osobní péči“) nebo zhotovení daného zboží (např. zhotovení kožené galanterie). Avšak opravy, údržba nebo zhotovení daného zboží podléhají stejné sazbě DPH jako zboží.

Dále, ve statistickém znaku „drogistické a jiné zboží pro osobní hygienu“ nebo „dětské kočárky a nosítka“ se vyskytuje i zboží se sníženou sazbou DPH (např. dětské pleny, resp. „dětské bezpečnostní sedačky do osobních automobilů“). Nicméně, od odlišné míry zdanění určitého zboží jsme při určení míry zdanění abstrahovali.

Nakonec, problémovým statistickým znakem byly „poradenské, administrativní a jiné služby“, zahrnující služby až do 1. 5. 2004 zdaňované diferencovaně, příp. nezdaňované vůbec („obřady“). Od 1. 5. 2004 jsou až na dva případy (kromě „obřadů“ to platí i pro pohřební a hřbitovní služby) uvedené služby zatíženy základní sazbou DPH. Při výpočtu charakteristické míry zdanění jsme všem položkám přiřadili stejné váhy v celkových výdajích na statistický znak.

Lze shrnout, že významným problémem, na který jsme při přiřazování měr zdanění statistickým znakům narazili, bylo stanovení vah jako podílů

výdajů na jednotlivé zboží nebo služby na celkových výdajích za všechna zboží a služby ve statistických znacích, jejichž náplň tvoří zboží a služby podléhající různým nominálním sazbám nebo „nulové sazbě“ v případě vynětí, osvobození nebo poskytování neplátci. Přesné určení vah závisí na informacích o tom, jaké výdaje mají domácnosti na různé položky. Ukázalo se však, že ve většině případů není možné váhy přesně odhadnout, protože nejsou dostupné informace, na základě kterých by to bylo možné. Navíc, je logické uvažovat o tom, že váhy se budou odlišovat jednak mezi domácnostmi, jednak v čase. To klade další nároky na informace (např. jsou nutné informace o výdajích domácností odlišených podle různých kritérií, např. příjmu, sociálních charakteristik, např. počtu a věku dětí, podle počtu důchodců, podle zájmů členů domácnosti atd.).

Zejména z důvodu nemožnosti získat potřebné informace, resp. vysokých transakčních nákladů na získání informací, jsme často museli využít zjednodušený postup kalkulace charakteristické míry zdanění a předpokládat, že váhy pro jednotlivé druhy zboží nebo služeb ve statistickém znaku jsou stejné. Dále, většinou jsme předpokládali, že zboží a služby jsou domácnostmi nakupovány od plátců DPH. Nakonec, u vybraných statistických znaků jsme ignorovali některé položky zboží nebo služeb na základě úsudku, že ve výdajích domácností jde o položky zanedbatelné.

Z hlediska času lze konstatovat, že určení měr zdanění daní z přidané hodnoty bylo jednodušší pro období k 1. 1. 1993 nebo k 1. 5. 2004, resp. 1. 10. 2006. Jinak řečeno, častěji jsme museli určovat charakteristickou míru zdanění pro období k 31. 12. 2003 nebo k 1. 1. 2004. To je důsledkem toho, že během období od 1. 1. 1993 do 1. 5. 2004 byly sazby DPH více diferencované (pro náš výzkum je důležité, že se diferenciace projevila v rámci statistických znaků), tzn. existovalo více „výjimek“, např. položek uvedených v přílohách zákona, ze „standardního“ režimu zdanění, zejména u služeb.

Nakonec, při přiřazování měr zdanění statistickým znakům jsme zjistili, že ne vždy se změny sazeb DPH související se vstupem ČR do EU, tj. změny platné od 1. 1. 2004, resp. 1. 5. 2004 projevily na výdajích domácností (lépe řečeno ve výsledcích naší analýzy), protože zejména některé služby, u nichž došlo ke změně sazby, jsou poskytovány spíše podnikatelům či firmám než domácnostem. Na příklad jde o změnu v sazbě u pronájmu nemovitostí nebo o změnu – přesun ze snížené do základní sazby u služeb v oblasti nemovitostí, služby „zpracování dat“, služeb v oblasti výzkumu a vývoje, „podnikatelských služeb“ atd. Dopad změn sazeb u statků spíše nakupovaných firmami na výdaje domácností by musel být kvantifikován na základě modelu přesunu a dopadu daní, které v cenách služeb platí podnikatelé (firmy), na domácnosti. Takové rozšíření analýzy dopadu však přesahovalo možnosti tohoto výzkumného projektu.

Str. 246
Vakát

Kapitola čtvrtá

Výsledky analýzy dopadu daní ze spotřeby v ČR

Pracovní hypotézou pro naši analýzu bylo, že přijetí evropských harmonizačních principů vedlo v České republice k růstu daňového zatížení daněmi ze spotřeby. Kromě toho je možné předpokládat, že došlo ke změnám v rozdělení daňového břemene mezi českými domácnostmi. Jak bylo naznačeno ve třetí kapitole, pomocí mikrosimulačního modelu lze analyzovat zejména efekty změn v sazbách DPH nebo spotřebních daní, ke kterým došlo v důsledku uplatnění harmonizačních principů, na výši či rozdělení daňového břemene. První část této kapitoly je věnována výsledkům analýzy dopadu DPH a druhá výsledkům analýzy dopadu spotřebních daní.

4.1 Výsledky analýzy dopadu DPH

Velkou pozornost jsme věnovali dopadu DPH na důchody domácností neboli progresivitě DPH. Obvykle jsou v distribučních analýzách jednotky analýzy rozdělovány – např. do decilů – podle jejich ročních příjmů. Literatura však poskytuje teoretické a empirické argumenty také ve prospěch použití celoživotních příjmů (viz kapitolu druhou). Jak doporučují Fullerton-Rogersová (1995), pro korektní hodnocení daňové politiky je žádoucí provést analýzu dopadu daní jak na bázi ročních, tak celoživotních dat. V našem výzkumném projektu jsme se rozhodli využít oba přístupy a srovnat je, a proto jsme analyzovali progresivitu DPH v situaci, že domácnosti jsou rozděleny podle jejich ročních příjmů, a v situaci, že jsou rozděleny podle celoživotních příjmů.

4.1.1 Výsledky analýzy založené na bázi celoživotního příjmu

Problémem „celoživotního“ přístupu k incidenci daní je měření celoživotního příjmu, o kterém zatím nejsou dostupná data. Celoživotní příjem lze kalkulovat dvěma způsoby. Za prvé, jako současnou hodnotu výdělků a dědictví nebo za druhé, jako současnou hodnotu spotřeby a dědictví. Jako zástupnou veličinu pro současnou hodnotu spotřeby navrhl Poterba (1989) použít běžné spotřební výdaje. S běžnými výdaji při kalkulaci celoživotního příjmu ve svých analýzách pracovali také Caspersen a Metcalf (1993) nebo Metcalf (1994). Podobný přístup jsme ve své analýze použili i my.

Avšak nejen že jsou běžné výdaje praktickým kompromisním řešením v případě, že je obtížné změřit celoživotní příjem, kritici použití běžných výdajů jako zástupné veličiny za současnou hodnotu spotřeby uvádí další jeho nedostatky. Např. Fullerton a Rogersová (1995) uvádí, že jestliže je kapitálový trh nedokonalý, potom omezení likvidity způsobí, že běžná spotřeba je spíše závislá na ročních příjmech než na příjmu celoživotním. V takovém případě by běžné spotřební výdaje byly lepší proměnnou pro roční než pro celoživotní příjem. Dále, jedinci s vysokým celoživotním příjmem nemusí nutně mít vysokou spotřebu. Nakonec, Metcalf (1998) připomíná, že běžné spotřební výdaje nemusí být v rámci celoživotního cyklu konstantní. Mohou vykazovat výkyvy podobné jako roční příjmy. V takovém případě může rozdělení jednotek analýzy podle celoživotního příjmu vést ke stejným chybám jako rozdělení podle ročních příjmů.

Omezením naší analýzy celoživotního dopadu DPH je, že není příliš vhodné přisuzovat celoživotní příjem domácnosti jako jednotce analýzy. Z hlediska spotřebního chování je volba domácnosti jako jednotky pro analýzu dobrá, protože důležitá spotřební rozhodnutí se obvykle činí na úrovni domácnosti. Dále, domácnost je vhodnou jednotkou pro analýzu dopadu, ve které jsou jednotky rozděleny podle ročního příjmu, protože důchod jedinců – členů domácnosti může záviset také na životní úrovni celé domácnosti. Avšak použití domácnosti jako jednotky analýzy v analýze dopadu založené na tzv. „celoživotním“ přístupu je diskutabilní, a to zejména proto, že složení domácnosti se v průběhu času může měnit, resp. je otázka, jak určit začátek a konec životního cyklu domácnosti.

Caspersen a Metcalf (1993) nebo Metcalf (1994) definovali běžnou spotřebu jako celkové výdaje bez výdajů na nové dopravní prostředky, výdajů na bydlení vlastníků domů a bez příspěvků na sociální pojištění. Místo výdajů na bydlení vlastníků domů zahrnuli do výdajů imputované nájemné a místo výdajů na nákup nového automobilu imputovanou hodnotu pro spotřebu automobilu. Na rozdíl od nich, Feenberg, Mitrusi a Poterba (1997) do spotřebních výdajů vlastníků nemovitostí místo imputovaného nájemného zahrnuli výdaje na nákup nemovitosti. K upraveným spotřebním výdajům přičetl Metcalf (1994) navíc „roční“ hodnotu dědictví.

Data o běžných spotřebních výdajích jsme čerpali ze SRÚ za rok 2004. Ve spotřebních výdajích klasifikovaných podle CZ-COICOP nejsou zahrnuty výdaje na nákup nemovitostí ani příspěvky na sociální pojištění. Protože není v šetření sledováno imputované nájemné a protože nebylo možné je zjistit, nebyly běžné spotřební výdaje domácností vlastníků nemovitostí upraveny o tuto položku. Dále, ze spotřebních výdajů jsme nevyloučili výdaje na dopravní prostředky ani jsme je následně neupravili. Nakonec, na základě Metcalfova (1994) zjištění, že vyloučení dědictví z veličiny celoživotního příjmu neovlivnilo významně výsledky distribuční analýzy, jsme abstrahovali od hodnoty dědictví, která by měla být součástí celoživotního příjmu.

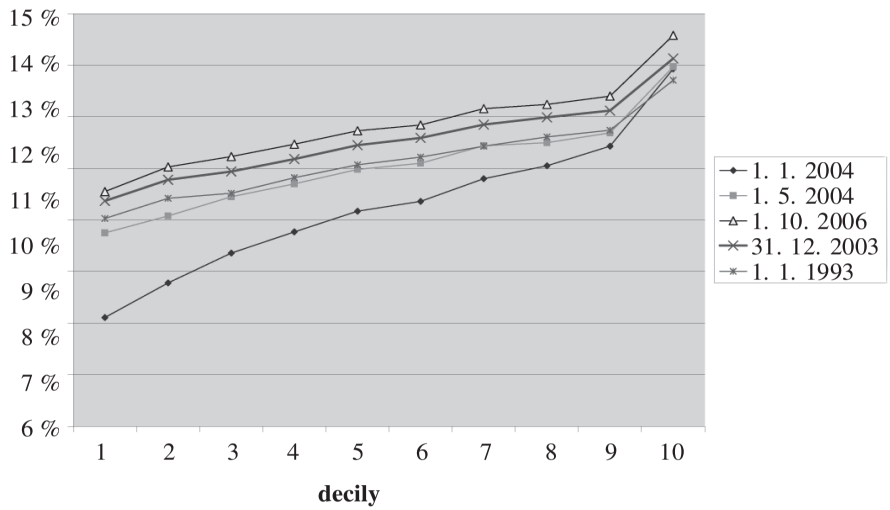
Pomocí veličiny *celkové spotřební výdaje domácnosti* (bez DPH) jsme kalkulovali daňové břemeno domácností jako podíl DPH na výdajích. Následně jsme určili průměrné daňové břemeno domácností v jednotlivých decilech, a to za jednotlivá zkoumaná období. Domácnosti byly do decilů rozděleny podle jejich celkových spotřebních výdajů bez DPH. To znamená, že v prvním decilu je 303 domácností s nejmenšími výdaji (tj. nejchudší domácnosti) a v decilu posledním je 304 domácností s nejvyššími výdaji (tj. nejbohatší domácnosti).[290] V tabulce 4.1 jsou prezentovány výsledky analýzy, názorně je rozdělení daňového břemene vidět z grafu 4.1.

[290] Podobně byly do decilů domácnosti rozděleny i v dalších krocích analýzy.

Tabulka č. 4.1 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle celkových spotřebních výdajů

decil	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
1	8,11 %	9,75 %	10,55 %	10,37 %	10,03 %
2	8,78 %	10,08 %	11,03 %	10,78 %	10,42 %
3	9,36 %	10,45 %	11,23 %	10,94 %	10,52 %
4	9,77 %	10,70 %	11,47 %	11,18 %	10,82 %
5	10,17 %	10,98 %	11,73 %	11,45 %	11,07 %
6	10,36 %	11,10 %	11,84 %	11,59 %	11,22 %
7	10,80 %	11,44 %	12,16 %	11,85 %	11,43 %
8	11,05 %	11,50 %	12,24 %	11,99 %	11,61 %
9	11,43 %	11,69 %	12,40 %	12,12 %	11,74 %
10	12,93 %	12,97 %	13,58 %	13,13 %	12,71 %

Graf č. 4.1 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle celkových spotřebních výdajů



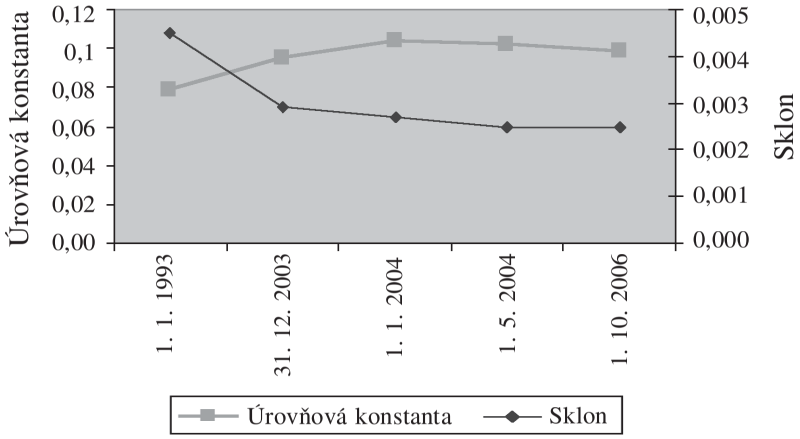
Z tabulky 4.1 nebo z grafu 4.1 je evidentní, že daňové břemeno, které české domácnosti nesly, se mezi 1. lednem 1993 a 31. prosincem 2003 zvýšilo. K dalšímu, „skokovému“ zvýšení daňového břemene došlo 1. ledna 2004 a k 1. květnu 2004 se daňové břemeno snížilo, avšak zůstalo vyšší než břemeno k 31. prosinci 2003. V roce 2006 jsme svědky poklesu daňového břemene přibližně na úroveň konce roku 2003. Uvedené platí pro všechny decily domácností. Protože jsme v naší analýze předpokládali, že spotřebitelské chování a ceny statků (jako základ DPH) byly konstantní, lze tvrdit, že změny ve výši daňového břemene, které jsou výsledkem naší analýzy, jsou důsledkem změn v sazbách DPH, tj. změny ze snížené na základní sazbu nebo opačně, změny osvobozeného plnění na plnění zdaněné nebo opačně a snížení základní sazby.

Proložíme-li hodnoty průměrného daňového zatížení domácností v jednotlivých decilech, dostaneme regresní rovnice vyjadřující lineární trend. Směrnici přímky (sklon) lze považovat za měřítko vyjadřující rychlost změny daňového zatížení v jednotlivých decilech neboli za určitou možnou míru progresivity daně. Úrovňová konstanta regresní rovnice může být s určitým zjednodušením použita jako míra průměrného daňového zatížení. Parametry rovnic pro jednotlivá období jsou uvedeny v tabulce 4.2 a graficky znázorněny v grafu 4.2.

Tabulka č. 4.2 Parametry regresních rovnic průměrného daňového zatížení

	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
Směrnice (sklon)	0,0045	0,0029	0,0027	0,0025	0,0025
Úrovňová konstanta	0,0782	0,0947	0,1035	0,1015	0,0980
R^2 (koeficient determinace)	0,9508	0,9163	0,9144	0,9357	0,9374

Graf č. 4.2 Parametry regresních rovnic průměrného daňového zatížení



Vývoj efektivní míry zdanění českých domácností ve sledovaném období, prezentovaný v uvedených tabulkách 4.1 a 4.2 nebo grafech 4.1 a 4.2, lze vysvětlit např. následovně. Zvýšení daňového břemene mezi 1. lednem 1993 a 31. prosincem 2003 bylo výsledkem změn v sazbách, ke kterým během jedenáctiletého období došlo. Na základě rozboru těchto změn lze shrnout, že změna snížené na základní sazbu (nebo změna osvobozeného plnění na plnění zdaněné) nastala u statků (např. u elektřiny a plynu), na které domácnosti vydaly větší část spotřebních výdajů než na statky, u nichž došlo ke změně ze základní na sníženou sazbu (např. u veřejného stravování), nebo na statky, u nichž došlo ke snížení základní sazby z 23 na 22 %.[291]

Důležitá novela zákona o DPH účinná k 1. lednu 2004 vedla k dalšímu růstu daňového břemene domácností. Důvodem byla hlavně změna snížené na základní sazbu u řady služeb (např. telefonní služby). Opačná změna v sazbách byla zanedbatelná.

Změny v sazbách DPH přinesl i nový zákon o DPH účinný od 1. května 2004. Tyto změny se odrazily ve snížení daňového břemene. Můžeme tvrdit, že snížení základní sazby z 22 na 19 % mělo za následek větší redukci břemene, než byl jeho růst způsobený změnou snížené na základní sazbu

[291] Podrobně se změnám sazeb věnuje část 1.5.2 nebo 3.3.3.

(např. u sběru pevných odpadů, u veřejného stravování a u řady služeb) nebo zdaněním dříve osvobozených plnění (např. léků).

K další redukci daňového zatížení přispěl přesun několika položek potravin (čokoládové cukrovinky, zbývající rybí výrobky a kořenící směsi, káva, čaj a kakao) a služeb ze základní do snížené sazby ve druhé polovině roku 2006. Od té doby již beze zbytku platí, že potraviny a nealkoholické nápoje jsou daněny sníženou sazbou.

Z tabulky 4.1 vidíme, že změny v průměrném daňovém břemenu domácností mezi jednotlivými obdobími jsou větší u domácností s nižšími celkovými spotřebními výdaji (např. průměrná efektivní míra zatížení DPH se u domácností ve druhém decilu zvýšila mezi prvním a druhým obdobím o 1,3 pct, mezi druhým a třetím o 0,95 pct, mezi třetím a čtvrtým se snížila o 0,25 pct a mezi čtvrtým a pátým se snížila o 0,36 pct, zatímco u domácností v devátém decilu se zvýšila o 0,26 pct, resp. o 0,71 a snížila o 0,28 pct, resp. o 0,38 pct). To znamená, že změny v sazbách DPH měly na chudší domácnosti větší dopad než na domácnosti bohatší. K tomu mohlo dojít tak, že se sazba změnila, tj. zvýšila, spíše u statků zatížených sníženou sazbou, příp. osvobozených od DPH, a zároveň že tyto statky spotřebovávaly spíše chudší domácnosti (např. sběr pevných odpadů nebo elektřina a plyn nebo léky).[292] Jinak lze tento výsledek vysvětlit tak, že bohatší domácnosti vydávaly více na spotřebu statků od začátku zatížených základní sazbou (např. alkoholické nápoje, odívání, údržba a opravy bytu, nábytek a bytové zařízení nebo nákup osobních dopravních prostředků).

Další důležitou informací, kterou lze z tabulek a grafů vyčíst, je, že průměrné daňové břemeno rostlo s růstem celkových spotřebních výdajů domácností, a to ve všech sledovaných obdobích. Jinak řečeno, podle této analýzy česká DPH byla vždy progresivní.

Následně jsme pro kalkulaci daňového břemene a pro rozdělení domácností do decilů použili veličinu *průměrné spotřební výdaje* (bez DPH), tj. výdaje na spotřební jednotku.[293] Nové výsledky průměrných hodnot daňového břemene domácností v jednotlivých decilech naznačují, že DPH je stále

[292] Údaje o struktuře spotřeby domácností jsme čerpali z publikace *Příjmy, vydání a spotřeba domácností statistiky rodinných účtů za rok 2005, I. díl – sociální skupiny, příjmová pásma*, ČSÚ, dostupné na http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/t/A00021C8C8/$File/30010634.xls [on-line, cit. 2006-02-20].

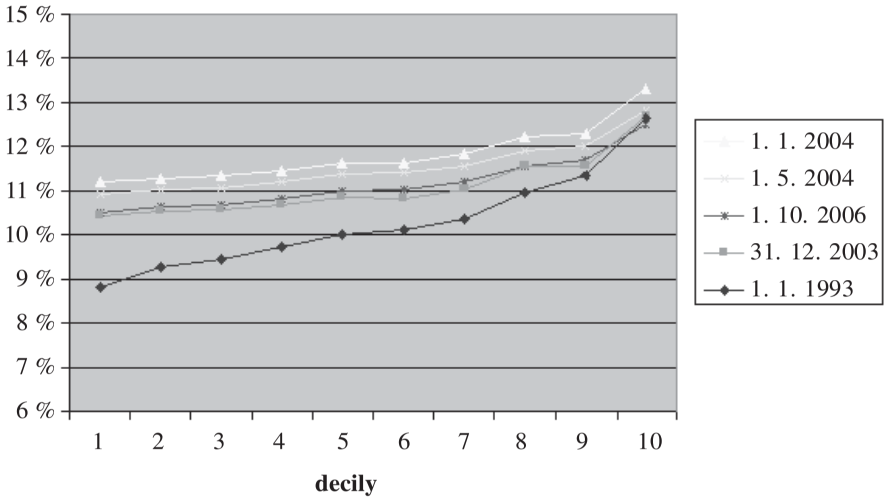
[293] Vzhledem k předpokladu možných úspor z rozsahu jsme použili jako počet osob standardní přepočet používaný ČSÚ a definovaný jako počet spotřebních jednotek SJ, kdy SJ = 1 + 0,5*(počet dětí) + 0,7*(počet osob – 1 – počet dětí).

progresivní, ale ve srovnání s výše prezentovanou analýzou s rozdělením podle celkových výdajů je progresivita mírnější – viz tabulku 4.3 nebo graf 4.3.

