

Vysoká škola ekonomická v Praze

Národohospodářská fakulta

Hlavní specializace: Národní hospodářství



ANALÝZA VÝVOJE SPOTŘEBNÍ DANĚ
V ČR OD ROKU 1993 DO SOUČASNOSTI
SE ZVLÁŠTNÍM ZŘETELEM NA
SPOTŘEBNÍ DAŇ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ

bakalářská práce

Autor: Aneta Choutková

Vedoucí práce: Ing. Pavla Chmelová

Rok: 2014

Prohlašuji na svou čest, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně
a s použitím uvedené literatury.

Aneta Choutková
V Praze, dne 8. 5. 2014

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala Ing. Pavle Chmelové za odborné vedení, cenné rady a ochotu, kterou mi v průběhu zpracování bakalářské práce věnovala. Rovněž mé poděkování patří osobě pana Ing. Martina Janečka za poskytnuté informace a vstřícnost.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Zpracovatelka: **Aneta Choutková**

Studijní program: **Ekonomie a hospodářská správa**

Obor: **Národní hospodářství**

Název tématu: **Analýza vývoje spotřební daně v ČR od roku 1993 do současnosti se zvláštním zřetelem na spotřební daň z minerálních olejů**

Zásady pro vypracování:

1. Cílem práce je analyzovat dvacetiletý vývoj spotřební daně se zvláštním zřetelem na spotřební daň z minerálních olejů. Hlavním výstupem analýzy bude odhalení souvislostí mezi vývojem samotné sazby a výší výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů a zhodnocení současného nastavení rozpočtového určení výnosů této sdílené daně.
2. V červnu tohoto roku byla vládou schválena Dopravní politika ČR pro období 2014 -2020, v rámci které se diskutovala možnost zvýšení podílu předmětné spotřební daně ve prospěch Státního fondu dopravní infrastruktury až na 25 % – tento návrh byl ovšem zamítnut. Otázka rozpočtového určení daní je tedy velice aktuálním tématem. Mimo to je vybrané téma práce národohospodářsky významné také z toho důvodu, že daň z minerálních olejů představuje největší položku spotřebních daní.
3. Teoretická část bude řešit teorii daní, daňovou soustavu včetně rozpočtového určení daní a blíže se zaměří na spotřební daň z minerálních olejů.
4. V praktické části bude nejdříve analyzován vývoj právního rámce spotřební daně. Dále bude provedena analýza vývoje sazby a výnosů spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993 – 2013, v rámci které bude zkoumán vývoj skutečných a očekávaných výnosů za období 1993 – 2013. Poslední dílčí analýzou praktické části bude analýza vývoje rozpočtového určení výnosů sdílené spotřební daně z minerálních olejů v ČR ve sledovaném období.

Rozsah práce: 50 stran

Seznam odborné literatury:

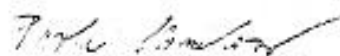
1. KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 4. vydání. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2
2. NAHODIL, František. Veřejné finance v České republice. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5
3. PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance: úvod do problematiky. 4. vydání. Praha: ASPI, 2008, 579 s. ISBN 978-80-7357-358-4
4. VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka, VÍTKOVÁ, Jana. Daňový systém ČR 2010. Praha: VOX, 2010, 355 s. ISBN 978-808-6324-869
5. Výroční zprávy celní správy. 2001-2012. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Datum zadání bakalářské práce: říjen 2013

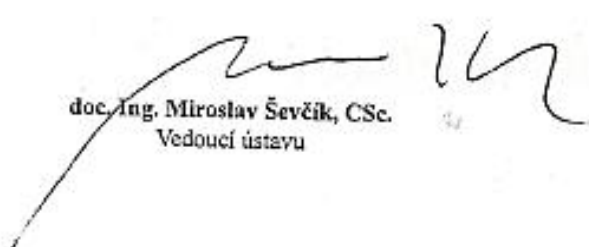
Termín odevzdání bakalářské práce: prosinec 2013



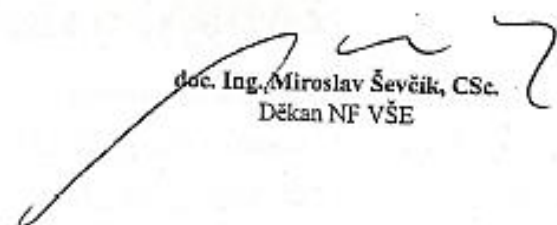
Aneta Choutková
Ředitelka



Ing. Pavla Chmelová
Vedoucí práce



doc. Ing. Miroslav Ševčík, CSc.
Vedoucí ústavu



doc. Ing. Miroslav Ševčík, CSc.
Děkan NF VŠE

Abstrakt:

Hlavním tématem práce je analýza dvacetiletého vývoje sazby a výnosů ze spotřební daně (SPD) z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2012 a analýza vývoje rozpočtového určení výnosů této daně v témže období. Teoretická část řeší daňovou teorii s detailnějším zaměřením na spotřební daň z minerálních olejů. V praktické části práce se zabývám analýzou vývoje právního rámce, který se dotýká řešené daně a významně další úseky práce ovlivňuje. Zejména pak přijetí zákona č. 587/1992 Sb. a č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních pro analýzu vývoje sazby a výnosů SPD z minerálních olejů. Pro analýzu vývoje rozpočtového určení výnosů je stěžejním zákon č. 1/2005 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům. Dále se věnuji analýze vztahu mezi výší sazby SPD z minerálních olejů a inkasem z této daně a zjišťuji, že vyšší sazba této daně nevedla vždy k vyšším výnosům. S pomocí analýzy vývoje rozpočtového určení daně se v posledním úseku praktické části snažím zhodnotit adekvátnost současného nastavení a navrhnout určitá kompromisní řešení.

Klíčová slova:

Spotřební daň, spotřební daň z minerálních olejů, státní rozpočet, rozpočtové určení, Státní fond dopravní infrastruktury

JEL klasifikace:

H200, H250, H600

Abstract:

The main theme of this work is to analyze the twenty-year development of rates and revenues from excise duty on mineral oils in the Czech Republic during the years 1993-2012 and analysis of budgetary determination of the tax revenues in the same period. The theoretical part deals with tax theory with a detailed focus on excise duty on mineral oils. The practical part of the thesis deals with the analysis of the evolution of the legal framework that affects solved tax and significantly affects the thesis in other sections. In particular, the adoption of Act No. 587/1992 Coll. and No. 353/2003 Coll., the Excise Tax Act for an analysis of rates and revenues from excise duty on mineral oils. For the analysis of the development of the budget allocation of revenues is a key Act No. 1/2005 Coll., on the budgetary allocation of revenues from certain taxes for municipal authorities and state funds. Further, I analyze the relationship between the rate of excise duty on

mineral oils and collection of the tax and realize that the higher rate of tax not always led to higher yields. Using analysis of the development of the budget allocation of revenues in the last section of the practical part, I am trying to assess the adequacy of the current settings and to propose some compromise.

Key words:

Excise tax, excise tax on mineral oils, national budget, budget allocation, State Fund for Transport Infrastructure

JEL classification:

H200, H250, H600

OBSAH

ÚVOD	10
1 TEORETICKÁ ČÁST	12
1.1 DAŇOVÁ TEORIE	12
1.1.1 Úvod.....	12
1.1.1.1 Definice daně	12
1.1.1.2 Funkce daní	12
1.1.2 Daňové principy.....	13
1.1.2.1 Spravedlnost daní	14
1.1.2.2 Efektivnost daní	15
1.1.3 Daňový výnos ve vazbě na míru zdanění – Lafferova křivka	21
1.1.4 Daňový přesun a dopad	22
1.1.5 Konstrukce daně.....	25
1.2 DAŇOVÝ SYSTÉM	25
1.2.1 Daně ukládané v ČR	27
1.2.1.1 Přímé daně	27
1.2.1.2 Nepřímé daně	29
1.2.1.3 Ostatní daňové příjmy	30
1.2.2 Rozpočtové určení daní s důrazem na spotřební daň	31
1.3 SPOTŘEBNÍ DAŇ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ	32
1.3.1 Minerální oleje jako předmět spotřebních daní	32
1.3.2 Plátcí spotřebních daní z minerálních olejů.....	33
1.3.3 Dopady spotřební daně z minerálních olejů.....	33
1.3.4 Specifická situace na trhu motorové nafty v segmentu nákladní silniční přepravy	33
2 ANALYTICKÁ ČÁST	36
2.1 ANALÝZA VÝVOJE PRÁVNÍHO RÁMCE V OBLASTI SPOTŘEBNÍ DANĚ SE ZAMĚŘENÍM NA SPOTŘEBNÍ DAŇ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ V ČR V LETECH 1989-2012	36
2.1.1 Daňová reforma v ČR po roce 1989	36
2.1.2 Analýza vývoje zákonů o spotřební dani se zaměřením na spotřební daň z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2012	37
2.1.3 Analýza vývoje zákonů o rozpočtovém určení spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2012	45
2.2 ANALÝZA VÝVOJE SAZBY A VÝNOSŮ SPOTŘEBNÍ DANĚ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ V ČR V LETECH 1993-2013	47
2.2.1 Vývoj skutečných výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2003	47
2.2.2 Vývoj skutečných a očekávaných výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 2004-2012	51
2.2.3 Dílčí závěr: Zhodnocení vývoje sazby a výnosů spotřební daně z minerálních olejů v ČR ve sledovaném období	58
2.3 ANALÝZA VÝVOJE ROZPOČTOVÉHO URČENÍ VÝNOSŮ SPOTŘEBNÍ DANĚ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ V ČR V LETECH 1993-2012	62
2.3.1 Souhrn specifík spotřební daně z minerálních olejů.....	62
2.3.2 Identifikace zdrojů příjmů z inkasované spotřební daně z minerálních olejů	63
2.3.3 Analýza struktury příjmů a výdajů SFDI se zvláštním zřetelem na roli rozpočtového určení SPD z minerálních olejů a vyhodnocení adekvátnosti současného nastavení	66
2.3.3.1 Zhodnocení adekvátnosti současného podílu SPD z minerálních olejů připadajícího SFDI z pohledu Ministerstva dopravy a Ministerstva financí.....	67
2.3.3.2 Analýza příjmů a výdajů SFDI v letech 2001-2012	70
2.3.3.3 Dílčí závěr: Vyhodnocení současného nastavení rozpočtového určení SPD z minerálních olejů na základě syntézy stanoviska Ministerstva dopravy a Ministerstva financí z pohledu mé osoby	80
ZÁVĚR.....	82
SEZNAM GRAFŮ	87
SEZNAM TABULEK	87