Tabulka č. 4.3 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle spotřebních výdajů na spotřební jednotku

Decil	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
1	8,80 %	10,41 %	11,20 %	10,91 %	10,50 %
2	9,27 %	10,52 %	11,27 %	11,04 %	10,65 %
3	9,43 %	10,58 %	11,35 %	11,05 %	10,66 %
4	9,74 %	10,68 %	11,46 %	11,19 %	10,82 %
5	10,02 %	10,86 %	11,63 %	11,39 %	11,00 %
6	10,12 %	10,82 %	11,63 %	11,41 %	11,03%
7	10,35 %	11,03 %	11,84 %	11,56 %	11,20 %
8	10,97 %	11,54 %	12,23 %	11,92 %	11,56 %
9	11,36 %	11,54 %	12,28 %	12,01 %	11,68 %
10	12,64 %	12,67 %	13,33 %	12,82 %	12,51 %

Graf č. 4.3 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle spotřebních výdajů na spotřební jednotku

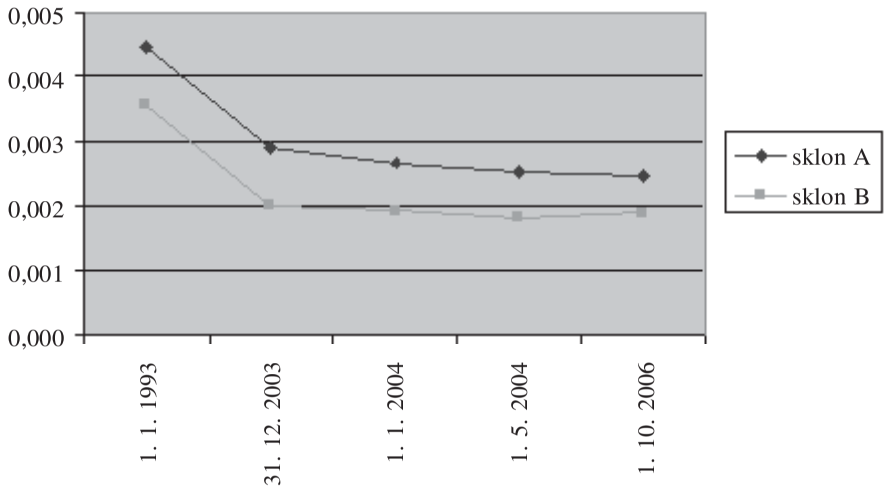


Podobně jako v prvním případě jsme hodnoty průměrného daňového zatížení domácností za jednotlivé decily proložili, abychom získali regresní rovnice přímek. Nyní je možné porovnat směrnice regresních přímek pro rozdělení podle celkových a podle průměrných výdajů, a to za jednotlivá období. Porovnání směrnic vypočtených na základě hodnot průměrného zatížení domácností rozdělených podle celkových výdajů (tj. sklon A) a směrnic vypočtených na základě hodnot průměrného zatížení domácností rozdělených podle výdajů na spotřební jednotku (tj. sklon B) je uvedeno v tabulce 4.4., resp. v grafu 4.4.

Tabulka č. 4.4 Směrnice regresních přímek

	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006	Průměr
Sklon A	0,0045	0,0029	0,0027	0,0025	0,0025	0,0030
Sklon B	0,0036	0,0020	0,0019	0,0018	0,0019	0,0022

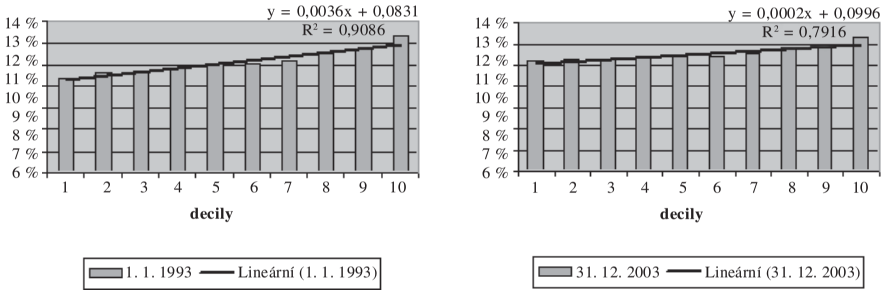
Graf č. 4.4 Směrnice regresních přímek



Rozdělíme-li domácnosti podle celkových výdajů, výsledky ukazují, že daňové zatížení mezi decily rostlo rychleji, než když domácnosti rozdělíme podle výdajů na osobu, a to jak v každém období, tak v průměru. V obou případech jsou směrnice přímek vždy kladná čísla, tzn. že DPH je progresivní podle výsledků obou analýz. Rozdíly ve směrnicích pro rozdělení podle celkových a pro rozdělení podle průměrných výdajů můžeme zřejmě připsat na vrub skutečnosti, že daňové zatížení jednotek v rámci jednotlivých decilů je podobnější při použití přístupu s rozdělením podle celkových výdajů domácností.

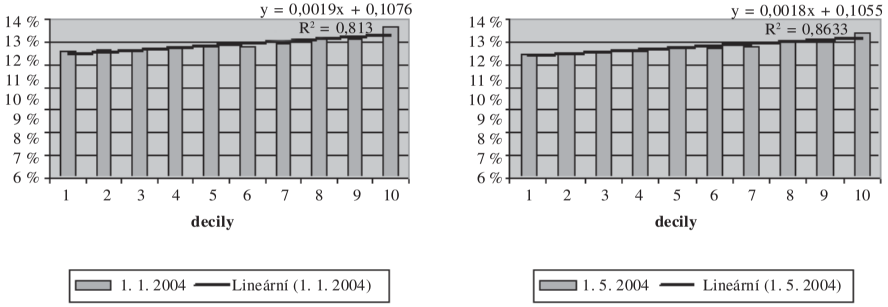
Vývoj daňového zatížení samostatně v jednotlivých obdobích je zobrazen na následujících grafech (4.5 až 4.7). Přímka vyjadřuje regresní rovnici lineární závislosti mezi efektivní mírou zdanění a příslušností domácnosti k určitému decilu. Domácnosti byly rozděleny podle průměrných spotřebních výdajů.

Graf č. 4.5 Regresní přímka pro období 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003



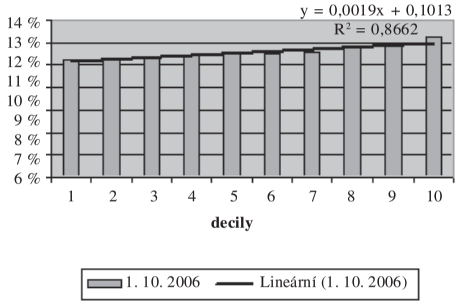
Je zřejmé, že mezi 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003 došlo k výraznému poklesu směrnice trendové funkce (z 0,0036 na 0,002). Zároveň ale došlo k růstu úrovně daňového zatížení (úrovňová konstanta 0,0831 vzrostla na 0,0996). Míra zdanění rostla, ale spíše u prvních (nižších) decilů.

Graf č. 4.6 Regresní přímka pro období 1. 1. 2004 a 1. 5. 2004



Trend poklesu progrese (směrnice trendu) pokračoval také v období od 1. 1. 2004 a v období počínaje 1. 5. 2004. Úrovňová konstanta ale naopak klesla (z 0,1076 na 0,1055). Mezi 1. 5. 2004 a 1. 10. 2006 došlo k obratu a míra progrese zase vzrostla (viz směrnice trendu ve výši 0,0019). Úrovňová konstanta v tomto období dále poklesla (na 0,1013) – viz graf 4.7.

Graf č. 4.7 Regresní přímka pro období 1. 10. 2006



Lze shrnout, že výsledky obou analýz, tj. s rozdělením domácností podle celkových výdajů nebo s rozdělením podle výdajů na osobu, jsou ve shodě. Výsledky potvrdily, že s růstem blahobytu, který byl vyjádřen jako celoživotní příjem (měřen na základě běžných spotřebních výdajů), rostlo také daňové zatížení domácností. V období od zavedení DPH v ČR do konce roku 2003 však došlo k výraznému poklesu progresivity. Míra růstu daňového zatížení vyjádřená jako regresní koeficient před proměnnou „decily“ (tj. směrnice regresní rovnice vyjadřující lineární trend) v tomto období pokles-

la z 0,0045 na 0,0029 (resp. z 0,0036 na 0,002). Zároveň došlo ke zvýšení průměrného daňového zatížení (viz hodnoty úrovňové konstanty regresních rovnic). Je zřejmé, že přesuny do vyšší sazby daně proběhly především u zboží nebo služeb spotřebovávaných ve větší míře domácnostmi s nižším blahobytem. Tento trend pokračoval také v průběhu roku 2004, o čemž svědčí další pokles směrnice trendu až na 0,0025 (resp. na 0,0018) ve 2. polovině roku 2004 a růst úrovňové konstanty (která však od 1. 5. 2004 klesá). V posledním sledovaném období začíná směrnice růst (v případě rozdělení podle celkových výdajů stagnuje) při současném poklesu průměrné míry zatížení, což bylo způsobeno poklesem míry zdanění u těch potravin, které byly do té doby ještě zdaněny základní sazbou, nebo u vybraných služeb.

V naší analýze jsme zkoumali celkovou progresivitu DPH. Zaměříme-li se však na určitý statek nebo „skupinu“ statků podle klasifikace CZ-COICOP, pak dopad DPH uvalené na tento statek nebo „skupinu“ statků nemusí být vždy progresivní. Za předpokladu, že pro tento statek nebo „skupinu“ statků existuje jednotná sazba pro všechny spotřebitele a celkové spotřební výdaje se rovnají příjmu, záleží progresivita zdanění tohoto statku nebo „skupiny“ statků na podílech výdajů na dané položky statků na celkových výdajích u různých skupin domácností. Například, vydávají-li chudší domácnosti na určité zboží a služby relativně více než domácnosti bohatší, pak by DPH uvalená na tyto statky, měla působit regresivně. V ČR by to mohlo platit např. pro potraviny, zvláště pro chleba, mléko, sýry nebo vejce, pro tabákové výrobky, obuv, pro spotřebu vody a ostatních služeb souvisejících s bydlením, které zahrnují zejména sběr pevných odpadů, nebo pro provoz osobních dopravních prostředků, který zahrnuje pohonné hmoty, či dopravní služby. Progresivně bude DPH působit v případě statků, na které chudší domácnosti vydávají relativně méně než bohatší domácnosti. V České republice by to mohlo platit např. pro alkoholické nápoje, nábytek a bytové zařízení, odívání nebo dovolenou s komplexními službami.[294]

Vezmeme-li v úvahu, že domácnosti spotřebovávají v různých poměrech statky zdaněné různými sazbami, pak lze dojít (za předpokladu, že spotřební výdaje se rovnají důchodu) k obecnému závěru, že DPH bude celkově progresivní, když bude podíl výdajů na statky se sníženou sazbou u chudších

[294] Údaje o struktuře spotřeby domácností jsme čerpali z publikace Příjmy, vydání a spotřeba domácností statistiky rodinných účtů za rok 2005, I. díl – sociální skupiny, příjmová pásma, ČSÚ, dostupné na http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/t/A00021C8C8/$File/30010634.xls [on-line, cit. 2006-02-20].

domácností větší než u bohatších nebo když budou chudší vydávat relativně méně na statky se základní sazbou. V ČR chudší domácnosti vydávají více na potraviny, vodu a veřejnou dopravu, tj. na statky zatížené sníženou sazbou DPH. Naopak, na alkoholické nápoje, odívání, na bytové vybavení a zařízení domácností nebo na nákup osobních dopravních prostředků, tj. na statky zatížené základní sazbou, zřejmě vydávají chudší domácnosti v ČR relativně méně než bohatší.

Lze shrnout, že progresivita DPH pravděpodobně závisí na konstrukci daně, tj. na diferenciaci sazeb nebo existenci osvobození od DPH, a na struktuře spotřebních výdajů domácností v jednotlivých skupinách.

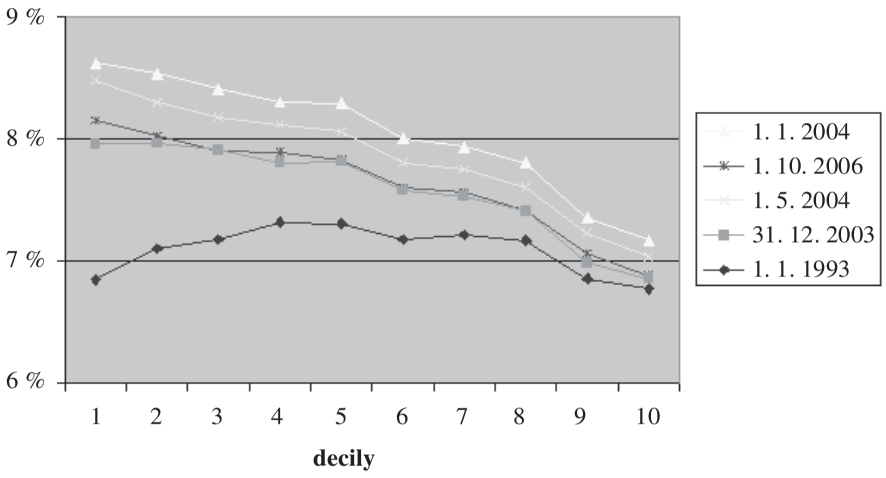
4.1.2 Výsledky analýzy založené na bázi ročního příjmu

Blahobyt domácností byl v tomto případě vyjádřen jako roční příjem, který byl určen na základě hrubých příjmů, včetně příjmů nepeněžních za běžný rok (tj. rok 2004). Podobně jako v analýze na bázi celoživotního příjmu byly pro kalkulaci daňového břemene domácnosti a pro rozdělení domácností použity dvě veličiny: (1) *celkové příjmy* a (2) *průměrné příjmy*, tj. příjmy domácnosti na spotřební jednotku. V tabulce 4.5 jsou prezentovány průměrné hodnoty efektivní míry zatížení DPH neboli daňového břemene domácností v jednotlivých decilech, a to za jednotlivá zkoumaná období. Názorně je rozdělení daňového břemene vidět z grafu 4.8.

Tabulka č. 4.5 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle celkových hrubých příjmů

Decil	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
1	6,85 %	7,96 %	8,62 %	8,48 %	8,15 %
2	7,10 %	7,96 %	8,53 %	8,30 %	8,02 %
3	7,18 %	7,91 %	8,41 %	8,18 %	7,90 %
4	7,31 %	7,80 %	8,30 %	8,12 %	7,89 %
5	7,30 %	7,81 %	8,29 %	8,06 %	7,83 %
6	7,17 %	7,58 %	8,00 %	7,80 %	7,59 %
7	7,21 %	7,53 %	7,93 %	7,75 %	7,56 %
8	7,17 %	7,41 %	7,80 %	7,60 %	7,41 %
9	6,85 %	6,98 %	7,35 %	7,23 %	7,06 %
10	6,77 %	6,85 %	7,17 %	7,03 %	6,88 %
Sklon regresní přímky	-0,0002	-0,0012	-0,0016	-0,0015	-0,0013

Graf č. 4.8 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle celkových hrubých příjmů



Z tabulky 4.5 a grafu 4.8 vyplývá, že DPH je v tomto případě regresivní daní. Zajímavý trend je vidět u daňového zatížení k 1. 1. 1993. Míra zdanění až do čtvrtého decilu roste a pak pozvolna klesá. Výraznější pokles je patrný mezi osmým a devátým decilem. Ve srovnání s výsledky analýzy na bázi celoživotního příjmu jsou polohy křivek pro jednotlivá období podobné: nejvyšší je zdanění k 1. 1. 2004, o něco nižší je k 1. 5. 2004, pak následuje zdanění k 31. 12. 2004 a 1. 10. 2006. Nejnižší zdanění bylo v období zavedení DPH. Teoreticky je možné za míru blahobytu volit jak příjmy hrubé, tak čisté. Veličina hrubé příjmy pro nás byla lépe dostupná. Navíc až na výjimečné případy nemohla tato volba ovlivnit výsledky analýzy – nedošlo by zřejmě ke změny v pořadí domácností v provedené analýze, což jediné by mohlo ovlivnit výsledky.

Proložením hodnot průměrného daňového břemene domácností za jednotlivé decily jsme získali regresní rovnice uvedené v tabulce 4.6. Směrnice regresních přímek v čase postupně klesá, a to až do 1. 5. 2004. Pak dochází k částečnému obratu. Záporná směrnice značí regresivní dopad DPH.

Tabulka č. 4.6 Regresní rovnice průměrného daňového zatížení pro jednotlivá období

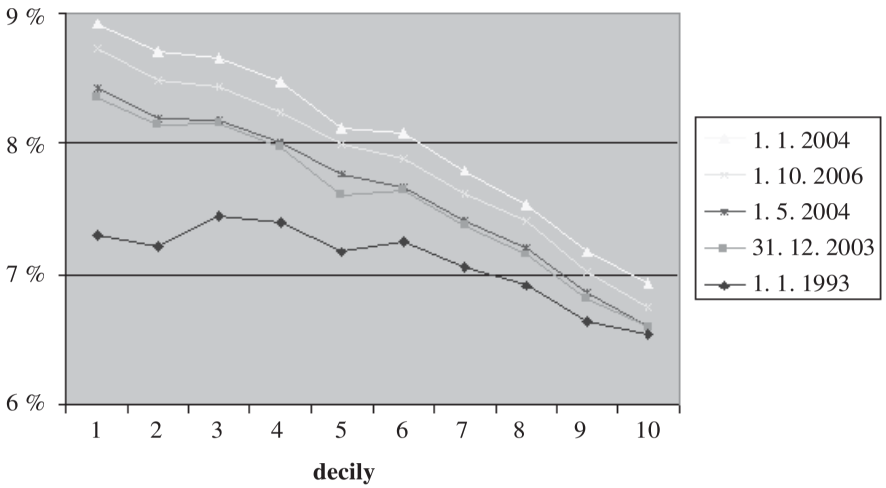
Období	Regresní rovnice	R^2
1. 1. 1993	Y = –0,0002x + 0,0719	0,0726
31. 12. 2003	Y = –0,0012x + 0,0826	0,887
1. 1. 2004	Y = –0,0016x + 0,089	0,935
1. 5. 2004	Y = –0,0015x + 0,0868	0,9525
1. 10. 2006	Y = –0,0013x + 0,0836	0,9346

Následně jsme analyzovali dopad DPH tak, že daňové břemeno bylo kalkulováno jako podíl daně a příjmu přepočteného na spotřební jednotku. Průměrné efektivní míry zdanění domácností v jednotlivých decilech, do kterých byly domácnosti rozděleny podle průměrného příjmu na hlavu, jsou uvedeny v tabulce 4.7, resp. grafu 4.9. Jak je vidět, výsledky jsou více méně shodné s výsledky prezentovanými v tabulce 4.5, resp. grafu 4.8.

Tabulka č. 4.7 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle hrubých příjmů naspotřební jednotku

Decil	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
1	7,30 %	8,35 %	8,92 %	8,72 %	8,42 %
2	7,22 %	8,15 %	8,71 %	8,48 %	8,19 %
3	7,44 %	8,16 %	8,66 %	8,44 %	8,18 %
4	7,39 %	7,97 %	8,47 %	8,24 %	8,00 %
5	7,17 %	7,61 %	8,12 %	7,99 %	7,77 %
6	7,26 %	7,64 %	8,09 %	7,89 %	7,67 %
7	7,06 %	7,37 %	7,80 %	7,61 %	7,41 %
8	6,91 %	7,15 %	7,54 %	7,40 %	7,21 %
9	6,64 %	6,81 %	7,17 %	7,02 %	6,85 %
10	6,54 %	6,60 %	6,94 %	6,75 %	6,60 %

Graf č. 4.9 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle na spotřební jednotku hrubých příjmů



Hodnoty průměrného daňového zatížení domácností za jednotlivé decily jsme proložili a získali jsme regresní rovnice přímek. V tabulce 4.8 jsou porovnány směrnice vypočtené na základě hodnot průměrného zatížení domácností rozdělených podle celkových příjmů (tj. sklon A) a směrnic vypočtených na základě hodnot průměrného zatížení domácností rozdělených podle příjmu na osobu (tj. sklon B).

Tabulka č. 4.8 Směrnice regresních přímek

	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
Sklon A	-0,0002	-0,0012	-0,0016	-0,0015	-0,0013
Sklon B	-0,0009	-0,0019	-0,0022	-0,0021	-0,0020

Rozdíly mezi výsledky různých měření jsou způsobeny tím, že variabilita daňového zatížení v rámci decilů sestavených podle příjmu na osobu byla vyšší než variabilita v rámci decilů určených podle celkového příjmu domácnosti. Vývoj sklonů přímek v obou variantách analýzy je obdobný a dokládá postupný pokles záporné směrnice až do období 1. 5. 2004. Pak se situace obrací a směrnice začíná růst. Zůstává však záporná.

Výsledky analýzy založené na „ročním“ přístupu ukazují, že DPH je daní regresivní. Tento jev lze vysvětlit pomocí průměrné míry sklonu ke spotřebě. Pokud bude *ceteris paribus* sklon ke spotřebě konstantní, pak při shodné struktuře spotřeby bude míra zdanění, měřená jako podíl daně na příjmu, také konstantní.[295] Oba přístupy budou tedy vykazovat obdobné výsledky. Jinak tomu bude, pokud se sklon ke spotřebě bude v závislosti na výši důchodu měnit. Pokud bude *ceteris paribus* sklon ke spotřebě klesat s růstem důchodu, tzn. že zdaňované jednotky budou s vyšším důchodem relativně více spořit, pak bude daň dopadat spíše regresivně, tj. na jednotky méně bohaté. Kombinací uvedeného lze například dovodit, že pokud bude podíl daně na spotřebních výdajích spíše růst s výší spotřeby a podíl daně na příjmu spíše klesat s výší důchodu, pak daňový systém je zřejmě nastaven tak, že méně zdaňuje statky spotřebovávané chudými (daň působí progresivně), ale zároveň také klesá sklon ke spotřebě (bohatí relativně více uspoří než chudí), což snižuje progresivní dopad daně měřený na bázi ročního blahobytu. Lze učinit závěr, že v naší analýze se zřejmě projevil nižší sklon ke spotřebě u domácností ve vyšších decilech. Bohatší domácnosti větší část svého příjmu uspořily (ve srovnání s domácnostmi chudšími), a proto je pro ně efektivní míra zdanění, měřená jako podíl daně na hrubém příjmu, nižší než pro domácnosti chudší.

Výsledky naší analýzy dokládají, že na hodnocení distribučních efektů daně má výrazný vliv způsob rozdělení jednotek analýzy. Podle naší analýzy je DPH v ČR buď progresivní, nebo regresivní daní. K podobnému závěru dospěli i Caspersen-Metcalf (1993) nebo Metcalf (1994). Když analyzovali možný dopad DPH v USA na bázi „celoživotního“ přístupu, byla DPH spíše progresivní. Když analyzovali incidenci DPH na bázi „ročního“ přístupu, jevila se DPH jako regresivní daň. Rozdíl ve výsledcích analýz dopadu je vysvětlován volatilitou ročních příjmů a vlivem věku na spotřebu v rámci jednoho roku, v důsledku čehož může být podíl spotřebních výdajů na ročním příjmu u řady jedinců významně odlišný od podílu výdajů na celoživotním příjmu. A pokud mají chudší jedinci v daném roce vysoký podíl spotřebních výdajů na příjmech, může se daň ze spotřeby jevit jako regresivní. Je-li však spotřeba rozložena v rámci celoživotního cyklu podle permanentního důchodu, může se DPH jevit jako proporcionální, a to v případě

[295] Pak lze dovodit, že podíl daně (D) na ročním příjmu (Y) bude přímo úměrný podílu daně na celoživotním příjmu (C), neboli D/Y = c*D/C, kde c je sklon ke spotřebě. Autonomní spotřebu předpokládáme nulovou.

jednotné sazby, nebo dokonce jako progresivní daň, a to pokud jsou sazby diferencované nebo pokud nejsou některé statky zdaněny nebo pokud je např. daň vracena.

4.1.3 Návrhy scénářů možných změn v sazbách DPH a jejich vliv na progresivitu DPH

Na základě předchozí analýzy jsme se pokusili navrhnout alternativní struktury sazeb DPH s cílem zvýšit míru progresivity, resp. snížit míru regresivity DPH. Za výchozí stav, k němuž byly navrženy alternativy, byl vybrán stav k 1. 10. 2006. Alternativní struktury neboli varianty zdanění (dále je nazýváme scénáři) se odlišují tím, jakým sazbám (snížené, nebo základní) v nich podléhají určité druhy zboží nebo služeb. Zaměřili jsme se především na ty situace, kdy by změna ve zdanění mohla vést ke zvýšení progrese, nebo k poklesu regrese, neboť právě vysoká míra regrese je některými ekonomy kritizována. Analýza scénářů může posloužit k formulaci doporučení ve prospěch změn ve struktuře DPH se žádoucími efekty na rozdělení důchodů.

Vliv na progresivitu DPH by měly mít především změny v průměrném zdanění statku, 1) jehož podíl na spotřebě vysoko a nízko příjmových domácností se výrazně monotónně mění, 2) u něhož je (byť jen hypotetická) možnost příslušným směrem změnit sazbu daně a zároveň 3) jehož podíl na spotřebě jednotlivých domácností je výrazný.[296]

Vzhledem k tomu, že nebylo možné jednoznačně posoudit, zda podíl výdajů na daný statek na celkových spotřebních výdajích rostl, použili jsme následující postup. Spočítali jsme průměrné procento spotřebních výdajů na daný statek u prvních 5 (4) decilů a u posledních 5 (4) decilů. Poměr průměrného procenta u bohatých ku průměrnému procentu u chudých – nazvěme tento ukazatel *podíl celkový*, resp. *podíl omezený* – lze použít jako vodítko k odhadu důchodových elasticit jednotlivých druhů spotřebovávaných statků. Pokud je podíl průměru horních decilů k průměru spodních decilů kladný, znamená to, že daný statek tvoří vyšší podíl na celkové spotřebě spíše u bohatých. Při výpočtu ukazatele *podíl celkový* byly použity všechny

[296] Výše podílů příslušných spotřebních výdajů na celkových výdajích jsme zjišťovali z agregovaných statistik ČSU, protože jsme neměli přístup přímo k mikroekonomickým údajům. Proto jsou veškeré odhady vývoje spotřebitelských preferencí v závislosti na výši důchodu pouze přibližné.

decily, u ukazatele *podíl omezený* pouze 2. až 9. decil, aby byl eliminován vliv odlehlých pozorování.

Následující tabulky (4.9 a 4.10) shrnují výsledky analýzy spotřebních výdajů a umožňují efektivní volbu zboží a služeb, u kterých by změny v sazbě mohly vést k výrazné změně v dopadu zdanění.

Tabulka č. 4.9 Statky, u nichž spotřební výdaje činí alespoň 2 % na celkových výdajích a u kterých podíl výdajů na celkových výdajích relativně klesá s růstem důchodu

Kód CZ COICOP	Název	Stávající míra zdanění (posun dolů)*	Průměrný podíl na spotřebě	Podíl celkový	Podíl omezený
01.1.1	Pekárenské výrobky, obiloviny	5	3 %	0,69	0,79
01.1.4	Mléko, sýr a vejce	5	4 %	0,73	0,81
04.5	Elektrická a tepelná energie, plyn a ostatní paliva	19	11 %	0,81	0,83
01.1	Potraviny	5	19 %	0,78	0,84
01	Potraviny a nealkoholické nápoje	5	21 %	0,78	0,84
04.4	Ostatní služby související s bydlením	13,3	2 %	0,80	0,85
01.1.2	Maso	5	5 %	0,83	0,88
01.2	Nealkoholické nápoje	5	2 %	0,81	0,88
04	Bydlení, voda, energie, paliva	12,97	20 %	0,92	0,90
06	Zdraví**	2,5	2 %	1,01	0,96
08	Pošty a telekomunikace	16,72	5 %	0,93	0,97
04.1	Nájemné z bytu	0	5 %	1,05	0,98
08.3	Telefonní a telefaxové služby	19	4 %	0,94	0,98
12.1	Osobní péče	19	3 %	0,96	1,00

* *Předpokládaný posun sazeb s cílem zvýšit progresi, snížit regresi.*
** *Trend není dostatečně průkazný (viz ukazatel podíly).*

Výše uvedená kritéria asi nejlépe splňují 3 druhy statků, jejichž spotřeba klesá s růstem důchodu:

- 04.5 Elektrická a tepelná energie, plyn a ostatní paliva – konkrétně se jedná o statistické znaky 4511, 4521, 4522, 4531, 4541, 4551 (elektřina, plyn, kapalná paliva), které nyní podléhají základní sazbě, změnou na sníženou sazbu by mohlo dojít ke zvýšení progresivity; změna by mohla být v souladu se Šestou směrnicí, otázka však je, zda základní sazba neplní určitou „ekologickou funkci“,
- 04.4 Ostatní služby související s bytem – konkrétně jde o statistický znak 4421 (sběr pevných odpadů) a některé položky ve statistickém znaku 4441, které jsou nyní zdaněny základní sazbou; změnou na sníženou by mohlo dojít ke zvýšení progresivity; změna by mohla být v souladu se Šestou směrnicí (statistický znak 4411 je již sníženou sazbou zdaněn, a kdyby došlo k navrhované změně, byla by celá skupina 04.4 zatížena sazbou sníženou),
- 04 Bydlení, voda, energie, paliva – výše uvedené je možné dále rozšířit tak, že by se do snížené sazby převedlo veškeré zboží a služby v oddíle 04, tj. i skupiny 04.3 a 04.1 s tím, že položky osvobozené od daně, tj. skupina 04.1, by zůstaly osvobozené; uplatnění snížené sazby na zboží zahrnuté do statistických znaků ve skupině 04.3 je však z hlediska Šesté směrnice problematické.

Obdobně jsme postupovali při analýze zboží a služeb, jejichž podíl na celkové spotřebě s růstem důchodu roste. Je zřejmé, že v této situaci k růstu progresivity daně povede přesun do vyšší sazby.

Tabulka č. 4.10 Statky, u nichž spotřební výdaje činí alespoň 2 % na celkových výdajích a u kterých podíl výdajů na celkových výdajích relativně roste s růstem důchodu

Kód CZ COICOP	Název	Stávající míra zdanění (posun nahoru)	Průměrný podíl na spotřebě	Podíl celkový	Podíl omezený
09.6	Dovolená s komplexními službami	19	2 %	1,63	1,41
04.3	Běžná údržba a drobné opravy bytu	14,33	2 %	1,60	1,28
07	Doprava	14,8	11 %	1,37	1,28
05.1	Nábytek, bytové zařízení a výzdoba, koberce a ostatní podlahové krytiny, opravy	18,13	2 %	1,31	1,08
12.5	Pojištění	0	5 %	1,21	1,25
02	Alkoholické nápoje, tabák a narkotika	19	3 %	1,21	1,19
02.1	Alkoholické nápoje	19	2 %	1,20	1,10
05	Bytové vybavení, zařízení domácnosti; opravy	18,65	7 %	1,15	1,05
12	Ostatní zboží a služby jinde neuvedené***	9,21	10 %	1,11	1,13
09	Rekreace, kultura a sport	16,02	11 %	1,11	1,09
03.1	Odívání	18,03	4 %	1,10	1,10
07.2	Provoz osobních dopravních prostředků	17,94	6 %	1,10	1,09
11.1	Stravovací služby	18,22	4 %	1,09	1,11
03	Odívání a obuv	18,26	6 %	1,05	1,06
11	Stravovací a ubytovací služby	16,98	5 %	1,03	1,06
09.4	Rekreační a kulturní služby	9,42	3 %	1,03	1,04
09.3	Ostatní rekreace vč. vybavení; květiny, zahrady a domácí zvířata	15	2 %	1,02	1,03

**** Nepoužijeme, protože jsou již zahrnuty v položce 12.5 (zbylé druhy statků v oddíle 12 jsou totiž zdaněny 19 %).*

Výše uvedená kritéria asi nejlépe splňují dva druhy statků, jejichž spotřeba je rostoucí s růstem důchodu:

- 12.5 Pojištění
- 09.4 Rekreační a kulturní služby.

V obou případech je možné zvýšit sazbu daně. Položka 07 Doprava nebyla zvolena, protože snížené sazbě podléhá pouze skupina 07.3 Dopravní služby, která je více méně rovnoměrně rozvrstvena mezi decily. Změna zdanění by proto nevedla ke změně progrese. Navíc je zde ekologický aspekt: snížená sazba respektuje vyšší šetrnost hromadné dopravy k životnímu prostředí.

Na základě těchto zjištění byly vytvořeny vhodné scénáře. Nejprve byly formulovány jednoduché scénáře, které jsou v tabulce 4.11 označeny jako S1 až S5 a které představují změny ve zdanění dílčích položek spotřeby. Spojením jednoduchých scénářů byly následně vytvořeny kombinované scénáře, které jsou v tabulce 4.12 označeny jako MAX a MAX6. Scénář MAX zahrnuje všechny uvažované změny uvedené v tabulce 4.11, tj. včetně „problematických“ z hlediska Šesté směrnice. Scénář MAX6 zahrnuje pouze změny, které jsou v souladu se Šestou směrnicí.

Tabulka č. 4.11 Jednoduché scénáře

ID	Položky spotřeby	Směr změny sazby DPH	Stanovisko Šesté směrnice	Poznámka
S1	04.5 Elektrická a tepelná energie, plyn a ostatní paliva	19 % → 5 %	„změna je možná“	základní sazba zřejmě sleduje „ekologický záměr“
S2	04.4 Ostatní služby související s bytem	19 % → 5 %	„změna je možná“	týká se zejména statistického znaku 4421 (Sběr pevných odpadů)
S3	04 Bydlení, voda, energie, paliva	19 % → 5 %	„změna je problematická“	zahrnuje i změny S1 a S2
S4	12.5 Pojištění	5 % → 19 %	„změna je problematická“	
S5	9.4 Rekreační a kulturní služby	5 % → 19 %	„změna je možná“	

Tabulka č. 4.12 Kombinované scénáře

ID	Název	Stanovisko Šesté směrnice	Poznámka
Max	Maximalizační scénář	„problematický“	kombinace změn S3, S4 a S5
Max6	Maximalizační scénář v souladu se 6. směrnicí	„možný“	kombinace změn S1, S2 a S5

Podle Šesté směrnice by bylo možné zatížit základní sazbou také leteckou a vodní dopravu osob, kterou spotřebovávají spíše bohaté domácnosti, což znamená, že by taková změna mohla vést k růstu progresivity DPH. Data však neumožňují kvantifikovat dopad této změny, protože neexistuje vhodný statistický znak.

Otázkou zůstává, nakolik je podle Šesté směrnice „povinné“ osvobodit určité statky od DPH. Příslušné ustanovení směrnice je šalamounské: předpokládá povinnost osvobodit určité zboží a služby, ale dodává, že pouze za podmínek stanovených domácí legislativou. I když si dovedeme představit nastavení takových podmínek, za kterých nebude možné uplatnit osvobození od daně, v naší analýze předpokládáme, že osvobozená plnění zůstanou nezdaněna.

Analýza dopadu jednotlivých scénářů byla provedena nejprve na bázi „celoživotního“ přístupu, kdy byly domácnosti do decilů rozděleny pouze podle průměrných výdajů. Dopad scénářů je zde ilustrován pomocí regresních rovnic, které vznikly proložením hodnot průměrného daňového zatížení domácností za jednotlivé decily – viz tabulka 4.13.

Tabulka č. 4.13 Analýza dopadu scénářů – regresní rovnice

Scénář	Regresní rovnice a	R^2
S1	y = 0,0028x + 0,0845	0,9257
S2	y = 0,002x + 0,0998	0,8739
S3	y = 0,0027x + 0,0821	0,9225
S4	y = 0,0023x + 0,1094	0,927
S5	y = 0,0019x + 0,1024	0,8744
Max	y = 0,0032x + 0,091	0,9594
Max6	y = 0,0029x + 0,0845	0,9314
Výchozí stav: 1. 10. 2006	y = 0,0019x + 0,1013	0,8662

Interpretace výsledků v tabulce 4.13 je založena na porovnání velikosti koeficientů míry růstu daňového zatížení v jednotlivých scénářích s výchozím stavem. Je vidět, že všechny navrhované změny, kromě změny reprezentované scénářem S5, by mohly vést ke změně v progresivitě daně. Zajímavé jsou výsledky pro kombinované scénáře. Zdá se, že by implementací scénáře MAX bylo možné zvýšit progresivitu daně až na úroveň blížící se úrovni v roce 1993.[297] Tento scénář by však zcela zřejmě byl v rozporu se Šestou směrnicí. V souladu se směrnicí by byla aplikace scénáře MAX6, který však takovou míru progrese nezajišťuje, nicméně jeho dopad je výrazně progresivnější než dopad pro výchozí stav.

Další tři scénáře, které jsme vytvořili, představují alternativní zdanění DPH, kdy nedochází k přesunům statků ze snížené do základní sazby nebo naopak, ale kdy se mění výše sazeb tak, že se postupně sbližují. Výchozím stavem pro tvorbu sbližovacích scénářů byl opět stav k 1. 10. 2006. Za konečnou jednotnou sazbu byla zvolena základní sazba ve výši 15 % (osvobození od daně by zůstalo zachováno). Za předpokladu, že by ke změně sazeb nedošlo skokově, připravili jsme několik scénářů, ve kterých je snížená sazba rovnoměrně zvyšována a základní sazba snižována. Výsledky analýzy dopadu sbližovacích scénářů jsou shrnuty pomocí regresních rovnic v tabulce 4.14.

Tabulka č. 4.14 Analýza dopadu sbližovacích scénářů – regresní rovnice

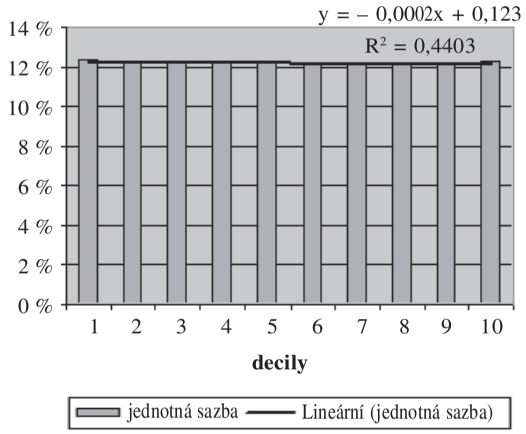
Scénář	Regresní rovnice	R^2
7,5 % + 18 %	y = 0,0014x + 0,1071	0,845
10,0 % + 17 %	y = 0,001x + 0,1125	0,793
jednotná sazba 15 %	y = –0,0002x + 0,123	0,440
Výchozí stav 1. 10. 2006 (5 % + 19 %)	y = 0,0019x + 0,1013	0,862

Podle koeficientů míry růstu daňového zatížení je zřejmé, že by postupným sbližováním sazeb k jednotné sazbě 15 % došlo k poklesu progrese. V konečné fázi by se DPH stala regresivní. Při zavedení jednotné sazby by ani osvobození od daně nezajistilo progresivní dopad DPH.

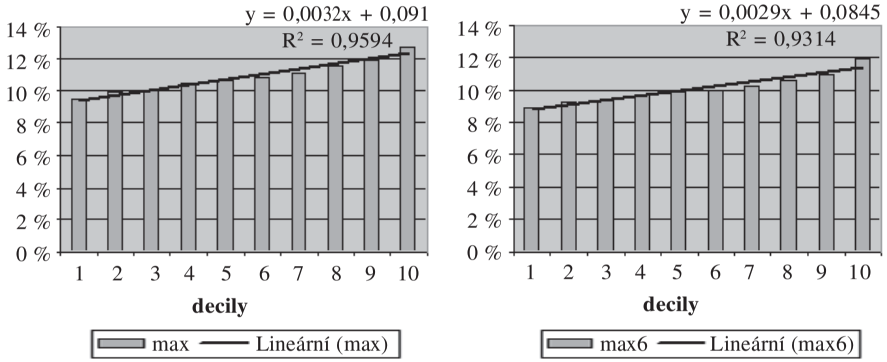
[297] Je třeba upozornit, že neanalyzujeme, zda se struktura sazeb scénáře MAX shoduje s původní strukturou sazeb v roce 1993.

Nakonec je graficky prezentováno srovnání dopadu scénáře s jednotnou sazbou (graf 4.10) s dopadem scénářů MAX a MAX6, jejichž cílem by bylo zvýšit progresivitu DPH (graf 4.11).

Graf č. 4.10 Dopad DPH s jednotnou sazbou



Graf č. 4.11 Dopad scénářů MAX a MAX6



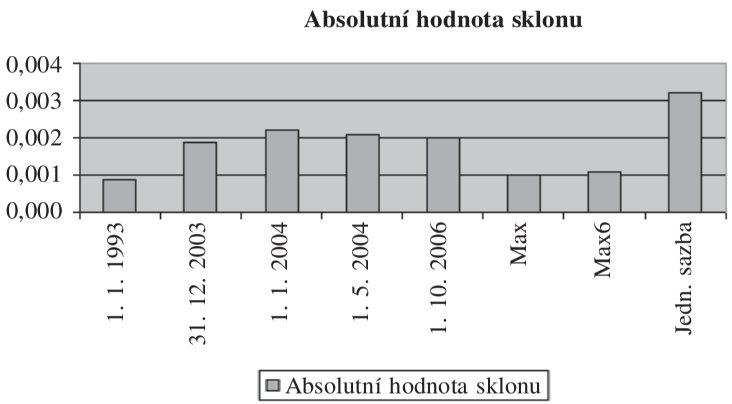
Dopad vybraných scénářů byl analyzován také pomocí „ročního“ přístupu. To znamená, že domácnosti byly rozděleny do decilů podle ročních příjmů (resp. podle příjmu na hlavu). Následně byly kalkulovány průměrné efektivní sazby pro jednotlivé decily, které byly proloženy regresními rovnicemi. Sklony lineárních přímek pro scénáře MAX, MAX6 a scénář s jednotnou sazbou DPH vyjadřující míru růstu daňového zatížení jsou v tabulce 4.15 porovnány se sklony přímek pro dříve analyzovaná období.

Tabulka č. 4.15 Srovnání dopadu DPH – „roční“ přístup

	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006	MAX	MAX6	„Jednotná sazba“
Sklon	0,0009	0,0019	0,0022	0,0021	0,002	0,001	0,0011	0,0032

Jak je z tabulky 4.15 vidět, při použití ročních dat působí DPH regresivně, i když změníme sazby u vybraných statků podle scénářů MAX nebo MAX6. Navíc, zatímco u scénářů MAX a MAX6 došlo k navýšení sklonu trendové funkce, scénář s jednotnou sazbou by mohl vést k výraznému poklesu sklonu funkce. Graficky je to znázorněno na grafu 4.12.