SEZNAM OBRÁZKŮ	88
SEZNAM LITERATURY A DALŠÍCH PRAMENŮ	89

Úvod

Téma bakalářské práce bylo zvoleno s ohledem na jeho aktuálnost a národohospodářskou významnost. Otázka rozpočtového určení spotřební daně z minerálních olejů je v současnosti velice diskutovaným tématem. V červnu roku 2013 byla vládou schválena Dopravní politika ČR pro období 2014 -2020, v rámci které se projednávala možnost zvýšení podílu této daně ve prospěch Státního fondu dopravní infrastruktury až na 25 % - tento návrh byl ovšem zamítnut. Druhým důvodem výběru je národohospodářská významnost problematiky. Spotřební daň obecně je významným příjmem státního rozpočtu. Samotná spotřební daň z minerálních olejů je pak její nejdůležitější součástí.

Nejprve se v teoretické části věnuji ve stručnosti obecné daňové teorii. Ve druhé kapitole je charakterizována daňová soustava ČR včetně rozpočtového určení daní s důrazem na spotřební daň. Poslední kapitola teoretické části se již zabývá podrobněji spotřební daní z minerálních olejů, jelikož právě její vývoj, ať již z hlediska sazby, výnosů či rozpočtového určení, bude v praktické části podrobněji analyzován.

V praktické části je nejdříve analyzován vývoj právního rámce počínaje daňovou reformou po roce 1989. Následuje analýza vývoje sazby a výnosů spotřební daně z minerálních olejů ve sledovaném období, v rámci které zkoumám vývoj skutečných výnosů za období 1993 – 2003 a vývoj skutečných a očekávaných výnosů za období 2004 -2012. Skutečné a očekávané výnosy jsou následně porovnávány a jejich případná odchylka je diskutována. Tuto kapitolu uzavírá samotné zhodnocení vývoje sazby a výnosů spotřební daně z minerálních olejů za analyzované období. Poslední dílčím rozbořením praktické části je analýza vývoje rozpočtového určení výnosů spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993 – 2012. V úvodu této kapitoly odůvodňuji specifika daně daně a nutnost sdílené formy. Rovněž identifikuji zdroj většiny výnosů z vybrané spotřební daně z minerálních olejů, kterým je doprava.

Stěžejním oddílem poslední subkapitoly praktické části je analýza struktury příjmů a výdajů SFDI se zvláštním zaměřením na roli rozpočtového určení SPD z minerálních olejů. Nejprve je vyhodnocena adekvátnost současného nastavení podílu na výnosu připadajícího SFDI, a to z pohledu Ministerstva dopravy i Ministerstva financí. V navazující části je na konkrétních datech z let 2001-2012 potvrzena či naopak vyvrácena argumentace ohledně navyšování podílu na SPD z minerálních olejů ve prospěch SFDI z obou stran – rozuměj MD a MF. Závěrem této kapitoly nechybí

zhodnocení vhodnosti nynějšího nastavení mou osobou a snaha nalézt mezi, do jisté míry protichůdnými, názory z obou ministerstev jistý kompromis.

Cílem práce je analyzovat dvacetiletý vývoj spotřební daně se zvláštním zřetelem na spotřební daň z minerálních olejů. Hlavní výstupy této analýzy jsou dva. Za první považuji odhalení souvislostí mezi vývojem sazby a výší výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů. Znamená automaticky vyšší sazba i vyšší výnos nebo je tomu naopak? Druhým výstupem je vyhodnocení adekvátnosti současného nastavení rozpočtového určení výnosů této předmětné daně. A jak je to se změnami právního rámce v této oblasti? Přinesly a přinášejí jeho změny pozitiva či spíše naopak?

1 Teoretická část

1.1 Daňová teorie

1.1.1 Úvod

Daně představují jednu z položek veřejných příjmů a jsou jejich nejvydatnější složkou. Dle statistik je více než 90 % veškerých příjmů veřejných rozpočtů právě povahy daňové. Příjmy veřejných rozpočtů jsou dále tvořeny poplatky a půjčkami.¹

1.1.1.1 Definice daně

Daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. Zkoumání daňové problematiky je zaměřením se na příjmovou stranu veřejných rozpočtů.

„Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností.“²

Neúčelovostí daně se rozumí, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní záměr, ale stává se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu. Neekvivalentnost značí poplatníkovu nemožnost nárokovat si protihodnotu odpovídající výši jeho platby. Jednorázově ukládané platby daňového charakteru se nazývají dávkami. Příkladem jsou dávky na majetku a z přírůstku na majetku, uložené po první světové válce v ČSR na válečné zisky a majetky.³

1.1.1.2 Funkce daní⁴

Potřeba zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Funkce daní jsou fiskální, alokační, redistribuční, stabilizační a stimulační.

Nejdůležitější a zároveň nejstarší funkcí je funkce fiskální. Podstatou této je naplnění státního rozpočtu.

¹ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

² KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2

³ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2

⁴ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka, VÍTKOVÁ, Jana. Daňový systém ČR 2010. Praha: VOX, 2010, 355 s. ISBN 978-808-6324-869

Alokační funkce nastupuje v případě selhání neviditelné ruky trhu - tržní efektivnosti v alokaci zdrojů. Slouží k nápravě této neefektivnosti způsobené existencí veřejných statků, statků pod ochranou, externalit či nedokonalé konkurence.

Ve společnosti nejsou rozděleny důchody a bohatství rovnoměrně. Jelikož lidé toto nerovnoměrné rozdělení považují za nespravedlivé, existuje redistribuční funkce. Jejím úkolem je přerozdělení části důchodů od bohatších, směrem k chudším.

Podstatou stabilizační funkce je zmírňování cyklických výkyvů, převážně v oblasti zaměstnanosti a inflace.

Poslední funkcí je funkce stimulační. Stát prostřednictvím této funkce působí na subjekty a jejich rozhodování. Buď skrze daňové úspory (daňové prázdny), anebo je, za účelem podpoření ekonomického růstu či motivace ke spotřebě určitých statků, vystavuje vyššímu zdanění.

1.1.2 Daňové principy

Aby mohly být daně a celý daňový systém vnímány jako dobré musí splňovat jisté daňové zásady. Tyto principy byly vyjádřeny již Adamem Smithem v knize „Pojednání o podstatě a původu bohatství národů“, konkrétně ve slavných „daňových kánonech“. V jejich rámci byly vysloveny následující zásady:

„Princip spravedlnosti – V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje státu tak, aby to co nejlépe vyhovovalo jejich možnostem.

Princip určitosti – Daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena předem a nikoliv libovolně.

Princip úspornosti – Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik daň skutečně do státní pokladny přináší.

Princip pohodlnosti placení – Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejlépe hodí.“⁵

V současnosti se ekonomové liší jak ve vymezení obsahu, tak i v počtu principů. V popisu samotných principů se ovšem rozcházejí více, než je tomu u jejich výčtu. Žádný autor si však nedovolí opominout dva stěžejní principy, na které je již od vzniku samotných daňových systémů upírána největší pozornost – princip spravedlnosti a efektivnosti. Principy dle Širokého jsou následující:

⁵ ŠIROKÝ, Jan. Daňová teorie s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2003. 272 s. ISBN 80-7179-413-9

„Princip spravedlnosti – Řeší problematiku rozdělení daňového břemene mezi jednotlivé poplatníky.

Princip efektivnosti – Tento princip řeší otázky vlivu daní na změny v chování ekonomických subjektů, na efektivní fungování trhu v ekonomice a na přerozdělovací funkci daní.

Princip pružnosti – Daňová soustava musí být značně flexibilní, aby napomáhala na makroekonomické úrovni k plnění funkcí fiskální politiky, a to redistribuční, alokační a stabilizační.

Princip administrativní jednoduchosti – Každý daňový systém musí splňovat podmínku jednoduchosti výběru a správy daní.“⁶

Kupříkladu Kubátová Květa uvádí ve své knize pět kritérií „dobrých daní“ – efektivnost, pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly), spravedlnost, správné působení na makroekonomické agregáty (MAE pružnost), právní perfektnost a politická průhlednost.⁷

1.1.2.1 Spravedlnost daní⁸

V případě, že je spravedlivá daňová redistribuce celkového společenského užitku, rozuměj distribuce bohatství, důchodů nebo spotřeby, můžeme hovořit i o spravedlnosti daní.