Graf č. 4.12 Sklon regresních funkcí pro jednotlivá období a scénáře DPH



Pokud se zaměříme na vývoj úrovňové konstanty, pak úrovňová konstanta pro scénáře MAX a MAX6 je nižší než úrovňová konstanta pro období 1. 1. 1993 až 1. 10. 2006, ale úrovňová konstanta pro scénář s jednotnou sazbou je naopak vyšší.

4.1.4 Výsledky analýzy dopadu DPH na domácnosti charakterizované jinak než blahobytem

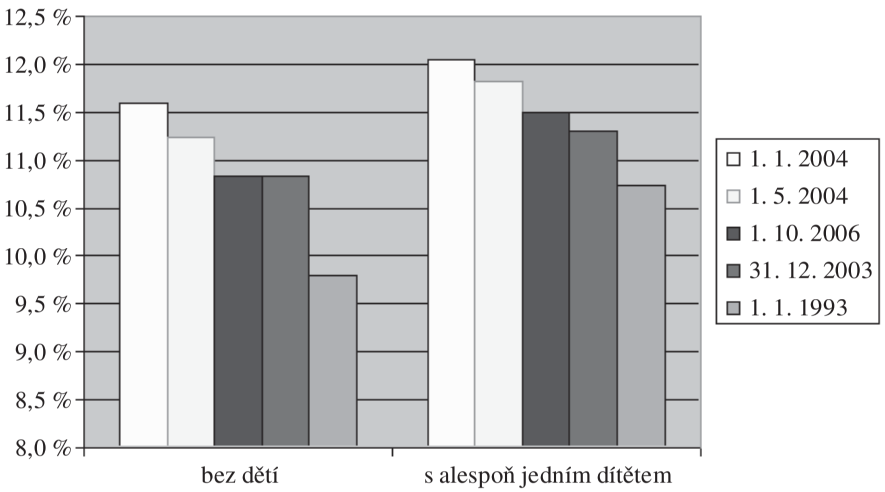
Domácnosti lze dělit do skupin podle řady charakteristik vztahujících se k celé domácnosti nebo jen k jejím členům. Potom je možné porovnávat průměrné zatížení DPH pro jednotlivé skupiny domácností. Pro ilustraci tohoto přístupu k analýze dopadu DPH prezentujeme výsledky analýzy, kdy byly domácnosti rozděleny podle toho, zda v domácnosti žije, nebo ne nezaopatřené dítě, podle počtu nezaopatřených dětí a podle sociálního statusu osoby v čele domácnosti, tzv. přednosty. V této analýze bylo daňové břemeno domácnosti kalkulováno jako podíl zaplacené daně a celkových výdajů domácnosti bez daně.

Nejprve jsme domácnosti rozdělili do dvou skupin, a to na domácnosti bez dětí a domácnosti s alespoň jedním nezaopatřeným dítětem. V tabulce 4.17 a na grafu 4.13 je vidět, že průměrná efektivní míra DPH domácností, ve kterých žije alespoň jedno nezaopatřené dítě, je vyšší než průměrná míra domácností bez dětí. Při výpočtu jsme abstrahovali od situací, kdy se dítě v průběhu roku narodilo nebo domácnost opustilo.

Tabulka č. 4.17 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené na domácnosti bez dětí a domácnosti s alespoň jedním dítětem

Domácnosti	**1. 1. 1993**	**31. 12. 2003**	**1. 1. 2004**	**1. 5. 2004**	**1. 10. 2006**
bez dětí	9,80 %	10,83 %	11,60 %	11,23 %	10,84 %
s alespoň jedním dítětem	10,74 %	11,31 %	12,04 %	11,83 %	11,49 %

Graf č. 4.13 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené na domácnosti bez dětí a domácnosti s aspoň jedním dítětem



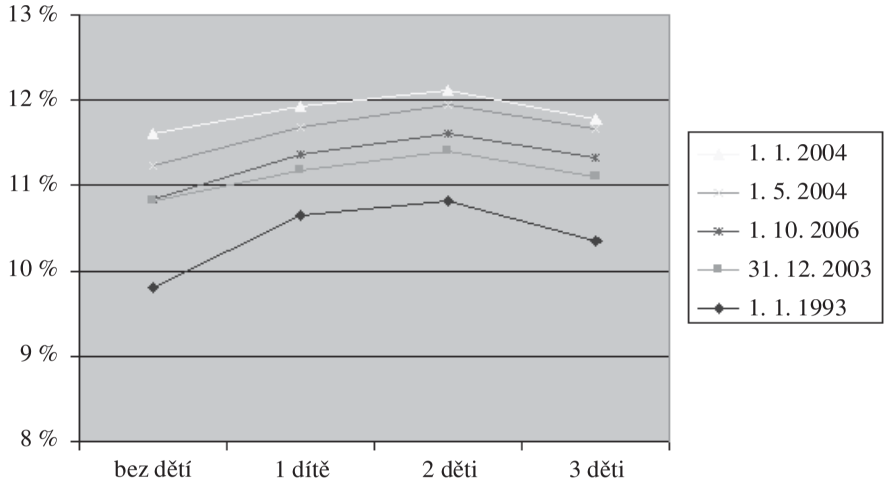
Rozdělíme-li domácnosti s dětmi podle jejich počtu, získáme rozdělení daňového břemene znázorněné v tabulce 4.18 a na grafu 4.14. Nejvyšší průměrnou míru zatížení DPH měly domácnosti se dvěma dětmi, průměrná míra zatížení domácností se třemi dětmi je podobná průměrné míře domácností s jedním dítětem.

Tabulka č. 4.18 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle počtu dětí

Domácnosti	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
všechny	10,27 %	11,07 %	11,82 %	11,53 %	11,16 %
bez dětí	9,80 %	10,83 %	11,60 %	11,23 %	10,84 %
1 dítě	10,66 %	11,17 %	11,93 %	11,69 %	11,36 %
2 děti	10,82 %	11,40 %	12,12 %	11,95 %	11,61 %
3 děti	10,34 %	11,11 %	11,79 %	11,67 %	11,33 %

Pozn. Domácností se 4 a 5 dětmi byl zanedbatelný počet.

Graf č. 4.14 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle počtu dětí

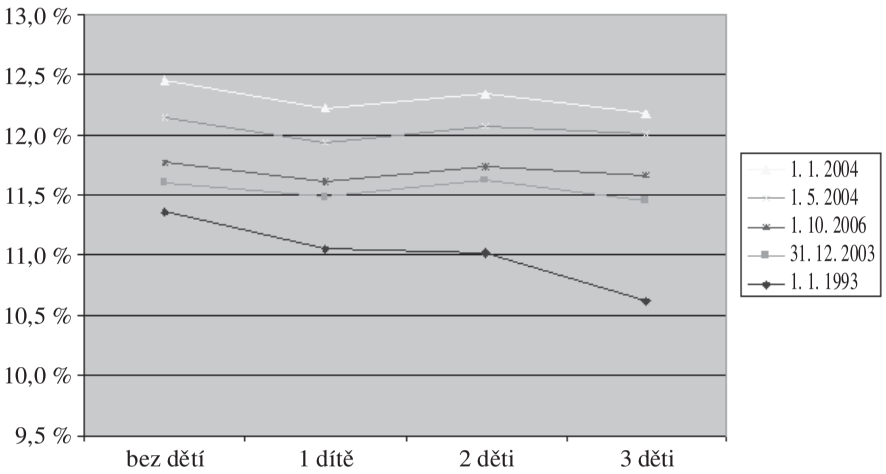


Výsledky předcházející analýzy nepříznivě ovlivňuje skutečnost, že byly analyzovány také domácnosti, které mají nižší míru zdanění z jiných důvodů než je počet dětí. S cílem zpřesnit výsledky zahrnuli jsme do analýzy pouze domácnosti, ve kterých byl věk přednosty mezi 20 a 40 lety. Tak byl eliminován např. vliv domácností důchodců apod. Výsledky nové analýzy jsou uvedeny v tabulce 4.19 a grafu 4.15.

Tabulka č. 4.19 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle počtu dětí – „mladé domácnosti“

Domácnosti (přednosta ve věku 20 – 40 let)	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
všechny domácnosti	11,11 %	11,59 %	12,35 %	12,05 %	11,71 %
bez dětí	11,36 %	11,60 %	12,45 %	12,14 %	11,77 %
1 dítě	11,05 %	11,48 %	12,22 %	11,94 %	11,61 %
2 děti	11,02 %	11,62 %	12,34 %	12,08 %	11,74 %
3 děti	10,62 %	11,45 %	12,18 %	12,01 %	11,66 %

Graf č. 4.15 Dopad DPH na české domácnosti rozdělené podle počtu dětí – „mladé domácnosti“



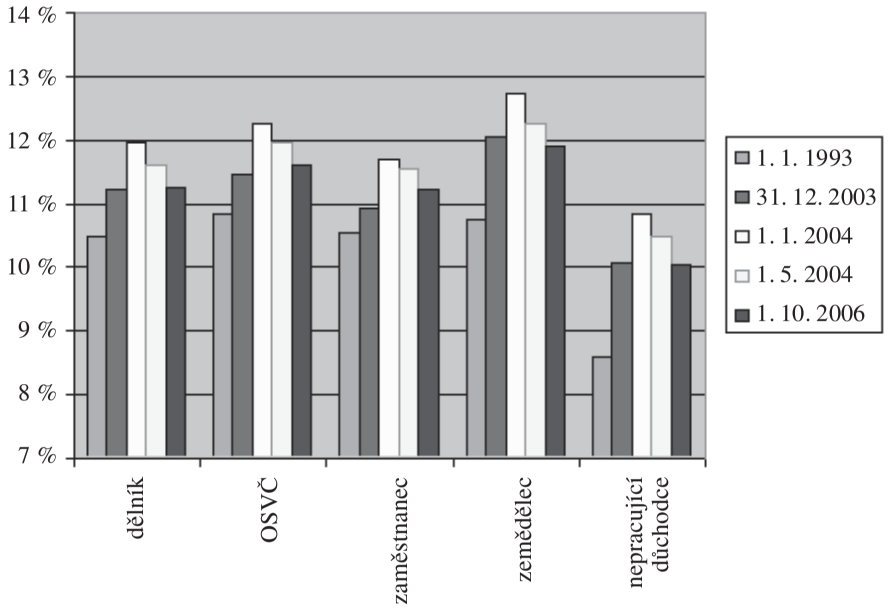
Je zřejmé, že „mladé“ domácnosti bez dětí mají vyšší daňové zatížení než „mladé“ domácnosti s dětmi. Pokud to bylo cílem, tak je možné tvrdit, že snaha zdanit domácnosti s dětmi je méněe úspěšná.

Dalším kritériem pro rozdělení domácností byl sociální status přednosty domácnosti. Pro účely SRÚ jsou domácnosti rozděleny podle toho, zda přednosta domácnosti je dělník, osoba samostatně výdělečně činná, zaměstnanec, zemědělec nebo nepracující důchodce. Vyjma prvního období mají nejvyšší průměrné břemeno DPH domácnosti, v jejichž čele stojí osoba pracující v zemědělství. Naopak, nejnižší břemeno nesou domácnosti nepracujících důchodců. Průměrné zatížení domácností dělníků a zaměstnanců je podobné a přitom nižší než průměrné břemeno domácností, jejichž přednostou je samostatně výdělečná osoba. Viz tabulka 4.20 nebo graf 4.16.

Tabulka č. 4.20 Dopad DPH na domácnosti rozdělené podle sociálního statusu přednosty

Sociální status přednosty	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
dělník	10,49 %	11,23 %	11,96 %	11,61 %	11,27 %
OSVČ	10,84 %	11,45 %	12,27 %	11,97 %	11,62 %
zaměstnanec	10,55 %	10,93 %	11,71 %	11,56 %	11,21 %
zemědělec	10,75 %	12,06 %	12,73 %	12,26 %	11,89 %
nepracující důchodce	8,60 %	10,08 %	10,84 %	10,50 %	10,05 %

Graf č. 4.16 Dopad DPH na domácnosti rozdělené podle sociálního statusu přednosty



Vývoj průměrné míry zatížení DPH ve zkoumaném období je v případě rozdělení domácností podle počtu dětí nebo sociálního statusu přednosty domácnosti obdobný jako v případě rozdělení domácností podle jejich blahobytu: břemeno DPH se mezi 1. lednem 1993 a 30. dubnem 2004 zvyšovalo a od 1. května 2004 se snižovalo. Je zajímavé, že v období mezi 1. lednem 1993 a 31. prosincem 2003 nejvýrazněji vzrostlo zdanění nepracujících důchodců. Zajímavé je také vyšší zdanění zemědělců po celé zkoumané období. Na vyšší daňové zatížení zemědělců mohla mít vliv reálná substituce potravin nakupovaných na trhu spotřebou naturální (blíže viz výsledky vícenásobné regrese). Výsledek pro zemědělce je tak částečně zkreslený, a není proto srovnatelný s výsledky pro ostatní skupiny.

4.1.5 Analýza faktorů ovlivňujících břemeno DPH českých domácností

Vliv vybraných faktorů na břemeno DPH, které nesou české domácnosti, byl analyzován pomocí vícenásobné regresní analýzy. Vyšli jsme z předpokladu, že břemeno DPH domácnosti je funkcí různých charakteristik domácnosti. Proměnnou *daňové břemeno* neboli *efektivní míra zatížení DPH*, která byla kalkulována jako podíl daně a celkových spotřebních výdajů, jsme se pokusili vysvětlit pomocí vybraných proměnných, kterými jsou jednotlivé domácnosti charakterizovány a které jsou sledovány ve SRÚ. Pro účely vícenásobné regresní analýzy byly vybrané vysvětlující proměnné vhodně upraveny. Úprava spočívala v tom, že ordinální proměnné byly převedeny na proměnné typu 0/1, čímž částečně došlo ke snížení vypovídací schopnosti modelu. Na druhou stranu mohly být využity klasické postupy testování významnosti jednotlivých vysvětlujících proměnných. Úplný soubor proměnných je uveden v tabulce 4.21.

Tabulka č. 4.21 Vysvětlující proměnné – úplný soubor

Označení proměnné	Popis proměnné
osob	počet členů domácnosti
deti	počet nezaopatřených (závislých) dětí
duch	počet nepracujících důchodců
pob_d	počet osob pobírajících důchod
pohl_p	pohlaví přednosty domácnosti (žena=1, muž=0)
vek_p	věk přednosty domácnosti
vel	velikost obce (počet obyvatel obce)
typ	typ obce – venkovské obce=1, jinak = 0 (vyjadřuje rozdíl mezi venkovem a městem)
dum	typ domu, bydlení v rodinném domě=1, jinak (bytové domy)=0
cp_prij	čistý peněžní příjem domácnosti (v Kč za měsíc)
nat_prij	naturální příjmy (v Kč za měsíc)

Pomocí metody *stepwise regrese* byly vyloučeny proměnné statisticky nevýznamné, tj. počet osob pobírajících důchod a velikost obce. Statisticky významných proměnných tak zůstalo devět. Regrese byla provedena pro období: 1. 1. 1993, 31. 12. 2003, 1. 1. 2004 a 1. 5. 2004. Výsledné modely daňového břemene domácností pro jednotlivá období jsou uvedeny v tabulce 4.22.

Tabulka č. 4.22 Výsledky regresní analýzy

Proměnná	Odhad pro 1. leden 1993	Odhad pro 31. prosince 2003	Odhad pro 1. leden 2004	Odhad pro 1. květen 2004
konstanta	0,117255	0,115227	0,124207	0,119887
Osob	-0,00476322	-0,00229532	nevýznamná	-0,00278756
Deti	nevýznamná	-0,00197358	nevýznamná	nevýznamná
Duch	0,00296878	0,00334185	0,00337266	0,00193126
pohl_p	-0,008507	-0,00571318	-0,00415405	-0,00283954
vek_p	-0,000572722	-0,000420277	-0,000442676	-0,000368055
Typ	nevýznamná	0,0034683	0,00331978	0,00191519
Dům	0,00955223	0,0204277	0,0200856	0,0166161
cp_prij	9,39427E-7	5,88013E-7	5,58229E-7	5,51176E-7
nat_prij	0,00000151719	0,00000110313	9,69259E-7	8,93014E-7
Adj. R^2	36,5451	40,2754	38,5167	38,9824

Poznámka: Regresní koeficienty jsou statisticky významné na 5% hladině významnosti. Adj. R^2 vyjadřuje v procentech, kolik variability vysvětlované proměnné bylo vysvětleno jednotlivými vysvětlujícími proměnnými.

Jak je vidět z tabulky 4.22, devět charakteristik domácností mělo zřejmě statisticky významný vliv na břemeno DPH v období 1993–2004. Obecně se dá říct, že statisticky významné proměnné dle vícenásobné regresní analýzy mohly ovlivnit strukturu zboží a služeb spotřebovaných domácnostmi, které podléhají diferencovaným sazbám (vč. osvobození), a tím efektivní míru zdanění DPH celkových spotřebních výdajů domácností. Kladné znaménko u regresního koeficientu znamená, že daná proměnná měla spíše vliv na nákup statků zatížených základní sazbou, tzn. že výdaje na statky se základní sazbou představovaly větší podíl na celkových spotřebních výdajích. Naopak, záporné znaménko naznačuje, že faktor ovlivnil domácnosti tak, že vydávaly více spotřebních výdajů na statky zatížené sníženou sazbou, příp. osvobozené od DPH. Následující komentář regresních koeficientů z tabulky 4.22 popisuje možné efekty uvedených proměnných za předpokladu, že spotřebitelské chování a ceny statků byly ve zkoumaném období konstantní.

Podle regresní analýzy se míra zdanění zvyšuje s růstem proměnných *počet nepracujících důchodců (duch)*, *typ obce (typ)*, *druh bytu (dum)*, *peněžní příjem (cp_prij) a naturální příjem (nat_prij)*. Hodnota proměnné *duch* se rovnala počtu nepracujících důchodců v domácnosti (tj. 0, 1, 2 atd.). Regresní analýza odhalila, že pokud někteří členové v domácnosti jsou nepracujícími důchodci, je zatížení DPH takové domácnosti vyšší než domácnosti bez důchodců nebo s nižším počtem důchodců. K takové situaci mohlo dojít např. tehdy, když osoby, které se staly důchodci, přestaly využívat veřejnou dopravu zdaněnou sníženou sazbou. Tento efekt byl nejvyšší ve třetím období (leden 2004) a nejnižší ve čtvrtém období (1. 5. 2004). Současně je podle korelační analýzy vztah mezi břemenem DPH a počtem důchodců negativní. Efekt této proměnné je, bohužel, obtížné interpretovat kvůli možnému vzájemnému vztahu mezi touto proměnnou a proměnnou *osob*.

Proměnná *typ* byla ordinální (krajské město = 1, město = 2 a vesnice = 3). Bylo nutné ji upravit na formu 0/1 tak, že venkovským obcím byla přiřazena 1, jinak 0. Podle regresní analýzy by domácnosti žijící na venkově měly spotřebovávat více statků zatížených základní sazbou než domácnosti žijící ve městech. Například, lidé žijící na vesnici častěji používali osobní automobily a nakupovali více pohonných hmot (se základní sazbou) než obyvatelé měst, kteří zřejmě více využívali veřejnou hromadnou dopravu (zatíženou sníženou sazbou). Jinak lze tento efekt vysvětlit tak, že obyvatelé vesnic neutráceli tolik za kulturní služby zatížené sníženou sazbou jako

občané měst. Naopak, možná více nakupovali domácích zařízení, např. DVD přehrávačů. Navíc, lze předpokládat, že lidé na venkově mají vyšší naturální spotřebu „vlastních“ potravin, a proto nenakupují tolik potravin se sníženou sazbou, v důsledku čehož mají vyšší podíl spotřeby zatížené základní sazbou. Avšak vliv naturální spotřeby je vysvětlen níže u proměnné *nat_prijem*. Efekt této proměnné byl nejvyšší ve druhém období (konec 2003) a nejnižší ve čtvrtém období (1. 5. 2004). Statisticky významná nebyla proměnná v období prvním (leden 1993).

Proměnná *dum* byla ordinální: samostatný rodinný domek s jedním bytem = 1, samostatný rodinný domek se dvěma byty = 2, dvojdomek, řadový dům = 3, bytový dům = 4, jiná budova = 5. Opět bylo nutné provést její úpravu. Pokud se jednalo o samostatný rodinný domek s jedním bytem, byla proměnné přiřazena pro potřeby regresní analýzy 1, jinak 0. Jak se zdá, domácnosti žijící v rodinných (jednobytových) domech mají vyšší daňové břemeno než domácnosti žijící např. v činžovním nebo panelovém domě. To lze vysvětlit například následovně. Domácnosti žijící v panelovém domě utrácejí méně za zboží spojené s bydlením v rodinném domku, např. za nářadí, sekačku na trávu, zahradní bazén apod., zatížené základní sazbou. Dále, část rozpočtu domácnosti v rodinném domku, která je určena na nákup plynu, uhlí nebo elektřiny používané k vytápění rodinného domu, je zatížena základní sazbou na rozdíl od výdajů za teplo u domácností v panelovém domě, které může podléhat snížené sazbě.

Hodnota proměnné *cp_prijem* se rovnala částce peněžního příjmu. Podle regresní analýzy mají bohatší domácnosti vyšší efektivní míru zdanění DPH ve srovnání s chudšími domácnostmi. To znamená, že u bohatších domácností byl větší podíl spotřebních výdajů určen na nákup statků zatížených základní sazbou, zatímco u chudších na nákup statků se sníženou sazbou, např. potravin. Tento výsledek podporuje dříve uvedený závěr analýzy dopadu na bázi celoživotního příjmu, že DPH v ČR je progresivní. Velikost efektu této proměnné se v průběhu zkoumaného období snižovala.