Nejznámějšími principy spravedlivého zdanění jsou: princip prospěchu a princip platební schopnosti.

Princip prospěchu

Dle principu prospěchu, rovněž označovaného jako princip ekvivalence, mají být jedinci zdaňováni podle užitku, který jim přinášejí veřejné statky umožněné daněmi. V rámci principu prospěchu se poplatníkův celkový užitek nemění. Důvodem je právě ekvivalence transakce poplatník – veřejný statek.

Princip prospěchu vychází ze směnné teorie daňové, která položila základy liberalismu. Dle této teorie platí občané státu za ochranu a bezpečnost a za vytvoření právního řádu. Poplatník, který má ze státní služby větší prospěch by měl platit větší daň

⁶ ŠIROKÝ, Jan. Daňová teorie s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2003. 272 s. ISBN 80-7179-413-9

⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2

⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Díl I, Daňová teorie. Praha: VŠE, 1994. 104 s. ISBN 80-7079-544-1

a naopak. I v této teorii však existují trhliny. Prvním bodem, kde se názory začínají diametrálně odlišovat je určení osob, které mají ze služeb větší prospěch. Dle Adama Smitha a jeho daňových kánonů by měl větší daň platit člověk s větším důchodem a bohatstvím. Existuje ovšem i skupina opačného názoru, která argumentuje skutečností, že lidé s většími důchody a bohatstvím si často obstarávají mnohé ze služeb sami. Dle druhé skupiny mají větší prospěch z veřejných služeb lidé chudší, kteří navíc pro stát představují zátěž na oblast sociální. Zde však dochází k selhání směnné teorie, protože není možné, aby si chudí lidé financovali své vlastní sociální potřeby.

Na principu ekvivalence a zachování neměnného celkového užitku však nemůže být většina veřejných výdajů založena, a to ze dvou důvodů. Prvním je fakt, že kolektivní statky jsou mezi poplatníky fakticky nerozdělitelné. Druhým důvodem je samotný princip solidarity, na němž jsou veřejné výdaje založeny, a které by s principem prospěchu pozbyly smyslu. Jedná se o již zmíněné nerealizovatelné financování chudých chudými.

Princip platební schopnosti

Jedná se o nejužívanější princip spravedlivého zdanění a říká nám, že poplatníci mají platit daně podle své platební kapacity. Tato kapacita je odvozena od daňové základny, pro jejíž určení se využívá důchodu, spotřeby, bohatství a jiných. Dvěma základními koncepty, ze kterých daňová spravedlnost vychází, a které musí platit současně, jsou – horizontální spravedlnost a vertikální spravedlnost.

Princip horizontální vyžaduje, aby dva poplatníci, kteří jsou na tom „stejně“ platili stejnou daň. Problémem je ono vymezení, kdy jsou na tom dva poplatníci „stejně“. Nejčastěji se pro porovnání používají aspekty jako důchod – vůbec nejužívanější ukazatel platební schopnosti, bohatství, spotřeba, ale i celkový užitek.

Princip vertikální spravedlnosti znamená, že jedinec, který je na tom v relevantních aspektech lépe by měl platit vyšší daň. V tomto případě vznikají dva problémy. Prvním je nedostatek informací na straně vlády o tom „jak na tom kdo je“. Druhým problémem je následné vyčíslení daně.

1.1.2.2 Efektivnost daní

Kromě částky, kterou poplatník zaplatí na dani, nese ještě další dodatečné náklady, a to náklady zdanění. Tyto snižují celkovou efektivnost daňového systému

a měly by být co nejmenší. Můžeme je rozdělit do dvou skupin – náklady administrativní a nadměrné daňové břemeno (ztráta mrtvé váhy).⁹

Administrativní náklady¹⁰

Rozlišujeme dvě skupiny:

- administrativní náklady přímé,
- administrativní náklady nepřímé.

Přímé náklady zahrnují veškeré náklady spojené s daněmi na straně veřejného sektoru. Nejedná se o náklady sektoru výlučně daňového, ale i náklady jiných sektorů v případě, že s daňovým systémem souvisejí. Například náklady vlády a parlamentu na navrhování a schvalování daňových zákonů, soudní moci, statistického úřadu.

Oproti tomu nepřímé náklady (někdy označované jako vyvolané) nese soukromý sektor; poplatníci. Patří sem čas a peníze občanů vydané na seznámení se s daňovými zákony, náklady na daňové účetnictví, daňové poradce, podávání daňových přiznání, právníky, apod. Z důvodu absence jakékoliv evidence těchto nákladů je jejich kvantifikace a stanovení přiměřené výše velmi obtížné. „Skrytost“ těchto nákladů vede často k jejich podcenění ze strany státní správy a možnému překročení únosné meze. Daňová správa může rovněž své vlastní náklady snížit tím, že jejich část přenesle na daňové poplatníky. Proti tomuto přesouvání povinností hovoří několik pádných důvodů. Prvním je příklad z historie, kdy u nás po zavedení nové daně z příjmů z výplat pojištění na dožití překročily náklady, (dle údajů České spořitelny) spojené s výběrem této daně, několikanásobek vybrané daně. Druhým důvodem proti je regresivnost administrativních nákladů vzhledem k velikosti daňového základu a důchodu poplatníků. Třetím důvodem proti přesunu administrativy z veřejného na soukromý sektor jsou úspory z rozsahu, kterých při výběru mohou dosáhnout finanční úřady mnohem lépe, než by tomu bylo u soukromého sektoru.

Ať už se jedná o náklady spojené s daňovým systémem na straně veřejného či soukromého sektoru obecně platí, že největší náklady souvisejí se změnami v daňovém systému.

⁹ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

¹⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2

Nadměrné daňové břemeno

Oproti administrativním nákladům se jedná o skrytější druh nákladů snižující efektivnost ekonomiky.

Geneze nadměrného daňového břemene¹¹

Prvotním krokem ke vzniku nadměrného daňového břemene je zavedení nové daně či změna v dani existující. Tyto nové či změněné daně sebou přinášejí další změny – změny v relativních cenách, v relativních výnosech a užitech. Zkreslení těchto zmíněných veličin se označuje jako distorze a znamená přiblížení se vzniku nadměrného daňového břemene.

Dalším bodem v genezi nadměrného daňového břemene a důsledek distorze je substituce, kterou provádějí poplatníci s cílem vyhnout se dani. Tito ve svém zájmu a snaze docílit co nejvyššího užitku a nejnižšího daňového zatížení nahradí spotřebu a výrobu zdaněného zboží jiným, budou nabízet práci v jiném odvětví apod. Snaha vyhnout se dani samotné však vyvolá jinou újmu. Pro lepší představu zmíním známý příklad z daňové historie Anglie. V důsledku liberalizace v 18. století vypadl jeden z příjmů státní pokladny, kterým byla daň z krbů. Hledal se tedy takový zdroj příjmu, který by jednak odrážel platební schopnost poplatníka a zároveň nebyl porušením liberalizace. Tabulové sklo do oken si v té době nemohl dovolit každý, a proto byla zavedena právě daň z oken. Důsledkem byl menší počet oken u novostaveb a dokonce zazdívání oken existujících. Zazdění oken sebou logicky přináší nižší životní standard a ztrátu, která není prospěšná nikomu ani státu. Pro označení újmy tohoto druhu se vžilo označení absolutní, ztráta mrtvé váhy či nadměrné daňové břemeno.

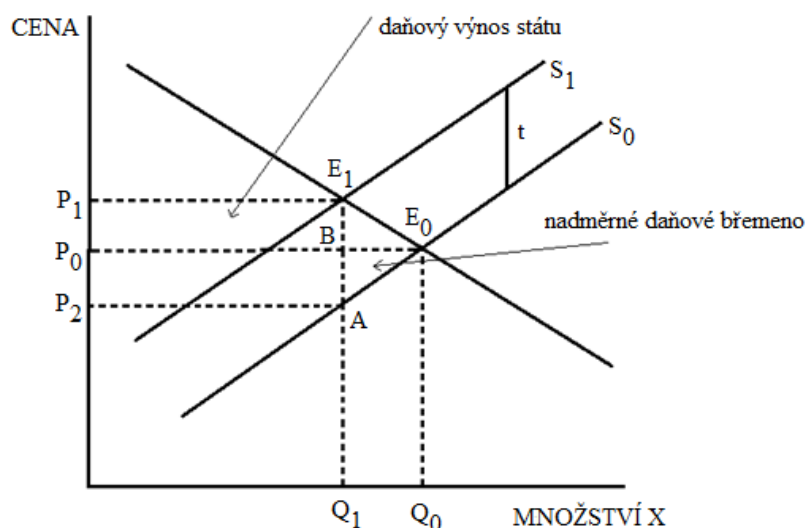
Jediné daně, které nezpůsobují nadměrné daňové břemeno, jsou daně nedistorzní. Tyto daně nejsou ovlivnitelné poplatníkovým chováním a jeho možností provést substituci. Jediným příkladem takové daně je daň paušální. Vedle již zmíněného substitučního efektu vyvolávají daně u poplatníků ještě druhý efekt – důchodový. Tento efekt mají všechny daně a znamená snížení užitku poplatníka v důsledku daně. Velikost důchodového efektu závisí na výši daně a roste s růstem průměrné daňové sazby.

¹¹ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2

Nadměrné daňové břemeno na příkladu

V případě uložení daně dochází ke snížení užitku z prodeje mezní jednotky na straně prodávajícího. Kupujícímu rostou mezní náklady na pořízení zdaněného statku. Dle grafu č. 1 se zdanění každé prodávané jednotky zboží daní t projeví v posunu nabídkové křivky směrem vzhůru, do polohy S_1 . Nová rovnováha nastává v bodě E_1 při množství Q_1 (došlo k poklesu množství zdaněného statku kvůli substituci) a ceně P_1 . Jelikož výrobce z tržní ceny zaplatí ještě daň, čistá cena pro něj bude P_2 . Celkovým daňovým výnosem pro stát je pak obdélník $P_2AE_1P_1$. Trojúhelník AE_0E_1 značí ztrátu mrtvé váhy, o kterou se dělí výrobci (AE_0B) se spotřebiteli (BE_0E_1). Tato ztráta snižuje celkový užitek poplatníků. Její velikost závisí jednak na velikosti daně a také na elasticitě nabídky a poptávky.¹²

Graf 1: Nadměrné daňové břemeno



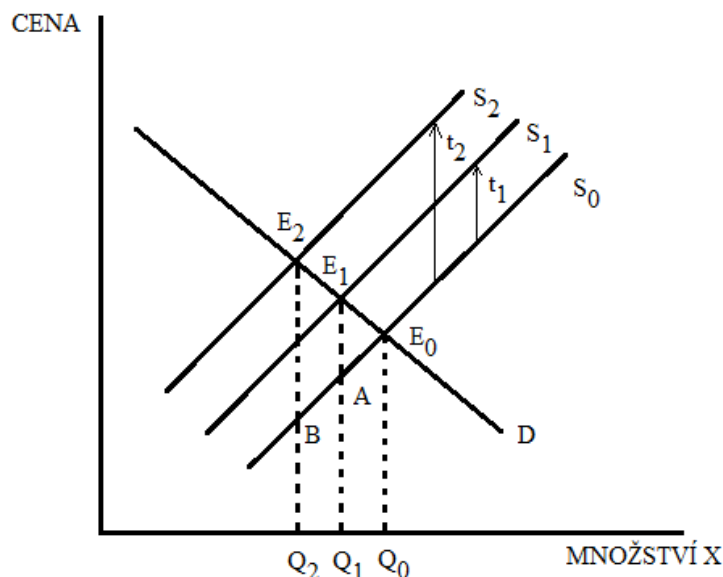
Zdroj: Hamerníková B., Maaytová A., a kol., Veřejné finance. Vlastní zpracování

Nejdříve k velikosti daně. Z grafu č. 2 je patrné, že čím je uložena daň větší, tím delší je základna trojúhelníku i jeho obsah. V případě, že budeme uvažovat lineární poptávku a nabídku tak, jak je znázorněna na obrázku, roste velikost nadměrného břemene se čtvercem růstu daně. Co se týče nelineární nabídky a poptávky i zde je pravidlem, že ztráta mrtvé váhy obvykle roste rychleji než daň. Z tohoto poznatku jasně

¹² HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

vyplývá, že uložení dvou malých daní je z pohledu nadměrného daňového břemene více efektivní než uvalení jedné velké. Na druhou stranu ale dochází k růstu administrativních nákladů.¹³

Graf 2: Závislost nadměrného břemene na velikosti daně



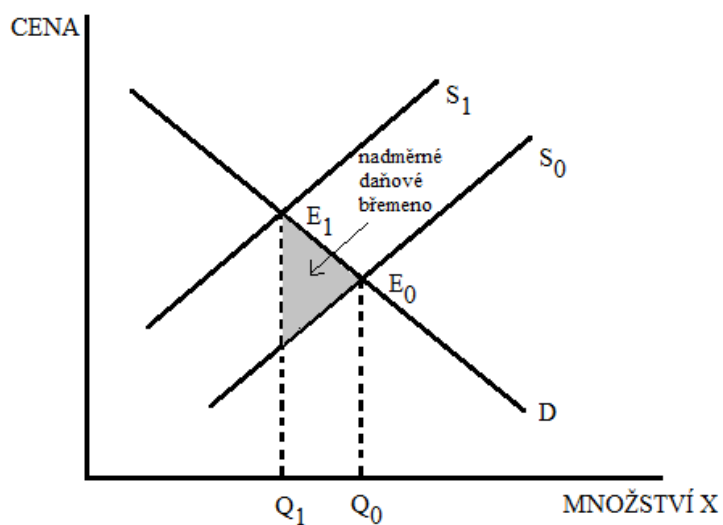
Zdroj: Hamerníková B., Maaytová A., a kol., Veřejné finance. Vlastní zpracování

Co se týče elasticity poptávky a nabídky ve spojení s velikostí nadměrného daňového břemene, poslouží nám následující grafy č. 3 a č. 4. Jak je z nich zřejmé, čím větší je elasticita, tím větší je i nadměrné daňové břemeno. Naopak při nulové elasticitě křivky poptávky nebo nabídky nevzniká žádné nadměrné břemeno. V případě zvyšování sazeb u spotřebních daní (spotřební daň z minerálních olejů, tabákových výrobků či alkoholu) se politici obhajují tím, že zvýšení sazby povede ke snížení spotřeby těchto komodit. Data ale ukazují, že k žádnému výraznému poklesu spotřeby těchto komodit nedochází. Důvodem je právě nízká elasticita jejich poptávek.¹⁴

¹³ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

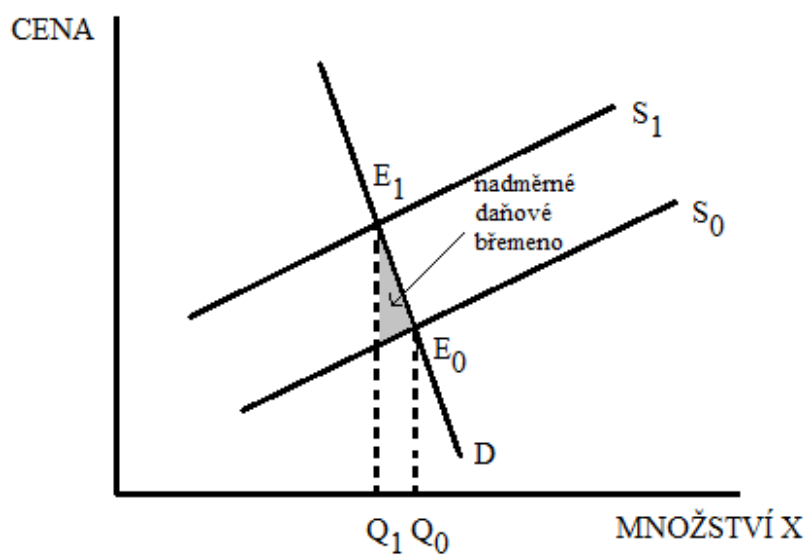
¹⁴ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

Graf 3: Nadměrné daňové břemeno při vysoké elasticitě poptávky



Zdroj: Hamerníková B., Maaytová A., a kol., Veřejné finance. Vlastní zpracování

Graf 4: Nadměrné daňové břemeno při nízké elasticitě poptávky



Zdroj: Hamerníková B., Maaytová A., a kol., Veřejné finance. Vlastní zpracování

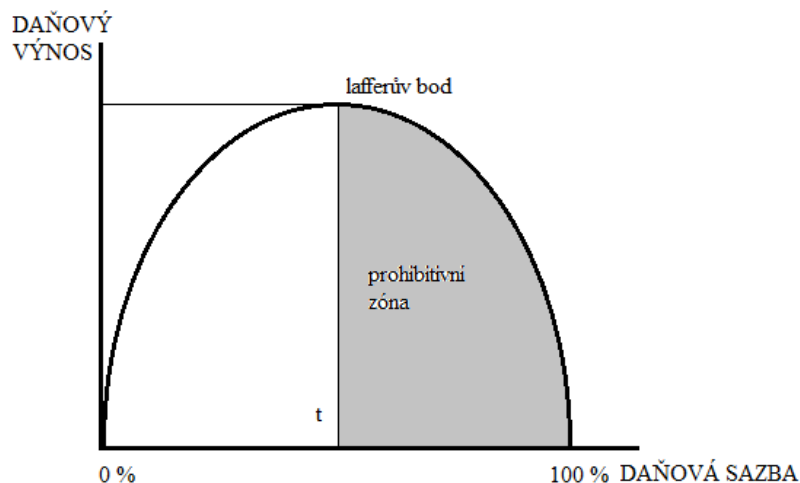
Velikost nadměrného daňového břemene nezávisí na tom, zda je daň uložena prodávajícímu nebo kupujícímu.¹⁵

¹⁵ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

1.1.3 Daňový výnos ve vazbě na míru zdanění – Lafferova křivka

Pro zobrazení nelineární závislosti daňového výnosu na míře zdanění je používána analytická technika, zvaná Lafferova křivka.