Hodnota proměnné *nat_prijem* se rovnala hodnotě naturálního příjmu (např. doma vypěstované a spotřebované ovoce a zelenina apod.) vyjádřené v korunách. Jak je vidět z tabulky 4.22, domácnosti s vyšším naturálním příjmem byly více zatíženy DPH. To mohlo být způsobeno např. tím, že tyto domácnosti mohly prostředky, které ušetřily na nákupu potravin (snížená sazba), protože konzumovaly vlastní produkty, vynaložit spíše na nákup zboží se základní sazbou. Podobně jako u proměnné *cp_prijem*, efekt této proměnné se snižoval v průběhu analyzovaného období.

Mezi daňovým břemenem a *počtem členů domácnosti (osob), počtem nezaopatřených dětí (deti), pohlavím (pohl_p) či věkem (vek_p) přednosty domácnosti* existoval negativní vztah. Hodnota proměnné *osob* se rovnala počtu členů domácnosti (tj. 1 až 7). Podle regresní analýzy vícepočetné domácnosti mají nižší daňové břemeno ve srovnání s méněpočetnými domácnostmi. To by mohlo poukazovat na skutečnost, že vícepočetné domácnosti realizují úspory z rozsahu při spotřebě určitých statků zatížených základní sazbou (např. nábytek, automobil, domácí spotřebiče). Je však třeba upozornit, že na tomto místě nelze vyvozovat, že jednočlenné domácnosti mají nejvyšší efektivní míru zdanění, protože na daňové břemeno jednočlenné domácnosti má vliv také pohlaví, faktor, který nebyl v regresní analýze v souvislosti s efektem počtu členů zohledněn (o vlivu pohlaví přednosty domácnosti na daňové břemeno čtěte dále). Efekt této proměnné se mezi prvním (1. 1. 1993) a třetím obdobím (1. 1. 2004) snížil (zde byl dokonce statisticky nevýznamný) a potom zvýšil.

Hodnota proměnné *deti* se rovnala počtu nezaopatřených dětí žijících v domácnosti (tj. 0, 1, 2 až 5). Zdá se, že každé další dítě vedlo ke snížení zatížení domácnosti DPH. To by mohlo znamenat, že domácnosti se dvěma a více dětmi kupovaly více potravin nebo školních pomůcek (učebnic), které jsou zdaněny sníženou sazbou. Dalším možným vysvětlením by mohlo být, že domácnosti s více dětmi realizují úspory z rozsahu při spotřebě určitých statků zatížených základní sazbou (dětské oblečení nebo hračky). Tato proměnná byla statisticky významná pouze ve druhém zkoumaném období (prosinec 2003). K zajímavému závěru lze dojít, spojíme-li výsledek regresní analýzy s výsledkem analýzy korelační, podle které spíše domácnosti s vyšší efektivní mírou zdanění (tj. bohatší domácnosti) mají děti: bohatší domácnosti s dětmi jsou méně zatíženy DPH než bohatší domácnosti bez dětí.

Proměnná *pohl_p* nabývala dvou hodnot: rovnala se 1 v případě, že přednostou domácnosti byla žena, a 0, když přednostou domácnosti byl muž. Výsledek regresní analýzy pro tuto proměnnou je relevantní zejména pro jednočlenné domácnosti nebo pro domácnosti s jedním rodičem a dětmi, neboť v domácnostech s manželským párem je vždy pro účely statistického šetření přednostou muž (a to nemusí znamenat, že by struktura spotřeby byla závislá na mužských rozhodnutích či preferencích). Podle regresní analýzy mají domácnosti vedené ženami nižší efektivní míru zdanění, což může znamenat, že spotřebovávaly více statků zatížených sníženou sazbou (příp. osvobozených). To by mohlo být důsledkem například menší spotřeby automobilů, pohonných hmot, alkoholických nápojů a cigaret nebo vybavení

pro sport a hobby v „ženských“ domácnostech ve srovnání s „mužskými“ domácnostmi. Efekt této proměnné se v průběhu analyzovaného období snižoval.

Proměnná *vek_p* se rovnala věku přednosty domácnosti. Regresní koeficient ukazuje, že se zvyšujícím se věkem přednosty klesá daňové zatížení domácnosti. Zřejmě „starší“ domácnosti nevydávají tolik na nákup zboží se základní sazbou (např. vybavení domácnosti nebo odívání) jako „mladší“ domácnosti. Velikost efektu této proměnné v průběhu analyzovaného období kolísala.

4.2 Výsledky analýzy dopadu spotřebních daní

Analýze byl podroben též dopad dvou spotřebních daní, a to daně z minerálních olejů, která představuje v průměru asi dvě třetiny výnosu všech spotřebních daní, a daně z tabákových výrobků, jejíž výnos činí přibližně jednu pětinu celkového výnosu spotřebních daní.[298] Pro tyto spotřební daně se nám podařilo odvodit valorické sazby, které bylo možné bez dalších úprav použít v modelu dopadu daní ze spotřeby. Postup odvození valorických sazeb je popsán v kapitole třetí. Tyto sazby v sobě kondenzují vliv změn pevných sazeb a změn v cenách vybraných výrobků. Je zřejmý výrazný nárůst valorické sazby k 31. 12. 2003 a 1. 10. 2006 u spotřební daně z tabákových výrobků a víceméně neměnné daňové zatížení minerálních olejů – viz tabulku 4.23.

Tabulka č. 4.23 Valorické sazby spotřebních daní

Vybraný výrobek	Období				
	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
Tabákové výrobky	24,0 %	47,0 %	47,0 %	44,8 %	61,8 %
Minerální oleje	42,1 %	45,5 %	43,9 %	43,9 %	43,9 %

Po dílčí úpravě modelu by bylo možné analyzovat i dopad zbývajících spotřebních daní. Vzhledem k menšímu podílu na celkovém výnosu spotřebních daní ale nepředpokládáme, že by zanedbáním spotřební daně z lihu,

[298] Viz také část 1.5.1.1.

spotřební daně z piva a spotřební daně z vína a meziproduktů byly výrazně ovlivněny závěry o dopadu spotřebních daní jako celku.

V analýze dopadu spotřebních daní byl použit stejný postup jako v analýze dopadu daně z přidané hodnoty.

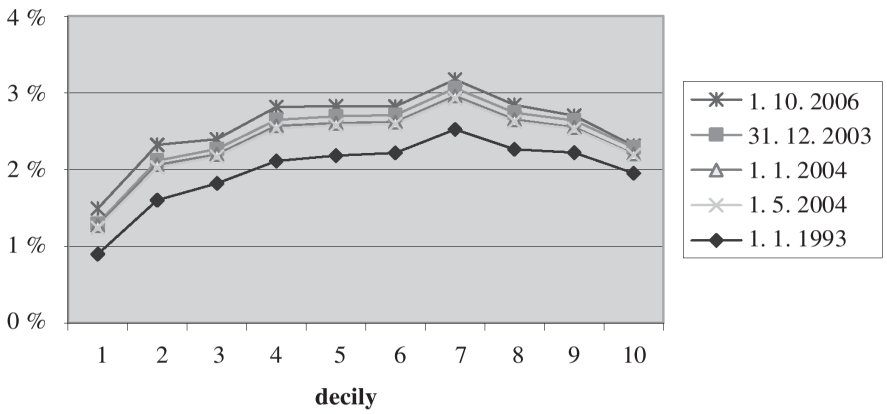
4.2.1 Výsledky analýzy založené na bázi celoživotního příjmu

V prvním kroku jsme kalkulovali daňové břemeno domácností jako podíl spotřebních daní a celkových spotřebních výdajů. Na základě hodnot daňového břemene každé domácnosti byly spočteny průměrné hodnoty daňového zatížení pro jednotlivé decily. Domácnosti byly do decilů rozděleny podle jejich celkových spotřebních výdajů. Hodnoty průměrných efektivních měr jsou uvedeny v tabulce 4.24 a graficky znázorněny v grafu 4.17.

Tabulka č. 4.24 Dopad spotřebních daní na české domácnosti rozdělené podle celkových spotřebních výdajů

Decil	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
1	0,90 %	1,30 %	1,27 %	1,24 %	1,50 %
2	1,60 %	2,12 %	2,06 %	2,03 %	2,32 %
3	1,82 %	2,27 %	2,20 %	2,17 %	2,40 %
4	2,11 %	2,65 %	2,57 %	2,54 %	2,82 %
5	2,18 %	2,70 %	2,61 %	2,58 %	2,83 %
6	2,22 %	2,71 %	2,62 %	2,59 %	2,83 %
7	2,53 %	3,06 %	2,96 %	2,93 %	3,18 %
8	2,26 %	2,74 %	2,65 %	2,63 %	2,85 %
9	2,22 %	2,64 %	2,55 %	2,53 %	2,70 %
10	1,95 %	2,29 %	2,20 %	2,19 %	2,31 %
Průměr	1,98 %	2,45 %	2,37 %	2,34 %	2,57 %

Graf č. 4.17 Dopad spotřebních daní na české domácnosti rozdělené podle celkových spotřebních výdajů

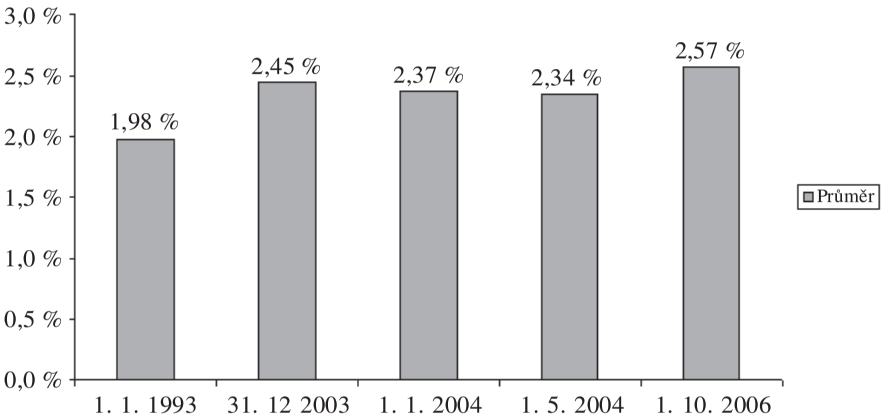


Lze si všimnout, že narozdíl od výsledků analýzy „celoživotního“ dopadu DPH, kdy byly domácnosti rozděleny podle celkových výdajů, neroste daňové zatížení spotřebními daněmi v rámci celého rozdělení, tj. vždy mezi nižším a vyšším decilem. Daňové zatížení spotřebními daněmi sice roste až do sedmého decilu, ale pak se trend obrací a domácnosti v posledních třech decilech platí na spotřebních daních relativně stále méně. O spotřebních daních tak nelze jednoznačně tvrdit, že jsou, v analýze na bázi celoživotního příjmu, progresivní.

Dále je zřejmé, že na rozdíl od daně z přidané hodnoty, neroste daňové zatížení daněmi spotřebními mezi jednotlivými decily pravidelně. Po relativně výrazném nárůstu zatížení mezi prvním a druhým decilem se míra růstu více méně snižuje a až mezi šestým a sedmým decilem opět výrazněji roste.

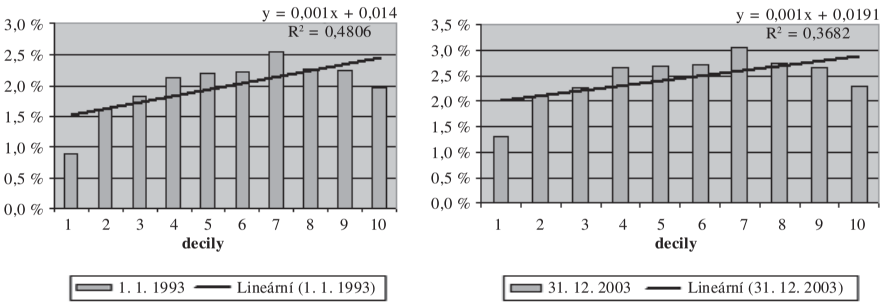
Ze srovnání průměrného daňového zatížení všech domácností pro jednotlivá období – viz graf 4.18 – vyplývá, že daňové břemeno spotřebních daní se mezi 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003 zvýšilo, mezi 31. 12. a 1. 5. 2004 se snižovalo a poté se zase zvýšilo. Růst daňového zatížení v prvním období byl zřejmě způsoben růstem sazeb obou spotřebních daní, pokles daňového zatížení v dalším období byl důsledkem růstu cen vybraných výrobků v podmínkách víceméně neměnných pevných sazeb daní a růst daňového břemene v posledním období byl zapříčiněn růstem sazby daně z tabákových výrobků.

Graf č. 4.18 Průměrné daňové zatížení spotřebními daněmi v jednotlivých obdobích



Je zajímavé, že během jedenáctiletého období fungování spotřebních daní v ČR nedošlo ke změně v míře progresivity spotřebních daní měřené směrnicí regresní přímky (směrnice se nezměnila). Došlo však k růstu průměrného celkového daňového zatížení (úrovňová konstanta se zvýšila) – viz graf 4.19.

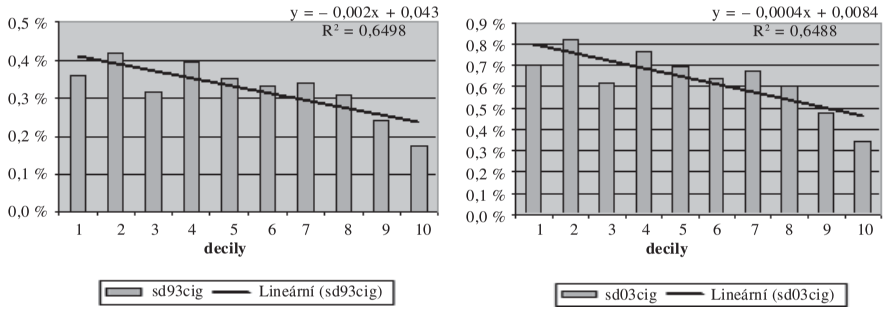
Graf č. 4.19 Regresní přímky pro období 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003



Z analýzy dopadu provedené zvlášť pro spotřební daň z tabákových výrobků a pro spotřební daň z minerálních olejů (v té době se nazývala spotřební daní z uhlovodíkových paliv a maziv) vyplynulo, že spotřební daň z tabákových výrobků je regresivní, ale spotřební daň z minerálních olejů

progresivní. Na grafu 4.20 je zobrazen vývoj daňového zatížení daní z tabákových výrobků v roce 1993 a v roce 2003.

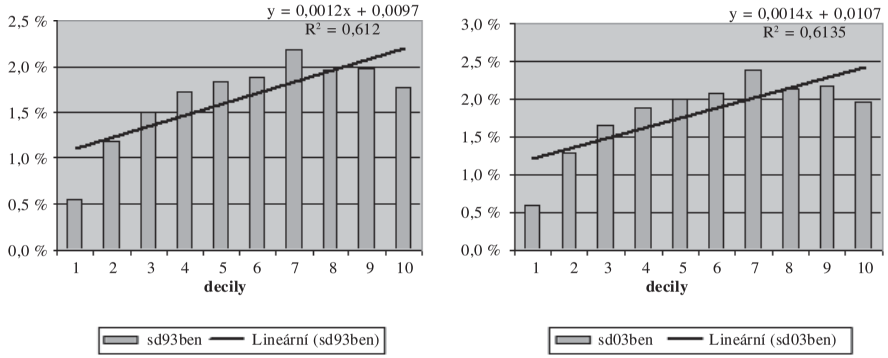
Graf č. 4.20 Regresní přímky pro spotřební daň z tabákových výrobků pro období 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003



Ze srovnání úrovňových konstant pro jednotlivá období je zřejmé, že daňové zatížení mezi těmito obdobími vzrostlo téměř na dvojnásobek. Směrnice regresní přímky se změnila z –0,0002 na –0,0004 a to znamená, že regresivita daně v tomto období vzrostla.

Na grafu 4.21 je zobrazen vývoj daňového zatížení daní z minerálních olejů v roce 1993 a v roce 2003.

Graf č. 4.21 Regresní přímky pro spotřební daň z minerálních olejů pro období 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003



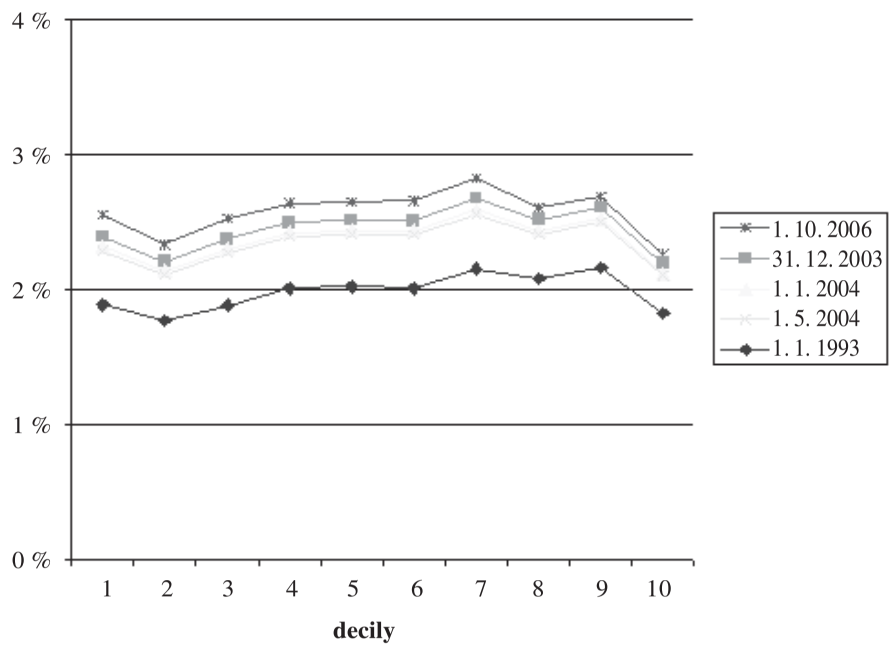
Podle srovnání směrnic přímek (0,0012 a 0,0014) progresivita mezi lety 1993 a 2003 mírně vzrostla a podle srovnání úrovňových konstant (0,0097 a 0,0107) se průměrné daňové zatížení zvýšilo. Podobně jako v analýze dopadu obou daní dohromady však daňové zatížení roste do sedmého decilu a následně klesá. Zajímavý je výrazný nárůst míry zdanění mezi prvním a druhým decilem. Domníváme se, že je to důsledek konstrukce mikrosimulačního modelu a použitých dat. Domácnosti zahrnuté v prvním decilu zřejmě nemají osobní automobil a jejich evidované výdaje na pohonné hmoty jsou nízké. Proto je tak nízká jejich míra zatížení spotřební daní z minerálních olejů odvozená modelem. Na druhou stranu tyto domácnosti zřejmě o to více využívají jiné způsoby dopravy. Avšak spotřební daň z minerálních olejů je v tomto případě (s výjimkou pěší chůze nebo jízdy na kole) skryta v ceně jízdného a náš model ji nezachycuje jako součást břemene spotřební daně. Skutečné zatížení prvního decilu spotřební daní z minerálních olejů tedy bude vyšší. Uvedený příklad je ilustrací omezení našeho přístupu.

Ve druhém kroku bylo daňové břemeno domácností kalkulováno jako podíl spotřebních daní a spotřebních výdajů na spotřební jednotku. Podle průměrných výdajů byly domácnosti rozděleny do decilů a pro každý decil byla vypočtena průměrná efektivní míra zdanění. Hodnoty průměrných efektivních měr jsou uvedeny v tabulce 4.25 a graficky znázorněny v grafu 4.22.

Tabulka č. 4.25 Dopad spotřebních daní na české domácnosti rozdělené podle spotřebních výdajů na spotřební jednotku

Decil	1. 1. 1993	31. 12. 2003	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 10. 2006
1	1,89 %	2,39 %	2,32 %	2,29 %	2,55 %
2	1,77 %	2,21 %	2,14 %	2,11 %	2,33 %
3	1,88 %	2,37 %	2,30 %	2,27 %	2,52 %
4	2,0 1 %	2,50 %	2,42 %	2,39 %	2,64 %
5	2,02 %	2,51 %	2,44 %	2,41 %	2,65 %
6	2,01 %	2,51 %	2,43 %	2,40 %	2,66 %
7	2,15 %	2,67 %	2,59 %	2,56 %	2,82 %
8	2,08 %	2,52 %	2,43 %	2,41 %	2,60 %
9	2,16 %	2,61 %	2,52 %	2,50 %	2,69 %
10	1,82 %	2,19 %	2,12 %	2,10 %	2,26 %

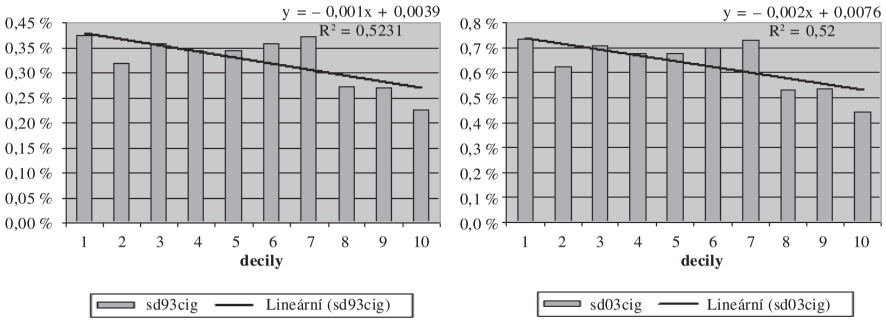
Graf č. 4.22 Dopad spotřebních daní na české domácnosti rozdělené podle spotřebních výdajů na spotřební jednotku



Výsledky druhé analýzy ukazují odlišný vývoj zatížení českých domácností spotřebními daněmi. Na rozdíl od dopadu s rozdělením podle celkových výdajů je dopad s rozdělením podle průměrných výdajů méně progresivní. O tom jasně svědčí i nízké hodnoty sklonu přímky lineárního trendu. Zajímavý je pokles daňového zatížení mezi prvním a druhým decilem (na rozdíl od růstu v předcházející analýze). Podrobnější analýzou dat bylo zjištěno, že je to důsledek rozdílných variabilit daňového zatížení domácností v prvním a druhém decilu. Zdá se, že první decil je do jisté míry specifický (obdobně i decil poslední), a hodnocení progresivity daně by mělo být založeno spíš na analýze decilů druhého až devátého.