Graf 5: Lafferova křivka



Zdroj: Hamerníková B., Maaytová A., a kol., *Veřejné finance. Vlastní zpracování*

V případě zvyšování daní musí stát počítat s tím, že se daňové výnosy nebudou zvyšovat ve stejné proporci. Tento jev zachycuje slavná Lafferova křivka (graf č. 5), jejímž autorem je americký ekonom Arthur Laffer. Pokud je míra zdanění nulová, daňový výnos je rovněž nulový. Při rostoucí míře zdanění jsou přírůstky daňového výnosu stále menší. Důvodem je tendence k vyhýbání se daním. Při nízké míře zdanění se podstoupení rizika souvisejícího s daňovým únikem nevyplácí. S rostoucí mírou zdanění se již riskovat vyplácí více. Dalším důsledkem vyšší míry zdanění je, kromě již zmíněného nárůstu daňových úniků, také oslabení ekonomické výkonnosti a únik kapitálu do zahraničí. Tím dochází k zeštíhlení daňového základu a tedy i k poklesu odváděných daní. Ačkoliv je Lafferova křivka pouze teoretickou konstrukcí, je logické, že při 100% zdanění by daňový výnos klesl na nulu.¹⁶

Průběh Lafferovy křivky se v krátkém a dlouhém období liší. V krátkém období je i při vyšším zdanění možný daňový výnos. V dlouhém období však dochází k přesunu

¹⁶ HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. 714 s. ISBN 80-7179-387-6

firem a lidí pryč ze země či na černý trh, anebo alespoň preferují více volného času a snižuje se jejich ochota pracovat.

1.1.4 Daňový přesun a dopad

Úvodem k této kapitole zmíním, jaké způsoby dopadu daní rozlišujeme. Daně dopadají na subjekty:

- ze zákona, jedná se o tzv. zákonný dopad daně,
- skutečně (po daňovém přesunu), tzv. skutečný neboli efektivní dopad daně.

První uvedený dopad je důležitý z hlediska daňové praxe. V případě jeho opožděného a nesprávného plnění se subjekt vystavuje sankci. Dopad efektivní je podstatný z pohledu ekonomického a týká se výlučně jednotlivců. Výše zmíněné uvedu na příkladu spotřebního zboží. Ačkoliv daň z tohoto platí prodávající (kupující žádnou zákonnou povinnost nemá), neznamená to, že by na kupujícího daň nedopadala. Ve většině případů se subjekty o daň nějakým poměrem dělí. Rozlišujeme přesuny:

- částečný – daň se rozdělí mezi prodávajícího a kupujícího (závisí na elasticitě křivky poptávky a nabídky)
- plný – celá daň je zahrnuta do ceny a přesunuta buďto na výrobce či spotřebitele
- nulový přesun – daň se ani nepřesouvá na jiný subjekt ani není zahrnuta v ceně
- nebo dokonce více než 100% přesun – přesun realizovaný v monopolním prostředí (determinováno křivkami MC a MR)

Daň může být dále přesunuta dopředu (na kupujícího na trhu) nebo dozadu (na prodávajícího na trhu). Skutečný dopad se tak liší od zákonného.¹⁷

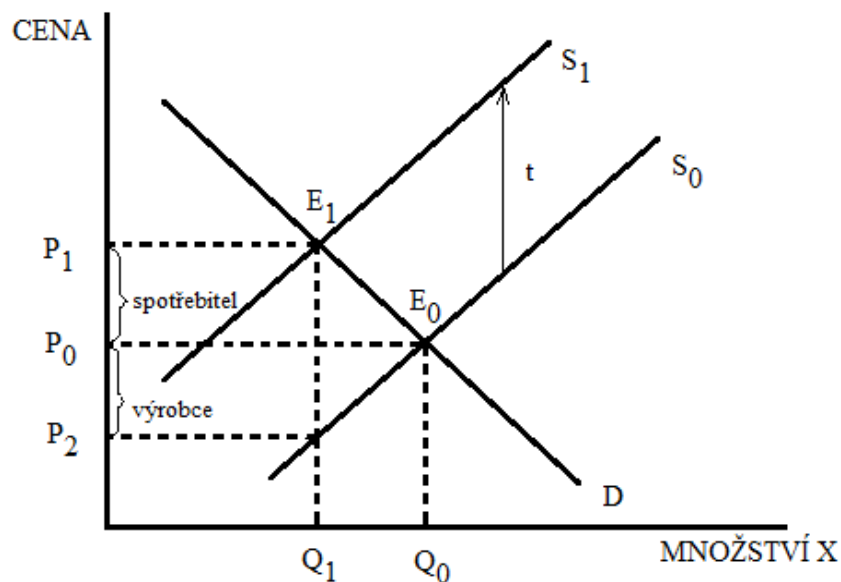
Daňový přesun na konkurenčních trzích

Cena prodávaného zboží nebo služby, a tím pádem i rozsah daňového přesunu, je na konkurenčním trhu determinována elasticitou křivky poptávky a nabídky. Z grafu č. 6 vyčteme následující. Před zdaněním je rovnovážná cena P_0 stejná pro kupujícího i prodávajícího. Po uložení jednotkové daně na výrobek X o velikosti t v případě, že ji mají platit prodávající, klesne nabídka do polohy S_1 . Důsledkem je nová rovnovážná cena

¹⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Díl 1, Daňová teorie. Praha: VŠE, 1994. 104 s. ISBN 80-7079-544-1

P1. Cenu P1 platí kupující na trhu, prodávající odevzdává daň t , tím pádem realizuje čistou cenu $P_2 = P_1 - t$. Daň ve výši t byla uložena prodávajícímu, ale došlo k částečnému přesunu na kupujícího, konkrétně částkou $P_1 - P_0$. Zbývající část daně ($P_0 - P_2$) zůstala nepřesunuta a zaplatil ji prodávající.¹⁸

Graf 6: Přesun daně placené prodávajícím subjektem

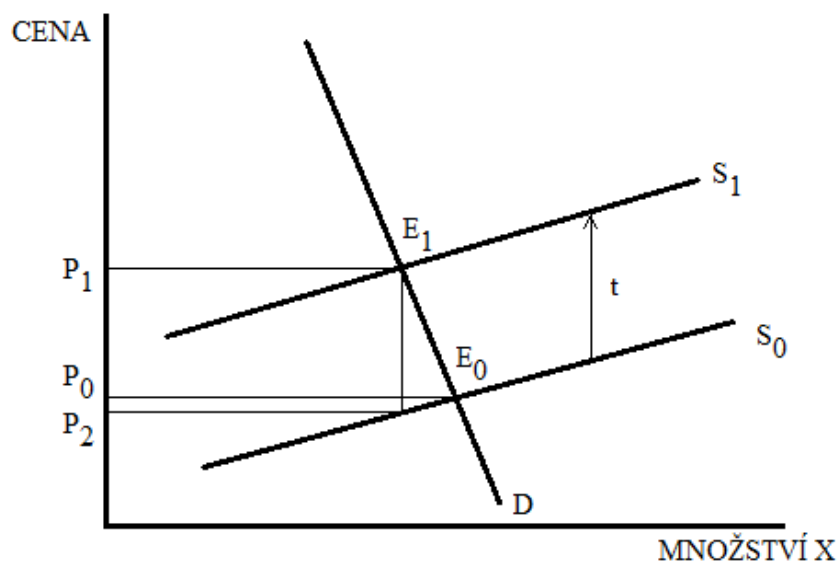


Zdroj: Hamerníková B., Maaytová A., a kol., Veřejné finance. Vlastní zpracování

Velikost tohoto přesunu závisí na cenové elasticitě křivky poptávky a nabídky. Pokud je elasticita poptávky nižší dopadne větší část daně na kupující (graf č. 7).

¹⁸ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

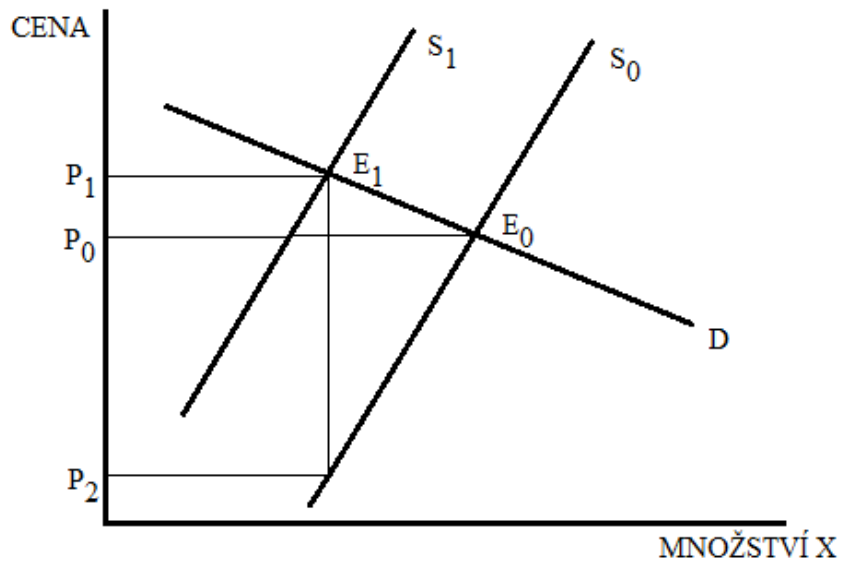
Graf 7: Elasticita nabídky je vyšší než elasticita poptávky



Zdroj: Hamerníková B., Maaytová A., a kol., Veřejné finance. Vlastní zpracování

Naopak, je-li elasticita nabídky nižší, dopadá větší část na prodávající (graf č. 8).

Graf 8: Elasticita poptávky je vyšší než elasticita nabídky



Zdroj: Hamerníková B., Maaytová A., a kol., Veřejné finance. Vlastní zpracování

Nejčastěji jsou přesuny daní spojovány s daněmi spotřebními. Jak z vládních pozic často slyšíme, zvyšování sazeb u těchto daní má zajistit snížení spotřeby zdraví škodlivých výrobků, na které je spotřební daň uvalena. Tyto produkty se však vyznačují nízkou elasticitou poptávky (větší část daně dopadá na spotřebitele). Jak vidno z výše uvedeného grafu, při zvyšování sazeb se jejich spotřeba dramaticky nesnižuje. Důvodem

pro zvyšování daní není zmiňovaná starost vlády o naše zdraví, ale je jím jednoduše naplnění státního rozpočtu.

1.1.5 Konstrukce daně¹⁹

Mimo výběru potřebného objemu prostředků je rovněž důležité jakou zátěž daně pro ekonomické subjekty znamenají, způsob jakým se vybírají a další související povinnosti (administrativa). Konstrukce daně by se neměla brát na lehkou váhu. Je nutná obezřetnost a uvažování o jednotlivých konstrukčních prvcích daně v souvislostech. Základními konstrukčními prvky daně jsou – daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, základ daně a období, ze které se stanoví, odpočty od základu daně, sazba daně, slevy na dani.

V případě zdaňování spotřeby se při konstrukci daně začíná u vymezení předmětu daně a následně se poohlíží po osobě, prostřednictvím které bude daň vybírána – tzn., hledá se plátce.

1.2 Daňový systém

Jak již bylo zmíněno v subkapitole pojednávající o efektivnosti daní, uložení dvou malých daní je z pohledu nadměrného daňového břemene efektivnější než uložení jedné velké. Z tohoto důvodu stát, za účelem naplnění veřejných rozpočtů, ukládá několik menších daní. V tomto momentě vzniká souhrn a struktura vzájemně propojených daní, vybírajících se na vymezeném území a začínáme hovořit o daňovém systému. Výše zmíněná struktura daní je ve vazbě na ekonomickou aktivitu občanů velice důležitým faktorem a měla by být, vedle samotných výnosů z daní, v centru pozornosti.²⁰

Na klasifikaci daní existují nejrůznější pohledy. Nejužívanější rozdělení daní je na **daně přímé a nepřímé**. K tomuto členění dochází na základě posouzení, zda je v procesu výběru daně využito prostředníka – plátce daně. Jinými slovy dochází k dělení podle vazby na důchod poplatníka daně. Daň klasifikovanou jako přímou platí poplatník rovnou správci daně. Nepřímou daň odvádí správci plátce daně, který tuto vybral od poplatníka, ať již v ceně zboží, služby anebo srážkou z výplaty důchodu. Jinak řečeno, daně přímé platí poplatníci na úkor svých důchodů a nemohou je přenést na jiný subjekt. U nepřímých daní plátce neodvádí daň z vlastního důchodu, ale dochází k uvedenému

¹⁹ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka, VÍTKOVÁ, Jana. Daňový systém ČR 2010. Praha: VOX, 2010, 355 s. ISBN 978-808-6324-869

²⁰ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

přenesení. Obecně je výběr daní přímých spojen s většími administrativními náklady a vyvolává více ekonomické neefektivnosti než daně nepřímé.

Třídít daně je rovněž možno **podle objektu**, na který jsou uloženy. Hlavními takovými jsou důchody, spotřeba a majetek. Mluvíme pak o daních po řadě důchodových, spotřebních a majetkových. Další daní, která se ale týká dob spíše minulých, je daň paušální neboli daň z hlavy. V tomto případě dochází ke zdanění prosté fyzické existence. Současným příkladem možné daně z hlavy by mohl být poplatek z komunálního odpadu.

Podle ohledu k **platební schopnosti** poplatníka se daně dělí na **osobní** a daně „**na věc**“ (latinsky „in rem“). V případě osobní daně dochází, jak název napovídá, k zohlednění platební schopnosti – příkladem jsou daně důchodové placené fyzickými osobami. Daň „in rem“ je neadresná a poplatníkova platební schopnost nebere v úvahu, zahrnuje většinu ostatních daní – SPD, DPH, apod.

Národohospodářsky významný je způsob třídění daní, při němž využíváme jako klasifikačního kritéria **druhu použité sazby**. Důvodem důležitosti z hlediska celého hospodářství je jednak vliv druhu sazby na výši výnosů v případě inflačního vývoje a je jím i vliv na hospodářský cyklus. Podle tohoto členění dělíme daně na ty – „**k hodnotě**“ (latinsky „ad valorem“) a na **specifické**. U prvního druhu se použitá sazba mění spolu se změnami hodnoty zdaňovaného objektu, tj. změnou ceny (příkladem je DPH). Druhý typ sazby je navázán nikoliv na hodnotu, potažmo cenu, ale na množství fyzických jednotek zboží, služby nebo vlastněného majetku (příkladem je daň silniční). V případě růstu inflace dochází i k růstu výnosu z daně prvního zmíněného typu – tedy „ad valorem“. ²¹

Ve stručnosti zmíním poslední dva užívané typy klasifikace daní. U prvního dochází ke třídění podle **charakteru veličiny**, z níž se daň platí. Pokud je objektem daně stavová veličina, zjišťovaná k určitému dni a reflektující množství, zásobu či stav (například množství zboží na skladě), hovoříme o **dani kapitálové**. Příkladem je daň z majetku, dědická a darovací daň aj. Pokud je v popředí zájmu toková veličina – produkt, důchod, spotřeba atd., zjišťována za určitý časový interval (měsíc, rok, apod.) pojednáváme o **běžné dani**. Ve vazbě na výčet tokových veličin pak mluvíme o dani důchodové, spotřební apod. ²²

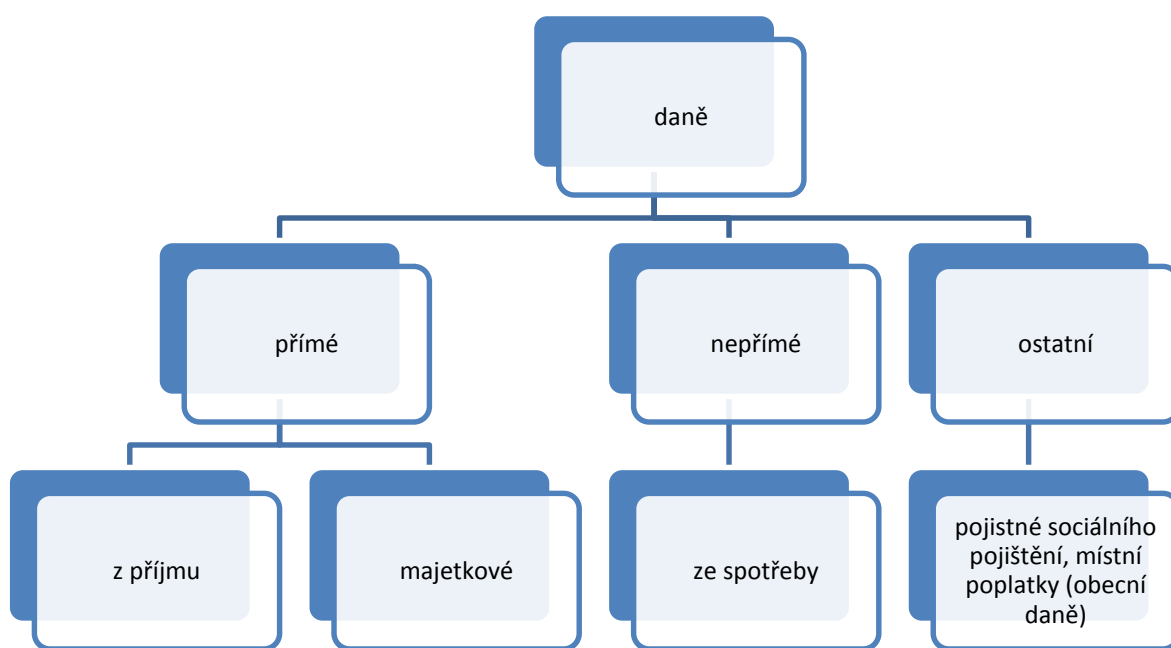
²¹ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

²² KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2

1.2.1 Daně ukládané v ČR

Výše zmíněného možného třídění daní využiji k popisu daňového systému České republiky, který je výrazně podobný systémům většiny vyspělých zemí, zejména evropským.²³ Úvodem je záhodno zmínit, že zvolená daň nemusí striktně spadat do určitého typu třídění, ale mnohdy lze dělit podle různé logiky.