Výsledky analýzy dopadu zvlášť pro daň z tabákových výrobků a zvlášť pro daň z minerálních olejů jsou prezentovány v následujících grafech pomocí regresních přímek lineárního trendu.

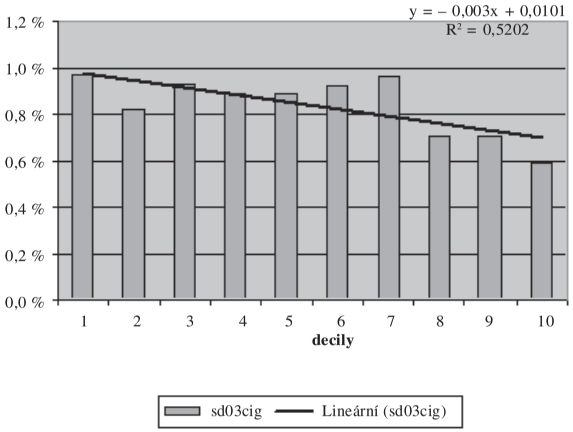
Graf č. 4.23 Regresní přímky pro spotřební daň z tabákových výrobků pro období 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003



Z grafu 4.23 je vidět, že mezi 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003 došlo k výraznému nárůstu průměrného daňového zatížení, a to vlivem růstu sazby daně. Dopad daně je celkově spíše regresivní, přičemž regresivita daně v čase vzrostla. Zajímavý je opět pokles daňového zatížení v posledních třech decilech.

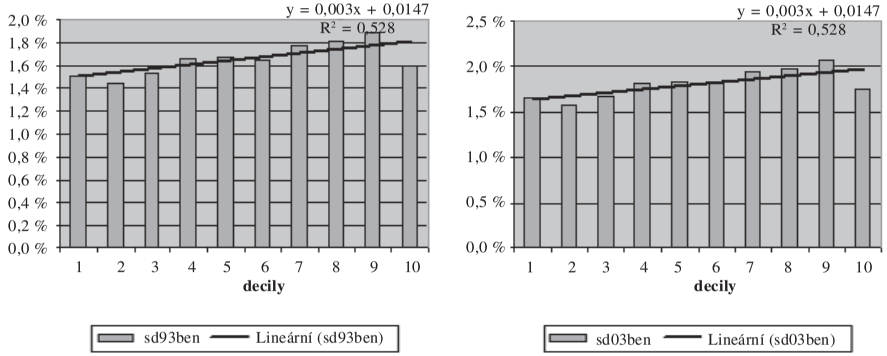
V grafu 4.24 je znázorněno zatížení spotřební daní z tabákových výrobků pro období 1. 10. 2006. Ve srovnání s předcházejícím obdobím došlo jak k růstu průměrného daňového zatížení, tak k růstu regresivity daně.

Graf č. 4.24 Regresní přímka pro spotřební daň z tabákových výrobků pro období 1. 10. 2006



Daň z minerálních olejů naopak dopadá zřejmě progresivně s tím, že do jisté míry atypicky se jeví první a poslední decil – viz graf 4.25.

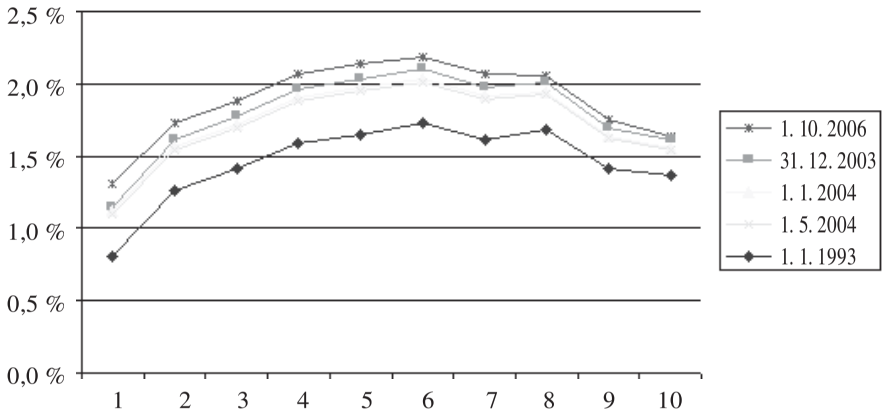
Graf č. 4.25 Regresní přímky pro spotřební daň z minerálních olejů pro období 1. 1. 1993 a 31. 12. 2003



4.2.2 Výsledky analýzy založené na bázi ročního příjmu

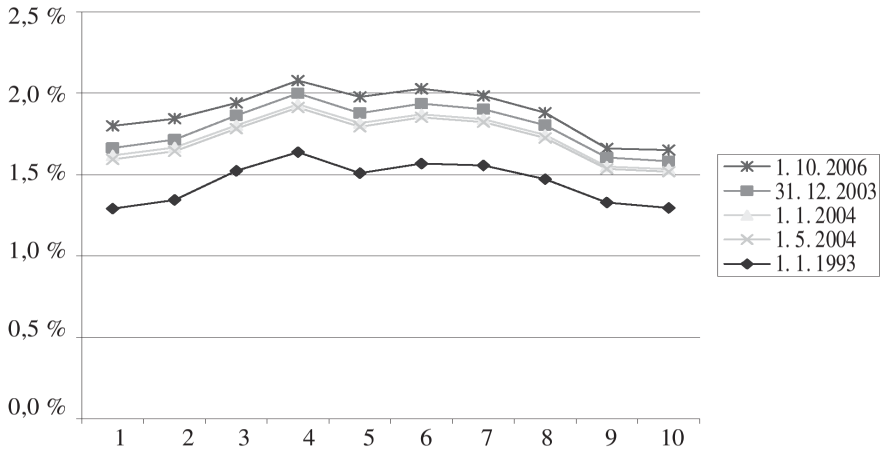
Výsledky analýzy založené na „ročním“ přístupu zde již jen stručně shrneme. Rozdělí-li se domácnosti do decilů podle celkových hrubých příjmů domácnosti, pak lze ze sklonu trendu usuzovat, že spotřební daně z tabákových výrobků a minerálních olejů působí mírně progresivně. Až do šestého decilu daňové zatížení roste a pak pozvolna klesá – viz graf 4.26.

Graf č. 4.26 Dopad spotřebních daní na české domácnosti rozdělené podle celkových příjmů



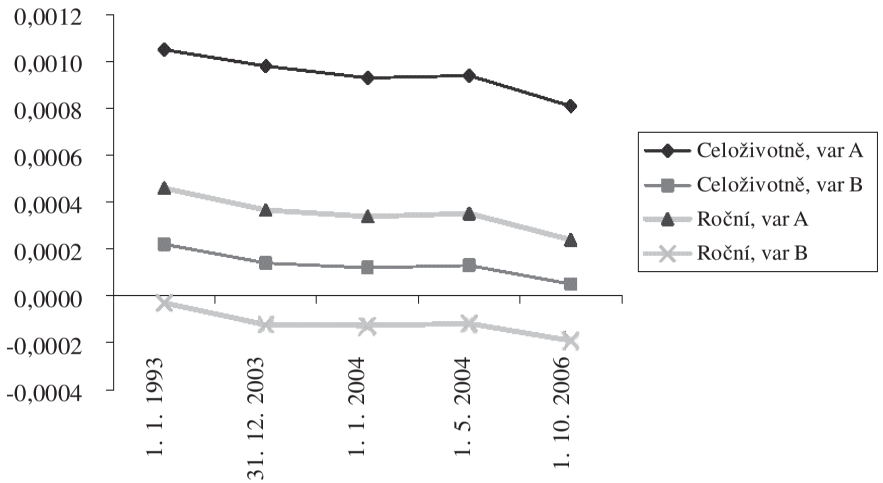
Rozdělí-li se však domácnosti do decilů podle hrubých příjmů na člena domácnosti, je sklon trendové funkce mírně záporný, což znamená, že spotřební daně jsou spíše regresivní. Navíc, daňové zatížení v prvních čtyřech decilech roste a pak, s výjimkou přechodu mezi pátým a sedmým decilem, klesá – viz graf 4.27.

Graf č. 4.27 Dopad spotřebních daní na české domácnosti rozdělené podle průměrných příjmů



V posledním grafu (4.28) jsou shrnuty výsledky incidenční analýzy spotřebních daní, resp. spotřební daně z tabákových výrobků a spotřební daně z minerálních olejů, v rámci které byl zkoumán dopad na domácnosti rozdělené podle různých veličin blahobytu.

Graf č. 4.28 Sklony regresních přímek pro jednotlivá období a přístupy



Poznámka: *„Celoživotně, var A“ – rozdělení domácností podle celkových spotřebních výdajů*
„Celoživotně, var B“ – rozdělení domácností podle průměrných výdajů
„Roční, var A“ – rozdělení domácností podle celkových příjmů
„Roční, var B“ – rozdělení domácností podle průměrných příjmů

Při rozdělení domácností na základě ročních průměrných příjmů mají spotřební daně, měřeno sklonem trendové funkce, celkově regresivní charakter. Ve všech ostatních případech je možné považovat celkový dopad spotřebních daní za progresivní, opět měřeno sklonem trendové funkce. Náš závěr je tak konzistentní se závěrem Poterby (1989).[299] V čase ale progresivita daní klesá, a to výrazněji mezi prvním a druhým obdobím a také v období posledním. Je to logické, protože daň z minerálních olejů, která

[299] Viz část 2.3.

působí progresivně, nerostla ve zkoumaném období tak rychle jako opačně působící daň z tabákových výrobků.

4.3 Shrnutí výsledků analýzy dopadu daní ze spotřeby v ČR

Na základě výsledků provedených měření lze konstatovat, že zatížení českých domácností daní z přidané hodnoty se v období od 1. 1. 1993 do 30. 4. 2004 mělo zvýšit a od 1. 5. 2004 do 1. 10. 2006 snížit, přičemž mělo zůstat vyšší než na konci roku 2003. Uvedené platí jak pro výsledky agregace daňového zatížení jednotlivých domácností podle jejich blahobytu, tj. podle příjmů nebo spotřebních výdajů, tak podle vybraných charakteristik domácností. Když jsme výsledky o daňovém zatížení jednotlivých domácností agregovali podle přítomnosti nebo počtu nezaopatřených dětí v domácnosti a podle sociální skupiny, ke které přísluší osoba v čele domácnosti, tak se ukázalo, že daní z přidané hodnoty mohou být více zatíženy domácnosti bez dětí než domácnosti s dětmi (pokud se zaměříme na domácnosti, které z hlediska věku přednosty nezaopatřené děti pravděpodobně mají) a že domácnosti zemědělců nebo podnikatelů nesou zřejmě větší břemeno DPH než domácnosti zaměstnanců či důchodců.

Z konstrukce modelu a z použitých dat plyne, že růst nebo pokles daňového zatížení měl být způsoben změnami v sazbách DPH: v období od 1. 1. 1993 do 30. 4. 2004 se měly projevit především přesuny statků ze snížené do základní sazby a v období od 1. 5. 2004 do 1. 10. 2006 mělo působit zejména snížení základní sazby z 22 na 19 % a převedení některých potravin ze základní do snížené sazby. Dále, rozdíly mezi daňovým zatížením různě charakterizovaných domácností mohly být způsobeny rozdílnou strukturou spotřeby těchto domácností v podmínkách existence diferencovaných sazeb DPH. To např. znamená, že domácnosti s dětmi nebo domácnosti důchodců vydávají na zboží a služby podléhající snížené sazbě relativně více než domácnosti bez dětí nebo domácnosti podnikatelů.

Na rozdíl od DPH se zatížení spotřebními daněmi mělo zvýšit v období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2003, klesat v období od 1. 1. 2004 do 1. 10. 2006 a k 1. 10. 2006 vzrůst, a to na nejvyšší úroveň v celém sledovaném období. Ke zvýšení daňového zatížení pravděpodobně mělo vést zvýšení sazeb, ke snížení růst cen vybraných výrobků při konstantních sazbách (je třeba vzít v úvahu rozdílný vývoj specifických a valorických sazeb, které byly odvozeny ze sazeb specifických také pomocí cen vybraných výrobků).

Kromě vývoje úrovně zatížení daněmi ze spotřeby v čase jsme zkoumali také rozdělení daňového břemene mezi domácnostmi, tj. progresivitu daní ze spotřeby. Zjistili jsme, že daň z přidané hodnoty může být považována jak za daň progresivní, tak za daň regresivní. Závěr o dopadu daně závisí na způsobu výpočtu daňového břemene a na způsobu rozdělení domácností do decilů. Za předpokladu, že domácnosti se o spotřebě rozhodují na základě permanentního, celoživotního důchodu (tzn. že bohatství domácnosti je posuzováno podle její spotřeby), a že břemeno daně je kalkulováno jako podíl zaplacené daně a spotřebních výdajů, se DPH jeví jako daň progresivní, tj. relativně více dopadající na bohatší domácnosti. Avšak je-li daňové břemeno kalkulováno jako podíl zaplacené DPH a běžného hrubého příjmu a jsou-li domácnosti rozděleny do decilů podle jejich běžných hrubých příjmů, můžeme DPH považovat za daň regresivní, tj. relativně více zatěžující chudší domácnosti.

Míra progresivity DPH zřejmě závisí na struktuře spotřebních výdajů různě bohatých domácností, kdy jednotlivé položky spotřeby podléhají snížené nebo základní sazbě, příp. jsou osvobozeny od daně, přičemž rozdíl mezi výší sazeb je relativně velký. Rozdíl v mírách progresivity získaných měřeními, ve kterých byly použity spotřební výdaje nebo běžné hrubé příjmy, lze vysvětlit pomocí rozdílného sklonu ke spotřebě u chudších a bohatších domácností. Potom, přestože relativně chudší domácnosti vydávají relativně více na spotřebu statků zatížených sníženou sazbou, může DPH působit regresivně, když chudší mají vyšší sklon ke spotřebě než bohatší, tj. mají vyšší podíl spotřebních výdajů na příjmech. Míru progresivity ovlivňuje také způsob rozdělení domácností do decilů: podle ročních příjmů může být domácnost zahrnuta do nižšího decilu, zatímco podle spotřebních výdajů může být zařazena do decilu vyššího.

Výsledky našich měření progresivity spotřebních daní nebyly tak jednoznačné jako u DPH. Až do určitého decilu domácností (v závislosti na zvoleném přístupu) mohou působit spotřební daně progresivně, ale od dalšího decilu regresivně. Avšak na rozdíl od analýzy dopadu DPH, trend v progresivitě spotřebních daní byl podobný za použití obou přístupů k analýze, tj. jak za použití „celoživotního“, tak „ročního“ přístupu. Dále, když jsme analýze podrobili zvlášť spotřební daň z minerálních olejů a spotřební daň z tabákových výrobků, zjistili jsme, že spotřební daň z tabákových výrobků může být spíše regresivní a spotřební daň z minerálních olejů naopak spíše progresivní daní.

Jednou z praktických možností využití našeho mikrosimulačního modelu a přístupů k analýze dopadu daní ze spotřeby je predikce dopadu po změně

sazeb daně. Jak jsme ukázali, je možné na základě simulace změn v sazbách DPH u vybraných statků ovlivnit úroveň daňového zatížení i progresivitu DPH nebo predikovat progresivitu DPH se sazbami stanovenými předem na určité úrovni. Např. daňové zatížení tzv. rovné daně na úrovni 15 % by mohlo být pravděpodobně vyšší, než je zatížení daní v současné době. Navíc, progresivita DPH by se mohla výrazně snížit.

Výstupní údaje modelu lze analyzovat také např. pomocí vícenásobné regresní analýzy. Tato analýza odhalila míru možného vlivu vybraných faktorů na daňové břemeno českých domácností. Zjistili jsme, že počet nepracujících důchodců, úroveň urbanizace obce, druh domu nebo příjem, ať už peněžní nebo naturální, mohou *ceteris paribus* zvyšovat efektivní míru zdanění DPH. Na druhou stranu, počet členů domácnosti, počet nezaopatřených dětí v domácnosti, pohlaví nebo věk přednosty domácnosti mohou mít *ceteris paribus* na zatížení DPH negativní vliv. Uvedené faktory mohou ovlivňovat efektivní míru zdanění tak, že mají vliv na strukturu výdajů domácností: pokud domácnost pod jejich vlivem utratí více za statky se základní sazbou DPH, lze očekávat, že její daňové zatížení bude vyšší. Naopak, jestliže domácnost s určitými charakteristikami vynakládá větší podíl svých spotřebních výdajů na statky zatížené sníženou sazbou DPH, pak by její efektivní míra zdanění měla být nižší.

Závěr

Daně ze spotřeby, zejména daň z přidané hodnoty, jsou významnými zdroji financování veřejných výdajů v členských zemích Evropské unie. Z analýzy vybraných ukazatelů v kapitole první vyplynulo, že podíl výnosu daní ze spotřeby na celkových veřejných příjmech se ve „starých“ členských státech EU v r. 2001, resp. 2003 pohyboval v rozmezí 15 a 30 %. Podíl nepřímých daní na celkových daňových příjmech se v posledním desetiletí pohybuje zhruba mezi 20 a 30 %. Nakonec, daňová kvóta pro daně ze spotřeby ve „starých“ členských státech činí 9 až 12 %. Vývoj těchto ukazatelů pro ČR vykazuje podobný trend: daně ze spotřeby tvořily v r. 2003 více než čtvrtinu všech veřejných příjmů a přibližně 30 % celkového daňového výnosu. Daňová kvóta pro nepřímé daně v ČR v daném období činila asi 12 % HDP.

Národní systémy daní ze spotřeby členských států EU jsou od šedesátých let 20. století harmonizovány. Důsledkem je, že konstrukce DPH

a spotřebních daní v členských zemích EU je více či méně podobná. Důležitým prvkem konstrukce daně, na který se soustřeďuje harmonizační úsilí, je sazba daně. Avšak, přestože existují minimální limity sazeb a zejména v případě DPH pravidla pro uplatnění sazeb odlišných od sazby základní a pro uplatnění osvobození od daně, z různých důvodů mohou být ve skutečnosti stejné druhy zboží nebo služeb (vybraných výrobků) zatíženy různými sazbami v jednotlivých členských státech EU, byť v rámci daných pravidel.

Základními právními akty, na základě kterých dochází k harmonizaci národních daňových systémů, jsou tzv. směrnice. Podrobný rozbor směrnic pro spotřební daně vydaných v období 1992–2004 a směrnic pro DPH vydaných v letech 1967 až 2006 byl učiněn v první kapitole. Směrnice pro spotřební daně lze rozdělit do tří skupin. První skupinu tvoří směrnice, které vymezily předmět spotřebních daní, druhou směrnice, které upravovaly sazby daní, a třetí směrnice, které se zabývaly sledováním, pohybem a držením vybraných výrobků. Analýza odhalila, že dvanácti z patnácti „starých“ členských zemí EU umožnily směrnice různé výhody nebo udělily výjimky ve zdanění. Nakonec lze konstatovat, že sazby spotřebních daní v průběhu sledovaného období vždy rostly.

Směrnice upravující pravidla zdaňování daní z přidané hodnoty lze na základě rozboru dělit podle různých kritérií. Např. do jedné skupiny můžeme zahrnout směrnice, které průběžně upravovaly, zpřesňovaly a doplňovaly Šestou směrnici z roku 1977, která vytvořila základy pro vznik unijního práva daně z přidané hodnoty, a do druhé skupiny směrnice, které řešily relativně izolované a mnohdy časově omezené problémové oblasti (např. výjimky pro jednotlivé země, pokusná zavádění určitých pravidel apod.). Směrnice dále můžeme rozdělit na ty, které se zabývaly podmínkami nutnými pro obecné fungování DPH (základní terminologií, místem plnění, pravidly nároku na odpočet, vyloučením dvojího zdanění, náležitostmi dokladů atd.), a na ty, které na základě signálů z praxe upravovaly zásady pro určité, mnohdy specifické činnosti (např. obchodování s použitým zbožím, sběratelskými předměty, investičním zlatem apod.). Dále, existují směrnice, které se věnují pouze problémům vybraných zemí, nebo směrnice, které poskytují vybraným zemím výjimky z obecných unijních pravidel. Od roku 1993 je v centru pozornosti slaďování sazeb daně.

Harmonizace daní ze spotřeby v rámci EU se dotýká i ČR, a to zejména od okamžiku rozhodnutí o kandidatuře ČR na člena EU. Jak se směrnice pro daně ze spotřeby projevily v české legislativě, je popsáno dále v kapitole

první v rámci rozboru vývoje právní úpravy DPH a spotřebních daní v období 1993 až 2006. Navíc, změny v legislativě byly hodnoceny v souvislosti se skutečným vývojem zdanění.

Lze shrnout, že většina z dvaceti šesti novelizací zákona o spotřebních daních měla dopad na okruh plátců, předmět nebo základ daní, na výši sazeb nebo na tituly pro osvobození od daně. Řada změn přispěla ke zvýšení míry právní perfektnosti a spravedlnosti; mnohé změny byly např. učiněny, aby eliminovaly mezery v zákoně, které způsobily státu řádově miliardové ztráty na výnosu spotřebních daní. Sazby spotřebních daní se především zvyšovaly, jen výjimečně došlo k jejich snížení. Na změny v konstrukci spotřebních daní a zejména na výši sazeb mělo vliv i přijímání harmonizačních pravidel EU. Lze konstatovat, že s výjimkou sazeb spotřební daně z tabákových výrobků a zavedení ekologických daní nejsou za stávajícího stavu unijních pravidel další změny potřebné.