Obrázek 1: Daňová soustava ČR



Zdroj: Vančurová A., Václavová L., 2012, *Daňový systém ČR 2010*. Vlastní zpracování

1. 2. 1. 1 Přímé daně

Tento typ daní českého daňového mixu lze ve stručnosti charakterizovat jako adresné, „viditelnější“ a spravedlivější oproti nepřímým daním. Díky adresnosti přímých daní je reálné postihnout, ať už pozitivně (např. podpora sociálně znevýhodněných skupin) či negativně (např. postih občanů využívajících nějakého škodlivého faktoru), určitou skupinu občanů. Větší „viditelnost“ přímých daní oproti daním nepřímým, které jsou součástí cen, vede k intenzivnějším reakcím na změny sazeb. Jinými slovy přímé daně jsou lidmi více pociťovány. Příčinou lepšího vyhovění principu spravedlnosti je výše zmíněná adresnost. Přímé daně nemají samozřejmě jen uvedená pro, ale také svá proti. Jednak negativně působí na nabídku práce – snižují ji. Analogické je to i se

²³ NAHODIL, František. Veřejné finance v České republice. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5

zdaněním úspor, které jsou však hybnou silou zdravého ekonomického vývoje. Stejně jako u většiny ostatních zemí i v České republice jsou z přímých daní nejvýznamnější ty důchodové, neboli daně z příjmu.²⁴

Daně z příjmu

Název této skupiny daní je poněkud nešťastným. Fakticky je zdaňován spíše zisk a nikoliv příjem. Povaha českého daňového systému nabízí logické rozdělení této daně na dvě – daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Obě zmíněné jsou upraveny v rámci jednoho zákona. V celkovém součtu tvoří po několik let stabilní procentuální část²⁵ z celkových daňových příjmů veřejného rozpočtu a je jednou z jeho nejdůležitějších součástí.²⁶

Daň z příjmu fyzických osob (DPFO) je univerzální daní. Výpočet probíhá prostřednictvím základu daně, sníženého o nezdánitelnou část a odečitatelné položky. Daň je uvalena na příjmy zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Zaměstnancům je strhávána „rukou“ zaměstnavatele. Osoba samostatně výdělečně činná ji odvádí skrze zálohy a její povinností je každoroční podání daňového přiznání s vyúčtováním této daně. Plátce daně má možnost odečtení standardních slev na dani – základní sleva, sleva na manželku apod.²⁷

Nejčastější požadavky kladené na DPFO jsou následující. Prvním je důraz na výnosnost daně – funkce fiskální. Dále je prostředkem redistribuce důchodů od bohatších, směrem k chudším – redistribuční funkce. V poslední řadě by také měla motivovat poplatníka k žádoucímu chování – například ve smyslu jeho dobročinnosti, apod.²⁸

V důsledku uvědomělých snah o podporu podnikatelských aktivit je dlouhodobým trendem nejen ČR, ale také celé EU, snižování významu daně **z příjmu právnických osob (DPPO)**. U nás k uvedenému dochází konkrétně počínaje rokem 2003. Předmětem této daně jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem u právnických osob. U nepodnikatelských subjektů převládají příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosažení zisku. Každoročně jsou právnickými osobami placeny zálohy. S ročním zpožděním dochází k podávání daňových přiznání s vyúčtováním daně z příjmů. Plátce

²⁴ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

²⁵ Daně z příjmu tvoří v souhrnu stabilně okolo 27 %

²⁶ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

²⁷ NAHODIL, František. Veřejné finance v České republice. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5

²⁸ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

daně si vybírá mezi rovnoměrným a zrychleným odepisováním. Nabízí se i využití až desetiletých daňových prázdnin – podmínkou je rozsáhlá investice.²⁹

Majetkové daně

Příjem z majetkových daní je vzhledem k celkovým daňovým příjmům minimálním, proto mu budu věnovat odpovídající pozornost. Tyto daně se člení na všeobecné a výběrové. Prvních zmíněných je využíváno málo. Klasickým příkladem výběrové daně je daň z nemovitosti.³⁰

Výčet daní, které jsou podskupinou majetkových daní je následující. Specifickou **daní z nemovitosti** jsou zatíženy pozemky a budovy. **Silniční daň** se týká vozidel určených či používaných výlučně k podnikání. **Daň dědická a darovací** je jednorázovou daní, vyměřovanou při bezúplatném převodu majetku. Při úplatném převodu nemovitosti používáme jinou jednorázovou daň – **daň z převodu nemovitosti**.

1. 2. 1. 2 Nepřímé daně

Z pohledu harmonizace daňových systému v rámci EU jsou nepřímé daně nejdále.

Daň z přidané hodnoty (DPH)³¹

Je harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie. Naprostá většina zdanitelného plnění v České republice, jakou je dodání zboží, poskytování služeb, převod nemovitostí a rovněž dovoz zboží ze zahraničí podléhá právě DPH. Existuje základní a snížená sazba této daně. Většina zboží a služeb spadá do první kategorie – základní sazby daně. Snížená sazba pak zahrnuje např. potraviny, léky, tiskoviny, hromadnou pravidelnou osobní dopravu, pohřební služby, vodné a stočné, apod. V současnosti se příjmy z DPH výraznou mírou podílí na celkových daňových příjmech.³²

Osoby, jejichž roční obrat přesáhne 1 milion Kč, se jsou povinny registrovat. Daň se následně platí, v závislosti na obratu plátce daně měsíčně či čtvrtletně. Osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží probíhá s tím, že vývozce má nárok na uplatnění daně na vstupu. Po roce 2005 se pro podnikatele výrazně snížila finanční náročnost

²⁹ NAHODIL, František. Veřejné finance v České republice. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5

³⁰ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

³¹ NAHODIL, František. Veřejné finance v České republice. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5

³² Jedná se přibližně o čtvrtinu z celkových daňových příjmů.

importu do ČR. Počínaje tímto rokem totiž není daň z dovozu vybírána prostřednictvím celní správy do 10 dní po dovozu, ale je až součástí daňového přiznání, podávaného 25. den po skončení zdaňovacího období.

Spotřební daň (SPD)³³

Stejně jako v případě DPH i u selektivní spotřební daně dochází k harmonizaci s příslušnými směrnicemi EU. Spotřební dani podléhá pět komodit zboží – minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky. Výnosy ze spotřební daně jsou o něco menší než z DPH, i tak však v současnosti tvoří podstatnou část daňových příjmů veřejného rozpočtu.³⁴ Daně jsou stanoveny pevnými sazbami, s výjimkou cigaret, kde se jedná o kombinaci pevné sazby a procentuální částky z konečné maloobchodní ceny. Splatnost daně nastává v momentě, kdy je zboží uvedeno do volného daňového oběhu, tedy když opustí registrovaný daňový sklad. Zdaňovacím obdobím je horizont jednoho kalendářního měsíce. Daň je splatná do 40. dne po skončení tohoto období, pokud není stanoveno jinak. Spotřební daň z tabákových výrobků je odváděna prostřednictvím tabákových nálepek.

Clo je ve své podstatě neúvěrovým rozpočtovým příjmem a specifickou daní ze spotřeby. Jedná se o povinnou platbu spojenou s přechodem zboží přes hranice státu. Cla jsou v rámci EU regulována celním kodexem EU a celní politika Unie je tak jednotná.³⁵

Mezi nepřímé daně se řadí i **daně ekologické** mající charakter spotřebních daní s určitými svými specifiky. Patří sem daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.³⁶

1. 2. 1. 3 Ostatní daňové příjmy

Tato skupina daní je spíše doplňkového charakteru, nicméně její součástí je i nejvydatnější typ daní v České republice – pojistné na sociální pojištění. Tato platba tvoří okolo 40 % všech daňových příjmů. V České republice je složena z pojistného na důchodové pojištění, veřejného zdravotního pojištění a z nemocenského pojistného.³⁷

³³ NAHODIL, František. Veřejné finance v České republice. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5

³⁴ Konkrétně pro 2011 se na celkových daňových příjmech podílela 14 %.

³⁵ NAHODIL, František. Veřejné finance v České republice. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5

³⁶ PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance: úvod do problematiky. 4. Vydání. Praha: ASPI, 2008, 579 s. ISBN 978-80-7357-358-4

³⁷ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0

1. 2. 2 Rozpočtové určení daní s důrazem na spotřební daň

K nejpodstatnějším příjmům veřejných rozpočtů patří tzv. běžné příjmy, jejichž nejdůležitější součástí jsou příjmy daňové. Z důvodu významnosti daní by měl stát dbát jednak na jejich důsledné vybírání, a také na určení dalšího zacházení s takto podstatnou sumou finančních prostředků. Problematika určení dalšího nakládání s vybranými daněmi nese své vlastní označení – rozpočtové určení daní (neboli daňové určení). Daňové určení stanovuje, jakému veřejnému rozpočtu příslušná daň (případně její část) ze zákona plyne. Podle toho, zda tyto veřejné příjmy náleží státu nebo územní samosprávě, je můžeme členit na:

- **státní** – plynou do státního rozpočtu nebo do státních mimorozpočtových fondů
- **územní samosprávy** – plynou do rozpočtů, případně mimorozpočtových fondů jednotlivých stupňů územní samosprávy (včetně článků na municipální či regionální úrovni).

Zákon dále stanovuje, jakému rozpočtu vybraná daň náleží. Dle tohoto kritéria rozlišujeme daně:

- **svěřené** (neboli výlučné) – jejich celý výnos plyne do určitého rozpočtu (například některé plynou do rozpočtu státního, jiné do obecního). Příkladem je daň z nemovitosti,
- **sdílené** – rozdělení výnosu z těchto daní mezi státní rozpočet a rozpočty příslušných úrovní je předem stanoveno zákonem. Příkladem je DPH, DPFO ze závislé činnosti.

Rozdělení na daně svěřené a sdílené je důležitým zejména z pohledu obcí.³⁸

Ve vývoji rozpočtového určení daní existují důležité mezníky. Pro naše účely prozatím zmíním nejpodstatnější z nich, ke kterému došlo v roce 2001. Jednak v souvislosti s úvahami o začlenění dalšího článku do soustavy veřejných rozpočtů a rovněž ve snaze o eliminaci nerovnoměrného rozložení daňových příjmů mezi jednotlivé obce.