Podrobně byl zmapován vývoj zákona o dani z přidané hodnoty, zejména v oblasti předmětu daně, základu daně, okruhu plátců, sazeb a osvobození od daně. Předmět daně byl v průběhu čtrnácti let jak rozšiřován, tak zužován. Hlavní principy tvorby základu daně byly dány původním zákonem o DPH a v průběhu sledovaných let docházelo pouze k dílčím úpravám, které reagovaly zpravidla na potřebu praxe. Změny v pravidlech pro získání statusu plátce daně byly dvojího druhu: za prvé se snižoval limit pro registraci, za druhé se doplňovaly tituly, na základě kterých se osoby mohly (musely) stát plátci daně.

Jak základní, tak snížená sazba DPH v ČR splňuje limit vymezený Šestou směrnicí. Ve srovnání s ostatními evropskými zeměmi patří ČR k těm zemím, kde je rozdíl mezi sazbami nejvyšší. Ve sledovaném období se základní sazba snížila dvakrát a snížená sazba daně zůstala konstantní. Z hlediska harmonizace sazeb lze za důležité považovat přesuny zboží a služeb mezi sazbami, tj. ze snížené do základní sazby a naopak, nebo přesuny z režimu osvobození do režimu zdanění a naopak. V oblasti osvobození od daně je český zákon v současné době konzistentní se Šestou směrnicí. Avšak v oblasti aplikace snížené sazby existují mezi českou a unijní úpravou diference. Ze srovnání českého zákona o DPH a unijní úpravy DPH např. vyplývá, že okruh zboží nebo služeb podléhající dnes v ČR snížené sazbě by mohl být širší. Jinak řečeno, aniž by byla porušena ustanovení Šesté směrnice, je možné na určité statky, dnes zatížené základní sazbou, aplikovat sazbu sníženou. Na druhou stranu, např. dnes uplatňovaná snížená sazba na převod nemovitostí nebo na stavební práce související s bydlením je výjimkou a po uplynutí přechodného období bude změněna na sazbu základní (pokud nepůjde o bydlení sociální).

Zjistit, jestli změny v konstrukci daní ze spotřeby a zejména změny v sazbách, příp. v osvobození od daně, vyvolané slaďováním české legislativy se směrnicemi EU vedly ke změnám v daňovém zatížení českých domácností, bylo jedním z cílů našeho výzkumného projektu. Než jsme přistoupili k samotné empirické analýze, utřídili jsme si teoretické poznatky o přesunu a dopadu daní. Dopad daní lze analyzovat buď pomocí modelu dílčí rovnováhy nebo pomocí modelu všeobecné rovnováhy. Oba přístupy jsou popsány v kapitole druhé. V rámci incidenční analýzy je zkoumán dopad daní na konkrétní subjekty (jedince nebo domácnosti), a to s přihlédnutím k důchodům těchto subjektů. V závislosti na vztahu mezi zaplacenými daněmi a výší důchodu jsou daně hodnoceny jako progresivní, regresivní nebo proporcionální. O daních ze spotřeby se obvykle tvrdí, že jejich dopad je regresivní, tzn. že na daních platí relativně více relativně chudší jedinci nebo domácnosti. Avšak takové závěry jsou obvykle vyvozeny na základě výsledků analýz, ve kterých jsou jednotky analýzy rozděleny na chudé a bohaté podle běžných příjmů za rok. Teoretické i empirické poznatky naznačují, že rozdělíme-li jednotky analýzy na chudé a bohaté podle jejich spotřeby, můžeme dojít k odlišným výsledkům analýzy, a tudíž jinému hodnocení dopadu daní. Dosažené teoretické poznání a empirické poznatky získané jinými autory o přesunu a dopadu daně, resp. o progresivitě daní, se staly východiskem pro naši vlastní empirickou analýzu.

Pro účely vlastní empirické analýzy byl formulován mikrosimulační model a vytvořena speciální softwarová aplikace, která umožnila provést potřebné výpočty se statistickými daty. Zdrojem dat pro analýzu byla statistika rodinných účtů za rok 2004. Z ní jsme čerpali data o spotřebních výdajích, příjmech a dalších charakteristikách domácností.

Předností použití mikrosimulačního modelu je, že daňové zatížení je odhadováno na co možná nejnižší úrovni. V našem případě bylo odhadnuto daňové zatížení pro každou domácnost v souboru statistiky rodinných účtů. Hodnoty daňového zatížení individuálních domácností byly následně agregovány za skupiny domácností vytvořené podle blahobytu nebo vybraných charakteristik domácností. Takto získané průměrné hodnoty daňového zatížení domácností odráží skutečný stav věrněji, než kdyby bylo daňové zatížení odhadováno přímo pro průměrné domácnosti. Dále, celkové zatížení domácnosti daní z přidané hodnoty nebo spotřebními daněmi nebylo kalkulováno jednoduše jako součin celkových spotřebních výdajů a jedné prů-

měrné sazby, ale bylo kalkulováno jako suma dílčích daní zahrnutých ve výdajích na jednotlivé položky spotřeby (statistické znaky), které byly odhadnuty pomocí příslušných měr zdanění. Daňové zatížení domácností bylo kalkulováno za předpokladu, že došlo ke 100% přesunu daní do cen pro domácnosti.

Analýza vývoje daňového zatížení v souvislosti s harmonizací českých daní ze spotřeby s unijní úpravou byla založena na srovnání stavu „před“ a „po“ harmonizaci. Protože ke sladění naší a unijní úpravy nedošlo ze dne na den, zvolili jsme několik klíčových okamžiků: 1. ledna 1993, 31. prosince 2003, 1. ledna 2004, 1. května 2004 a 1. října 2006. Pro každé období byly na základě v té době platných zákonů odhadnuty míry zdanění statistických znaků a kalkulováno daňové zatížení domácností sledovaných v šetření statistiky rodinných účtů.

Abychom eliminovali vliv jiných faktorů než harmonizace, byla při kalkulacích daňového zatížení „před“ a „po“ použita data za rok 2004. To znamená, že jsme předpokládali, že v krátkém období změny ve zdanění neovlivnily spotřebitelské chování domácností. Výsledky naší analýzy potom ukazují, jak by se vyvíjelo daňové zatížení, pokud by nedocházelo ke změnám v reálné spotřebě fixované na úrovni roku 2004. Navíc, v modelu byly změny, ke kterým došlo v období před vstupem ČR do EU, příp. po vstupu, koncentrovány do změn v sazbách daně, resp. v osvobození od daně. Samozřejmě, k jiným výsledkům bychom dospěli, kdybychom statický přístup nepoužili. Jak naznačují pozorování, výdaje domácností na statky, u nichž došlo ke změně v sazbě DPH nebo spotřební daně, se mohly ve zkoumaném období změnit. Avšak analýza zohledňující i změny ve spotřebě vyžaduje přinejmenším statistická data za více let, která jsme neměli k dispozici. Model a data jsou popsány v kapitole třetí.

Z výsledků analýzy změn v zatížení domácností DPH (viz kapitolu čtvrtou) vyplynulo, že na konci roku 2003 bylo daňové zatížení vyšší (v průměru o 7,8 %) než na začátku roku 1993. U daně z přidané hodnoty v tomto období sice došlo k poklesu nominální sazby základní, ale jak naznačují výsledky, je zřejmé, že potenciální možnost snížení daňového zatížení byla redukována přesunem řady statků ze snížené do základní sazby (např. elektřiny, zemního plynu, svítiplynu, černého a hnědého uhlí, briket a koksu atd.). Další nárůst daňového zatížení k 1. lednu 2004 (v průměru o 6,8 %) byl důsledkem zejména přesunu mezi sníženou a základní sazbou u řady zboží a služeb (např. právní, účetnické a bezpečnostní služby, pronájem nemovitostí, zboží s ekologickým prvkem atd.). Pokles daňového zatížení k 1. květnu 2004 (v průměru o 2,5 %) můžeme připsat na vrub snížení nominální základní sazby, i když došlo také např. k přesunu vybraných statků z režimu osvobození do režimu zdanění (např. prodej a výdej léčiv nebo zdravotnických prostředků a prodej potravin určených pro zvláštní výživu). Během roku 2006 došlo k přesunu některých potravin a služeb (služby posiloven a kondičního cvičení, provoz saun, tureckých a parních lázní) ze základní do snížené sazby a rozšířily se tituly pro osvobození od daně (např. v oblasti jazykového vzdělání nebo volnočasových aktivit mládeže), což vedlo k dalšímu poklesu zatížení domácností daní z přidané hodnoty (v průměru o 3,2 %). Potvrzení pracovní hypotézy se odvíjí od volby časového období definovaného jako „před“ harmonizací a „po“ harmonizaci. Úzce to souvisí s tím, že změny vyvolané EU v zákonech o daních ze spotřeby byly uskutečňovány postupně. Např. jestliže budeme za stav „před“ harmonizací považovat stav k 31. prosinci 2003 a za stav „po“ harmonizaci stav k 1. květnu 2004, potom můžeme na základě výsledků analýzy konstatovat, že hypotéza formulovaná na začátku výzkumu byla potvrzena: daňové zatížení českých domácností se zvýšilo. Při volbě pozdějšího termínu pro stav „před“ (např. 1. leden 2004) již hypotéza potvrzena není. Přihlédneme-li ke stavu k 1. říjnu 2006, pak můžeme říct, že daňové zatížení je nižší než při vstupu do EU, avšak vyšší než na konci roku 2003, tj. před účinností významných změn souvisejících s harmonizací.

Výsledky analýzy ukazují, že došlo k výraznému nárůstu zatížení spotřebními daněmi (resp. daní z minerálních olejů a daní z tabákových výrobků), a to v průměru o 24 % mezi začátkem roku 1993 a koncem roku 2003 a o 10 % mezi 1. květnem 2004 a 1. říjnem 2006. Příčinou bylo především zvýšení sazeb daně z tabákových výrobků. Během roku 2004 došlo k poklesu daňového zatížení, i když ne tak výraznému ve srovnání s jeho růstem.

Důležitou součástí naší analýzy dopadu daní ze spotřeby byla i analýza progresivity. V závislosti na použité veličině blahobytu (v kalkulaci daňového zatížení a při rozdělení domácností do decilů) můžeme daň z přidané hodnoty považovat za daň progresivní i za daň regresivní. Budeme-li za bohatší domácnosti považovat ty, které mají vyšší spotřební výdaje, pak se DPH jeví jako progresivní daň. Důvodem takového stavu zřejmě je, že domácnosti s nižšími spotřebními výdaji vydávají v ČR relativně více na ty druhy statků, na které je aplikována snížená sazba (např. potraviny). Avšak budeme-li bohatství domácností měřit pomocí jejich příjmů, můžeme dojít k závěru, že DPH je v ČR regresivní daní. Příčinou bude vyšší podíl spotřebních výdajů na příjmech u domácností s nižšími příjmy. Dále, z výsledků

analýzy plyne, že došlo v čase k poklesu míry progresivity; největší pokles byl zaznamenán na konci roku 2003. Jinými slovy, v průběhu sledovaného období se daňové zatížení chudších a bohatších přibližovalo.

Srovnáme-li naše výsledky analýzy progresivity spotřebních daní s výsledky studií citovaných ve druhé kapitole, nejsou naše výsledky v přímém rozporu s výsledky jiných autorů. V citovaných studií českých autorů byly spotřební daně hodnoceny jako proporcionální. My se přikláníme k hodnocení „mírně progresivní“, i když se domníváme, že hodnocení progresivity či regresivity není v našem případě jednoznačné. Odlišnosti mezi našimi výsledky a výsledky jiných autorů jsou způsobeny rozdílnými přístupy a metodami použitými v analýzách. Naopak, naše výsledky jsou ve shodě s výsledky publikovanými v práci polské autorky.

Náš mikrosimulační model nabízí i další možnosti využití. Jednou z nich je simulace dopadu předem definovaných změn ve zdanění. Jako příklad jsme v kapitole čtvrté odhadli vliv sbližování snížené a základní sazby, resp. jednotné sazby, na úroveň a rozdělení DPH nebo jsme navrhli přesun vybraných statků mezi sníženou a základní sazbou tak, aby došlo ke zvýšení progresivity daně. Nakonec, výstupy modelu (softwaru) lze analyzovat pomocí statistických metod, např. regresní analýzy. Námi provedená vícenásobná regresní analýza odhalila vliv vybraných charakteristik domácností na jejich zatížení daní z přidané hodnoty.

Summary

The outcome of the research project is first of all the fulfilment of its both main and secondary aims. Based on the statistical data analysis, the level of taxation of the consumption basket of Czech households was documented and the working hypothesis that the tax burden of consumption has increased as a result of the implementation of the EU tax harmonisation principles has been confirmed. However, the confirmation of this hypothesis is dependent on the actual definition of the „pre-„ and „after“ EU accession time period and the kind of consumption taxes considered (value added tax, resp. excise duties).

As it turned out during the work on the project, the data infrastructure for this kind of research is not very favourable. There are several problems with the data. The main problem stems from the fact that the classification of products and services used in tax legislation is significantly different from the one used in household budget surveys for data on household consumption expenditures. The work of the research team therefore had to concentrate on the acquisition of the necessary underlying data.

In addition, the project extended its scope to areas not covered by its original goals. This includes above all the detailed overview of the development of consumption taxes in Czech Republic and harmonisation tendencies at the EU-level (1993-2006), description of development of effective VAT tax rates in Czech Republic, comparative study of tax rates and tax exemptions in the EU directives and in the Czech national tax legislation

and, not at least, analysis of the likely impact of the currently discussed single rate VAT tax system proposal on the progresivity of the value added tax.

The project results also deal with the findings on the progresivity or, respectively, regresivity, of the consumption taxes in comparable national and foreign studies. This comparison shows, that the results of our project concerning the consumption taxes are not in contradiction with those of the other authors. The existing partial differences reflect the differences in the applied methods.

Přehled použitých zdrojů

Monografie a seriály

1. Aaron, H. J., Gale, W. G. (1996) Economic Effects of Fundamental Tax Reform. Brookings Institution Press
2. Amiel, Y., Cowell, F. (1999) Thinking about Inequality: Personal Judgment and Income Distributions. Cambridge University Press
3. Atkinson, A., Stiglitz, J. (1980) Lectures in Public Economics. New York: McGraw Hill
4. Atkinson, A., Sutherland, H. (1988) Tax Benefit Models. London. STICERD – London School of Economics
5. Auerbach, A., Feldstein, M. (2002) Handbook of Public Economics. Vol. 3. Amsterdam. North Holland
6. Boskin, M. J. (1980) The Economics of Taxation. Brookings Institution. Studies of Government Finance
7. Bradford, D. F. (1995) The Distributional Analysis of Tax Policy. Washington. AEI Press
8. Buchanan, J. M. (1998) Veřejné finance v demokratickém systému. Brno. Computer Press
9. Caspersen, E., Metcalf, G.E. (1993) Is a Value Added Tax Progressive? Annual Versus Lifetime Incidence Measures. Working Paper No 4387. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na http://www.nber.org/papers/w4387 [on-line, cit. 2006-06-19]
10. Chan, S. (1999) The Compliance Costs of Corporate Taxation in Hong Kong. in International Tax Journal. 25/99.
11. Collier, I. (1999) Notes on the Theil Index of Inequality. Lectures in the winter semester 1999/2000. Dostupné na http://www.wiwiss.fu-berlin.de/w3/w3collie/SOCPOLY/TEACHING/Intro/Intro99/Theil.PDF [on-line, cit. 2004-06-10]

12. Coronado, J.L., Fullerton, D., Glass, T. (2000) The Progressivity of Social Security. Working Paper No 7520. NBER. Cambridge (USA). Dostupné na http://www.nber.org/papers/w7520 [on-line, cit. 2004-01-07]
13. Creedy, J. (1994) Taxation, Poverty and Income Distribution. Edward Elgar Pub.
14. Creedy, J. (1999) Modelling Indirect Taxes and Tax Reform. Cheltenham (UK). Edward Elgar
15. Creedy, J. (2001) Tax Modelling. In: The Economic Record. roč. 77, č. .237, s. 189-202
16. EU (státy). Dostupné na: http://europa.eu/abc/european_countries/eu_members [on-line, cit. 2006-10-01].
17. ČNB (2003) The Impact of the Czech Republics Accession to the European Union on Consumer Prices in the Czech Republic. Praha. Česká národní banka. Monetary policy strategic documents series. Dostupné na http://www.cnb.cz/www.cnb.cz/en/monetary_policy/strategic_documents/download/cr_eu_access_price_impacts.pdf [on-line, cit. 2006-06-19]
18. ČSÚ (1993) Opatření Českého statistického úřadu ze dne 1. 11. 1993 k zavedení Standardní klasifikace produkce
19. ČSÚ (2003) Sdělení Českého statistického úřadu č. 488/2003 Sb., o vydání Klasifikace individuální spotřeby podle účelu (CZ-COICOP)
20. EC (2000) Tax Policy in the European Union. European Commission. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities
21. EC (2001) Report from the Commission of Reduced VAT Rates Drawn Up in Accordance with Arcicle 12(4) of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonisation of the Laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment. Brussels.Commission of the European Communities. COM(2001)599
22. EC (2006a) VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. Brussels. European Commission. DOC/1803/2006-EN. Dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_en.pdf [on-line, cit. 2006-06-19]
23. EC (2006b) Konsolidovaná verze šesté směrnice EU k 1. 1. 2006. Dostupné na http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/cs/consleg/1977/L/01977L0388-20060101-cs.pdf [on-line, cit. 2006-07-10]
24. EC (2006c) Die Mehrwertsteuersätze in der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft. Stand: 1. 2. 2006. Dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf [on-line, cit. 2006-08-15]
25. Feenberg D. R., Mitrusi A.W., J. M. Poterba (1997) Distributional Effects of Adopting a National Retail Sales Tax. Working Paper No 5885. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na http://www.nber.org/papers/w5885 [on-line, cit. 2006-06-19]
26. Fernandez-Corugedo, E. (2004) Consumption Theory. Handbooks in Central Banking – No 23. London. Centre for Central Banking Studies. Bank of England. Dostupné na http://www.bankofengland.co.uk/education/ccbs/handbooks/pdf/ccbshb23.pdf [on-line, cit. 2006-06-19]

27. Fullerton, D., Rogersová, D. L. (1991) Lifetime vs. Annual Perspectives on Tax Incidence. Working Paper No 3750. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na http://papers.nber.org/papers/w3750.v5.pdf [on-line, cit. 2004-07-10]
28. Fullerton, D., Rogers, D. L. (1995) Distributional Effects on a Lifetime Basis. In Bradford, D.F. (ed.): Distributional Analysis of Tax Policy. Washington, D.C. The AEI Press
29. Hamerníková, B., Kubátová, K. (1999) Veřejné finance. Praha. Eurolex Bohemia
30. Hamerníková, B., Kubátová, K. (2004) Veřejné finance. Praha. Eurolex Bohemia
31. Harberger, A. C. (1962) The Incidence of the Corporation Income Tax. In Journal of Public Economy
32. Hyman, D. N. (1999) Public Finance. Fort Worth. Dryden. Harcourt. Brace
33. Jackson, P. M., Brown, C. V. (2003) Ekonomie veřejného sektoru. Eurolex Bohemia
34. Jha, R. (1998) Modern Public Economics. London. Routledge
35. Joumard, I. (2001) Tax Systems in European Union Countries. OECD. Economics Department Working Papers. No 301. ECO/WKP(2001)27. Dostupné na http://www.olis.oecd.org/olis/2001doc.nsf/43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/c1256985004c66e3c1256a7a004cd064/$FILE/JT00110384.DOC [on-line, cit. 2006-06-19]
36. Juranová, E. (2003) Vývoj incidence spotřebních daní v České republice v letech 1993-2001. Masarykova univerzita v Brně, Ekonomicko-správní fakulta, Brno
37. King, M. A. (1988) Tax Policy and Family Welfare. In: Atkinson, A., Sutherland, H. (eds.) Tax Benefit Models. London. STICERD – London School of Economics
38. Kinkor, J. (1994) Měření daňové progresivity. In Finance a úvěr. Roč. 44, č. 6/1994
39. Klazar, S. (2003) Efektivnost predikcí daňových příjmů v ČR. Dizertační práce. Praha. VŠE v Praze
40. Klazar, S., Slintáková, B. (2004) Vliv daní a sociálních transferů na rozdělení příjmů v České republice. In Acta Oeconomica Pragensia. Roč. 12, č. 7/2004
41. Kotlikoff, L. J., Summers, L. H. (1986) Tax Incidence. Working Paper No 1864. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na http://papers.nber.org/papers/w1864.v5.pdf [on-line, cit. 2004-05-12]
42. Kubátová, K. (1995) Daňová incidence v modelech všeobecné rovnováhy. In Acta Oeconomica Pragensia. Roč. 3. č. 3/1995
43. Kubátová, K. (1996) Teoretické a praktické otázky měření incidence daní ze spotřeby. In Finance a úvěr. Roč. 46, č. 6/1996
44. Kubátová, K. (1997) Incidence spotřebních daní v ČR. In Finance a úvěr. Roč. 47, č. 2/1997
45. Kubátová, K. (2000) Daňová teorie a politika. Praha. Eurolex Bohemia
46. Kubátová, K. (2003) Daňová teorie a politika. Praha. ASPI Publishing
47. Kubátová, K. (2004) Daně – konkurence nebo harmonizace? Přednáška na semináři Daňová harmonizace vs. daňová konkurence konaném dne 13. 1. 2004, CEP, Praha. Dostupné na http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466. [on-line, cit. 2006-06-19]
48. Kubátová, K., Vítek, L. (1997) Daňová politika – Teorie a praxe. Praha. Codex Bohemia

49. Kujová, I., Dvořáčková, J., Považská, P. (2004) Incidence daně z přidané hodnoty v České republice a její změny po harmonizaci s Evropskou unií. Seminární práce. Masarykova univerzita v Brně, Ekonomicko-správní fakulta, Brno
50. Kulawczuk, P. – Bak, M., Szczesniak, A. (2005) Impact of Tax Harmonization with EU on Economies of Central European Countries during the Pre-Accession Period. Warsaw. IPED Working Papers Series No 2. Institute for Private Enterprise and Democracy. Dostupné na http://www.iped.pl/publications.php [on-line, cit. 2006-06-19]
51. Litchfield, J. A. (1999) Inequality: Methods and Tools. World Bank. Dostupné na http://www.worldbank.org/poverty/inequal/methods/index.htm [on-line, cit. 2004-06--10]
52. Marshall, A. (1890) Principles of Economics. London Macmillan and Co.
53. Mathis, A. (2004) VAT Indicators. Taxation Papers. Working Paper No 2. European Commission. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. Dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/vat_indicators.pdf [on-line, cit. 2006-06-19]
54. McLure, Ch. E., Thirsk, W. (1975) A Simplified Exposition of the Harbergers Model I: Tax Incidence. In National Tax Journal, Vol. 28, No. 1
55. Mervart J., Vavrejnová M. (1991) Daň z přidané hodnoty a její aplikace ve vybraných zemích světa. Ústřední ústav národohospodářského výzkumu. Edice vp. 36/1991
56. Messere, K. C. (1993) Tax policy in OECD Countries. Amsterdam. IBFD Pub.
57. Metcalf, G.E. (1994) Lifecycle vs. Annual Perspectives on the Incidence of a Value Addes Tax. Working Paper No 4619. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na http://www.nber.org/papers/w4619 [on-line, cit. 2006-06-19]
58. Metcalf, G. E. (1998) A Distributional Analysis of an Environmental Tax Shift. Working Paper No 6546. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na http://www.nber.org/papers/w6546 [on-line, cit. 2006-06-19]
59. Metcalf, G. E., Fullerton, D. (2002) The Distribution of Tax Burdens: An Introduction. Working Paper No 8978, Cambridge (USA). NBER. Dostupné na http://papers.nber.org/papers/w8978.pdf [on-line, cit. 2004-05-12]
60. MF ČR (2000) Zpráva k návrhu Státního závěrečného účtu ČR za rok 2000
61. MF ČR (2001) Zpráva k návrhu Státního závěrečného účtu ČR za rok 2001
62. MF ČR (2002) Zpráva k návrhu Státního závěrečného účtu ČR za rok 2002
63. MF ČR (2003) Zpráva k návrhu Státního závěrečného účtu ČR za rok 2003
64. MF ČR (2004) Zpráva k návrhu Státního závěrečného účtu ČR za rok 2004
65. MF ČR (2005) Zpráva k návrhu Státního závěrečného účtu ČR za rok 2005
66. MF (2005) Stanovisko MF k vyjádření Hospodářské komory ve věci interpretace zákona o DPH. Tisková zpráva MF ze dne 25. 8. 2005. Dostupné na http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-CBA2DBA/cds/xsl/182_633.html?year=2005. [on-line, cit. 2006-09-05]
67. Mitton, L. (2000) Microsimulation Modelling for Policy Analysis. Challenges and Innovations. Cambridge (UK). Cambridge University Press

68. Musgrave, R. A., Musgraveová, P. B. (1994) Veřejné finance v teorii a praxi. Praha. Management Press
69. Myles, G. (1995) Public Economics. New York. Cambridge University Press
70. Nelissen, J. H. M. (1994) Income Redistribution and Social Security. An application of Microsimulation. London. Chapman & Hall
71. OECD (2004) Klasifikace daní a výkladový průvodce. OECD. Dostupné na http://www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue_methodology2004.pdf [on-line, cit. 2006-10-01]
72. Piotrowska, M. (2001) Marginal Changes in Prices and Income Inequality in Central European Countries: the Progressivity of Indirect Taxes. In The Role of Political Economy in the Theory and Practice of Public Finance. Sborník z 57. kongresu IIPF. Linz, Rakousko
73. Poterba, J. M. (1989) Lifetime Incidence and the Distributional Burden of Excise Taxes. Working Paper No 2833. Cambridge (USA). NBER. Dostupné na http://www.nber.org/papers/w2833 [on-line, cit. 2004-01-19]
74. Rosen, H. S. (2002) Public Finance. McGraw Hill Irwin
75. Rosen, H. S. (2004) Public Finance. New York, NY. Irwin
76. Salanié, B. (2003) The Economics of Taxation. Cambridge. MIT Press
77. Sandorf, C. (1995) Tax Compliance Costs – Measurement and Policy. Bath. Fiscal Publication, the Institute for Fiscal Studies
78. Schultzová, A. (2006) Vplyv daní a odvodov na motiváciu subjektov pracovať. In Acta oeconomica cassoviensia, č. 10/2006, s. 176-192
79. Slemrod, J., Sorum, N. (1984) The Compliance Costs of US Individual Income Tax System. In National Tax Journal. 4/84.
80. Slintáková, B., Klazar, S. (2004) Metodologické problémy analýz redistribučních efektů veřejných rozpočtů. In Theoretical and Practical Aspects of Public Finance. Sborník z konference. Praha. VŠE v Praze
81. Slintáková, B., Klazar, S., Vančurová, A. (2004) Redistributional effects of taxes and transfers in the Czech Republic. In Fiscal and regulatory competition. Sborník z 60. kongresu IIPF. Miláno. Dostupné na http://gemini.econ.umd.edu/conference/IIPF60/program/IIPF60.html? [on-line, cit. 2006-06-19]
82. Smith, A. (1958) Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Praha. Státní nakladatelství politické literatury
83. Soukupová a kol. (1998) Mikroekonomie. Praha. Management Press
84. Stiglitz, J. E. (1997) Ekonomie veřejného sektoru. Praha. Grada
85. Studenmund, A. H. (2001) Using Econometrics. Boston, MA (US). Addison-Wesley
86. Svátková, S. (2002) Co nenajdete v zákoně o DPH – Praktický průvodce úskalími daňového práva. Praha. Ing. Vostrovská – VOX
87. Svátková S. (2004a) Význam devizového kurzu v daních ze spotřeby v České republice. Příspěvek na konferenci Teoretické a praktické aspekty veřejných finance, Praha, VŠE
88. Svátková, S. (1994b) Bakalářské minimum z daní. Praha. TRIZONIA

89. Svátková, S. (2006) Nejen káva a čaj by měly v průběhu letošního července zlevnit díky změně sazby DPH. Daňový tip, 15–16/2006, str. 1–3
90. Svoboda, L. (2004) Měření vyvolaných nákladů daňového systému. Dizertační práce. Praha. VŠE v Praze
91. Široký, J. (2003) Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha. C. H. Beck
92. Široký, J. (2004) Jak se liší náš zákon a Šestá směrnice. In Ekonom. č. 39. s. 60-61
93. Široký, J., Žáková, M. (1998) Incidence spotřebních daní v České republice v letech 1993-1996. In Ekonomická revue. Roč. 1, č. 1/19998
94. Tanzi, V. (2000) Policies, Institutions and the Dark Side of Economics. Cheltenham. Edward Elgar Publishing Limited
95. Týč, V. (2004) Základy práva Evropské unie. 4. aktualizované vydání. Praha. LINDE
96. Varian, H. R. (1995) Mikroekonomie: moderní přístup. Praha. Victoria Publishing
97. Vítková, J. (2002) Měření administrativních nákladů zdanění. Dizertační práce. Praha. VŠE v Praze

Směrnice ke spotřebním daním

1. Směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.
2. Směrnice Rady 92/79/EHS, o sbližování daní z cigaret.
3. Směrnice Rady 92/80/EHS, o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret.
4. Směrnice Rady 92/81/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů.
5. Směrnice Rady 92/82/EHS, o sbližování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů.
6. Směrnice Rady 92/83/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.
7. Směrnice Rady 92/84/EHS, o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.
8. Směrnice Rady 92/108/EHS, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani a směrnice 92/81/EHS.
9. Směrnice Rady 94/74ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, směrnice 92/81/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů a směrnice 92/82/EHS o sbližování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů.
10. Směrnice Rady 95/59/ES, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.
11. Směrnice Rady 96/99/ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.
12. Směrnice Rady 1999/81/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sbližování daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.
13. Směrnice Rady 2000/44/ES, kterou se mění směrnice 92/12/EHS, pokud jde o dočasná množstevní omezení u výrobků podléhajících spotřební dani, které se dovážejí do Švédska z jiných členských států.
14. Směrnice Rady 2000/47/ES, kterou se mění směrnice 69/169/EHS, pokud jde o dočasná množstevní omezení při dovozu piva do Finska.
15. Směrnice Rady 2002/10/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků.
16. Směrnice Rady 2003/96/ES, k restrukturalizaci společných rámcových předpisů týkajících se zdanění energetických výrobků a elektřiny.
17. Směrnice Rady 2003/117/ES, kterou se mění směrnice 92/79/EHS a 92/80/EHS, s cílem povolit Francouzské republice prodloužené uplatňování nižších sazeb spotřební daně na tabákové výrobky uvolněné ke spotřebě na Korsice.
18. Směrnice Rady 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění.
19. Směrnice Rady 2004/75/ES, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost Kypru uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění.

Směrnice k dani z přidané hodnoty

1. Směrnice Rady 67/227/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.
2. Směrnice Rady 69/169/EHS o harmonizaci právních a správních předpisů týkajících se osvobození od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci mezinárodního cestovního ruchu.
3. Směrnice Rady 69/463/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zavedení daně z přidané hodnoty v členských státech.
4. Směrnice Rady 71/401/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii.
5. Směrnice Rady 72/250/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii.
6. Směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.
7. Směrnice Rady 79/1072/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – úprava vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku.

8. Směrnice Rady 80/368/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – vynětí francouzských zámořských departementů z působnosti směrnice.
9. Směrnice Rady 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu.
10. Směrnice Rady 83/648/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – prodloužení lhůty pro zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v Řecku.
11. Směrnice Rady 84/386/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterou se mění směrnice 77/388/EHS – Uplatnění daně z přidané hodnoty na nájem movitého hmotného majetku.
12. Směrnice Rady 85/346/EHS, kterou se mění směrnice Rady 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu.
13. Směrnice Rady 86/247/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – prodloužení lhůty pro zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v Řecku.
14. Směrnice Rady 86/560/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství.
15. Směrnice Rady 88/331/EHS, kterou se mění směrnice 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu.
16. Směrnice Rady 89/219/EHS, kterou se v důsledku zavedení kombinované nomenklatury mění směrnice Rady 83/181/EHS, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu.
17. Směrnice Rady 89/465/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Zrušení některých odchylek stanovených v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice 77/388/EHS.
18. Směrnice Rady 91/680/EHS, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic.
19. Směrnice Rady 92/77/EHS, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH).
20. Směrnice Rady 92/111, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí zjednodušení pro daň z přidané hodnoty.
21. Směrnice Rady 94/4/ES, kterou se mění směrnice 69/169/EHS a 77/388/EHS a zvyšuje úroveň úlev pro cestující ze třetích zemí a limity nezdaněných nákupů při cestování uvnitř Společenství.

22. Směrnice Rady 94/5/ES, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti.
23. Směrnice Rady 94/75/ES, kterou se mění směrnice 94/4/ES a zavádějí dočasná odchylná opatření pro Rakousko a Německo.
24. Směrnice Rady 94/76/ES, kterou se v souvislosti s rozšířením Evropské unie k 1. lednu 1995 mění směrnice 77/388/EHS zavedením přechodných opatření v oblasti daně z přidané hodnoty.
25. Směrnice Rady 95/7/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování.
26. Směrnice Rady 96/42/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty.
27. Směrnice Rady 98/80/ES, kterou se doplňuje systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní režim pro investiční zlato.
28. Směrnice Rady 98/94/ES, kterou se mění směrnice 94/4/ES a prodlužují dočasná odchylná opatření pro Německo a Rakousko.
29. Směrnice Rady 1999/49/ES, kterou se mění, pokud jde o výši základní sazby, směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty.
30. Směrnice Rady 1999/59/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o úpravu daně z přidané hodnoty pro telekomunikační služby.
31. Směrnice Rady 1999/85/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o možnost pokusného uplatnění snížené sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce.
32. Směrnice Rady 2000/17/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty – přechodná ustanovení pro Rakouskou republiku a Portugalskou republiku.
33. Směrnice Rady 2000/65/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty.
34. Směrnice Rady 2001/4/ES, kterou se mění, pokud jde o dobu uplatňování minimální základní sazby, šestá směrnice (77/388/EHS) o společném systému daně z přidané hodnoty.
35. Směrnice Rady 2001/115/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k dani z přidané hodnoty.
36. Směrnice 2002/38/ES, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby.
37. Směrnice Rady 2002/93/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a prodlužuje se možnost členských států uplatňovat snížené sazby DPH na určité služby s vysokým podílem lidské práce.
38. Směrnice Rady 2003/92/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o pravidla týkající se místa dodání u plynu a elektrické energie.

39. Směrnice Rady 2004/7/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty v souvislosti s postupem přijímání odchylek a se svěřením prováděcích pravomocí.
40. Směrnice Rady 2004/15/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a prodlužuje se možnost členských států uplatňovat snížené sazby DPH na určité služby s vysokým podílem lidské práce.
41. Směrnice Rady 2004/66/ES, kterou se z důvodu přistoupení České republiky, Estonska, Kypru, Lotyšska, Litvy, Maďarska, Malty, Polska, Slovinska a Slovenska upravují směrnice Evropského parlamentu a Rady 1999/45/ES, 2002/83/ES, 2003/37/ES a 2003/59/ES a směrnice Rady 77/388/EHS, 91/414/EHS, 96/26/ES, 2003/48/ES a 2003/49/ES v oblastech volného pohybu zboží, volného pohybu služeb, zemědělství, dopravní politiky a daní.
42. Směrnice Rady 2005/92/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o dobu uplatňování minimální základní sazby DPH.
43. Směrnice Rady 2006/18/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty.
44. Směrnice Rady 2006/58/ES, kterou se mění směrnice 2002/38/ES, pokud jde o dobu použití úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby.
45. Směrnice Rady 2006/69/ES, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek.

Nařízení

1. Nařízení vlády č. 462/2003 Sb., o vydání celního sazebníku a o stanovení sazeb dovozního cla pro zboží pocházející z rozvojových a nejméně rozvinutých zemí a podmínek pro jejich uplatnění (celní sazebník) a o změně některých souvisejících předpisů.
2. Nařízení vlády č. 480/2001 Sb., kterým se vydává celní sazebník a kterým se stanoví sazby dovozního cla pro zboží pocházející z rozvojových a nejméně rozvinutých zemí a podmínky pro jejich uplatnění (celní sazebník).
3. Nařízení EHS č. 2658/87, ve znění nařízení Komise (ES) č. 1789/2003.
4. Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty.

Zákony ke spotřebním daním

1. Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních (SD).
2. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 199/1993 Sb.

3. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 325/1993 Sb.
4. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 136/1994 Sb.
5. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 260/1994 Sb.
6. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 148/1995 Sb.
7. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 95/1996 Sb.
8. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 61/1997 Sb.
9. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 303/1997 Sb.
10. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 129/1999 Sb.
11. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 22/2000 Sb.
12. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 241/2000 Sb.
13. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 141/2001 Sb.
14. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 262/2001 Sb.
15. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 493/2001 Sb.
16. Novela zákona č. 587/1992 Sb., o SD, zákonem č. 255/2002 Sb.
17. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
18. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 479/2003 Sb.
19. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 237/2004 Sb.
20. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 313/2004 Sb.
21. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 558/2004 Sb.
22. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 693/2004 Sb.
23. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 179/2005 Sb.
24. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 217/2005 Sb.
25. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 377/2005 Sb.
26. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 379/2005 Sb.
27. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 545/2005 Sb.
28. Novela zákona č. 353/2003 Sb., o SD, zákonem č. 310/2006 Sb.

Zákony k dani z přidané hodnoty

1. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (DPH).
2. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 196/1993 Sb.
3. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 321/1993 Sb.
4. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 42/1994 Sb.
5. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 136/1994 Sb.
6. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 258/1994 Sb.
7. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 133/1995 Sb.
8. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 151/1997 Sb.
9. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 208/1997 Sb.
10. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 129/1999 Sb.
11. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 17/2000 Sb.
12. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 22/2000 Sb.
13. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 100/2000 Sb.

14. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 241/2000 Sb.
15. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 256/2000 Sb.
16. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 141/2001 Sb.
17. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 262/2001 Sb.
18. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 477/2001 Sb.
19. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 276/2002 Sb.
20. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 320/2002 Sb.
21. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 575/2002 Sb.
22. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 322/2003 Sb.
23. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 354/2003 Sb.
24. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 437/2003 Sb.
25. Novela zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, zákonem č. 438/2003 Sb.
26. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
27. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 635/2004 Sb.
28. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 669/2004 Sb.
29. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 124/2005 Sb.
30. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 215/2005 Sb.
31. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 217/2005 Sb.
32. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 377/2005 Sb.
33. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 441/2005 Sb.
34. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 545/2005 Sb.
35. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 109/2006 Sb.
36. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 230/2006 Sb.
37. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, zákonem č. 319/2006 Sb.

Další zákony

1. Zákon č. 50/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 115/1995 Sb., o vinohradnictví a vinařství
2. Zákon č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o vinohradnictví a vinařství)
3. Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu.

Ostatní

1. Výměr MF č. 2/T/2001, kterým se stanoví pevné ceny pro konečného spotřebitele tabákových výrobků.
2. Cenové rozhodnutí CÚ Kutná Hora č. 3/T/2004, kterým se stanoví pevné ceny pro konečného spotřebitele tabákových výrobků, změny pevných cen pro konečného spotřebitele a změny textu – 2. dodatek.

3. Cenové rozhodnutí CÚ Kutná Hora č. 4/T/2004, kterým se stanoví pevné ceny pro konečného spotřebitele tabákových výrobků, změny pevných cen pro konečného spotřebitele a změny textu – 3. dodatek.

Str. 318
Vakát

Přílohy (pouze na CD-ROMu)

Příloha č. 1
Daně ze spotřeby na veřejných příjmech (v %) pro 15 „starých“ členských států EU

Příloha č. 2
Daňové kvóty konstruované pro daně ze spotřeby pro 15 „starých“ členských států EU

Příloha č. 3
Daně ze spotřeby na celkovém zdanění (v %) pro 15 „starých“ členských států EU

Příloha č. 4
The OECD Classification of Taxes

Příloha č. 5
Celkové veřejné příjmy podle metodologie OECD

Příloha č. 6
Minimální sazby spotřebních daní podle směrnic ES

Příloha č. 7
Zdanění spotřeby a princip efektivnosti

Str. 320
Vakát

A
akcízy

B
břemeno daňové

C
celní sazebník
cena
– obvyklá
– pevná 222 *strana v 1. korekturách*
CZ-COICOP

D
daň
– doplňková 66
– kaskádovitá 65
– z lihu
– z minerálních olejů
– z obratu
  o záporná
– z piva
– z přidané hodnoty
  o typy
– z tabákových výrobků
– z užitku
– z vína a meziproduktů
daně
– ad valorem
– běžné
– in rem
– jednofázové
– jednorázové
– jednotkové
– klasifikace OECD
– nepřímé
– progresívní
– regresívní
– selektivní
– specifické
– spotřební
  o systém
– vícefázové
– vícerázové
– z prodeje
– ze spotřeby
daňová incidence (viz incidence daňová)
daňová harmonizace (viz harmonizace daňová)
daňová kvóta
– čistá
– konsolidovaná
– složená
daňové principy (viz principy daňové)
dopad daňový
– efektivní
– legislativní

E
efekt daní
– důchodový
– redistribuční
– substituční
elasticita
– důchodová
  o Giniho
– nabídky
– poptávky
Evropská unie
– členství
– zavedení daně z přidané hodnoty
Evropské hospodářské společenství
Evropské společenství pro atomovou energii
Evropské společenství uhlí a oceli

G
Giffenův paradox

H
Harbergerův model
harmonizace daňová

Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží 209

I
incidence daňová
– celoživotní přístup
– předpoklady
– roční přístup

K
Kakwaniho index
Kombinovaná nomenklatura 209
komplementy
kontrolní pásky

M
Maastrichtská smlouva
míra zdanění
– efektivní
model mikrosimulační

O
odvod
– Vinařskému fondu
– z hektaru vinice
osvobození od daně
– funkce

P
Pařížská smlouva
plátce
– daně z přidané hodnoty
– spotřebních daní
poplatek sledovací 48
principy daňové
– platební schopnosti
– prospěchu
– spravedlnosti
příloha šesté směrnice
– H
– I
– K

R
rovnováha
– dílčí
– všeobecná

Ř
Římské smlouvy

S
sazba daně
– efektivní
– parkovací
– přesuny
– rozdílová 34
– snížená
o funkce
– základní
směrnice 42
– šestá 66, 67
Společný celní sazebník 210
Standardní klasifikace produkce
statistické znaky
statistika rodinných účtů
statky
– inferiorní
– luxusní
– méněcenné
– nezbytné
– nežádoucí
– normální
– žádoucí
substituty

T
tabáková nálepka

ZATÍŽENÍ SPOTŘEBNÍHO KOŠE DOMÁCNOSTÍ DANĚMI ZE SPOTŘEBY V ČESKÉ REPUBLICE

doc. Ing. Slavomíra Svátková CSc
Ing. Stanislav Klazar, PhD.
Ing. Barbora Slintáková, PhD.
Mgr. Ing. Martin Zelený, PhD.

Vydalo Nakladatelství Eurolex Bohemia a. s.
Ševce Matouše 9, 140 00 Praha 4
v roce 2007
www.eurolexbohemia.cz

Obálka a grafická úprava Kamila Schüllerová
Sazba a zlom Pavel Hogen, Horní Jiřetín
Vytiskla tiskárna 1. byznysová kom. spol.
Vydání první

ISBN 80-7379-001-7