³⁸PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance: úvod do problematiky. 4. Vydání. Praha: ASPI, 2008, 579 s. ISBN 978-80-7357-358-4

Rozpočtové určení spotřební daně

Jak již bylo zmíněno v pojednání o spotřební dani, zahrnuje tato daň z minerálních olejů, daň z tabákových výrobků a daň z alkoholu. S výjimkou daně z minerálních olejů je výnos spotřebních daní určen výhradně do státního rozpočtu. V případě daně z minerálních olejů náleží 90,9 % výnosu daně státnímu rozpočtu a 9,1 % náleží Státnímu fondu dopravní infrastruktury (SFDI).³⁹

Státní fond dopravní infrastruktury je právnickou osobou podřízenou Ministerstvu dopravy České republiky. Tento mimorozpočtový fond používá svých příjmů ve prospěch rozvoje, výstavby, modernizace a údržby silnic a dálnic, železnic a vnitrozemských vodních cest.⁴⁰ Dalšími příjmem fondu je celý hrubý výnos ze silniční daně, výnosy z dálničních poplatků a příspěvky ze státního rozpočtu či privatizačních programů.

1.3 Spotřební daň z minerálních olejů

Je nejdůležitější skupinou spotřebních daní z hlediska příjmů pro veřejný rozpočet České republiky. Na komodity této skupiny se vztahuje stejná legislativa i charakteristiky jako na ostatní spotřební daně.⁴¹

1.3.1 Minerální oleje jako předmět spotřebních daní⁴²

Minerální oleje jsou právem nejkomplikovanějším předmětem spotřební daně. Důvodem pro složitost je několik následujících faktorů:

- minerální oleje představují nejpočetnější skupinu,
- předmětem daně jsou jednak samotné výrobky, ale i jejich směsi a rovněž směsi s jinými výrobky,
- nepřehlednost jejich popisu v samotných zákonech, kde jsou mnohdy uváděny pouze pod nomenklaturami a chybí jejich „slovní“ pojmenování,
- jsou předmětem zdanění pouze v případě konkrétního použití – jedná se zpravidla o využití pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla.

³⁹ Státní závěrečný účet za rok 2011 [online]. 2013, 17. 10. 2013 [cit. 2013-10-17]. Dostupný z WWW:

<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpocetu/2011/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2011-2068>

⁴⁰ zákon č. 104/2000 Sb. o Státním fondu dopravní infrastruktury

⁴¹ ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. Spotřební daň z pohonných hmot v České republice [online]. 2010, listopad [cit. 2013-10-23]. Dostupný z WWW: <http://libinst.cz/data/studie.pdf>

⁴² SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer, 2009, 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7

1. 3. 2 Plátcí spotřebních daní z minerálních olejů⁴³

Dle zákona vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v následujících situacích:

- v případě, že osoba použije či prodá jakýkoliv výrobek pro pohon motoru s výjimkou olejů, které jsou předmětem daně ze zemního plynu,
- použitím či prodejem aditiv do minerálních olejů,
- použitím či prodejem oleje s nižší sazbou daně pro účel, kterým náleží jiná (vyšší) sazba daně, stává se plátcem daně a bude ji muset tzv. „doplatit“,
- v případě prodejem či bezúplatným předáním, popř. použitím odpadního oleje, který nebyl zdaněn, pro pohon motorů nebo výrobu tepla,
- a další situace.

1. 3. 3 Dopady spotřební daně z minerálních olejů

Jak již bylo zmíněno v subkapitole nadměrné daňové břemeno, trhy s minerálními oleji, z nichž majoritní příjem pro veřejné rozpočty pramení z pohonných hmot, proto budu dále pojednávat o těchto, se vyznačují neelastickou poptávkou. Nízká elasticita vyplývá zejména z charakteru spotřeby pohonných hmot do motorových vozidel, která je, zejména v krátkém období, velmi obtížně zastupitelná. Existence substitutů je řídká a převážně nepřímého charakteru (MHD, apod.). Kvůli těmto skutečnostem se spotřebitelům dostává pouze malého prostoru, jak se spotřební dani vyhnout a zároveň zachovat dosavadní způsob uspokojování potřeb z onoho produktu. Musí proto zvýšení ceny akceptovat a zaplatit jej. Díky tomu jsou výnosy z daně velmi dobře odhadnutelné a tvoří stabilní příjem veřejného rozpočtu. Největším dílem se pak na výnosech ze spotřební daně z minerálních olejů podílí motorová nafta – zhruba 60 %.⁴⁴

1. 3. 4 Specifická situace na trhu motorové nafty v segmentu nákladní silniční přepravy⁴⁵

Jelikož je zhruba 60% podíl objemu motorové nafty spotřebován segmentem silničních dopravců – přeprava osob i nákladu, bude tomuto segmentu a jeho specifikům věnována náležitá pozornost.

⁴³ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer, 2009, 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7

⁴⁴ ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. Spotřební daň z pohonných hmot v České republice [online]. 2010, listopad [cit. 2013-10-23]. Dostupný z WWW: <http://libinst.cz/data/studie.pdf>

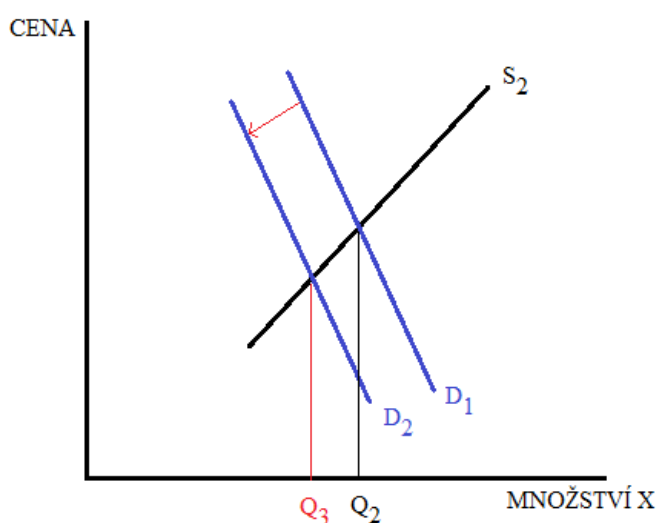
⁴⁵ ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. Spotřební daň z pohonných hmot v České republice [online]. 2010, listopad [cit. 2013-10-23]. Dostupný z WWW: <http://libinst.cz/data/studie.pdf>

Pro oblast spotřebitelů, kteří motorové nafty využívají za účelem podnikání, však podmínky uvedené v předchozí kapitole ne zcela platí. V případě, že mezinárodní dopravci či subjekty s přístupem na zahraniční trh nejsou vázány na spotřebu motorové nafty na území jednoho státu, nemůžeme hovořit o neelastické poptávce. Naopak motorová nafta z různých zemí Evropy se pak stává dokonalým substitutem. Vzhledem ke skutečnosti, že tito spotřebitelé se v rámci podnikání často pohybují v mezinárodní silniční síti, vybírají si pouze podle ceny produktu. Z důvodu rozdílného nastavení sazeb spotřebních daní v jednotlivých státech, přetrvávají na trzích pohonných hmot odlišnosti, zatímco na trzích obchodovatelných statků bez intervencí státu by docházelo k arbitrážím a následnému vyrovnávání tržních cen.

V zemi A dojde ke zvýšení spotřební daně z motorové nafty, tím si správce daně slibuje vyšší inkaso a navýšení příjmu veřejného rozpočtu. V případě, že ale u spotřebitelů, či alespoň jejich části existuje možnost zdraženou motorovou naftu substituovat tou zahraniční, což v případě mezinárodních silničních dopravců není problém, dochází k přesunu této části poptávky na zahraniční trhy.

Následující grafy demonstrují výše uvedenou praxi. V grafu č. 9 je uvedené vyjádřeno posunem křivky D_1 do polohy D_2 , což má za následek nižší spotřebovávané množství motorové nafty – posun z Q_2 na Q_3 . Výsledná výše daňového výnosu nyní činí Q_3 litrů nafty násobeno jednotkovou spotřební daní t .

Graf 9: Přesun poptávky do zahraničí

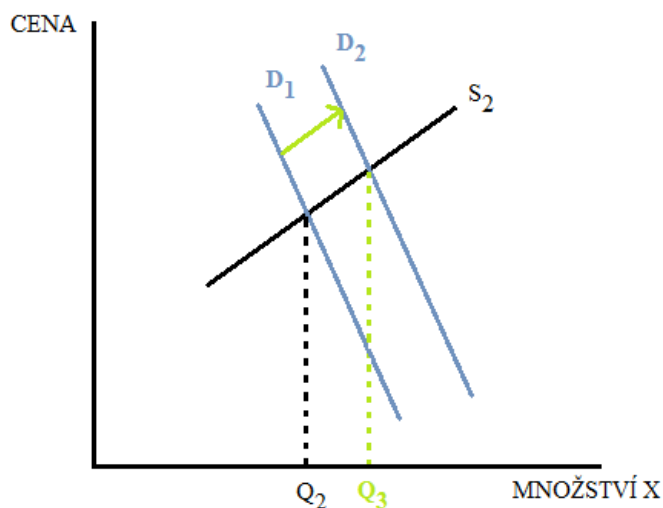


Zdroj: Ševčík M., Rod A., Spotřební daň z pohonných hmot v České republice. Vlastní zpracování

Na zahraničním trhu B (graf č. 10), kde je cena nafty díky nižší sazbě rovněž nižší, dochází naopak k růstu poptávky – posun z D_1 do polohy D_2 . Výsledkem je vyšší

spotřebované množství motorové nafty – tj. Q_3 , které se sebou přináší vyšší výnos z daně (Q_3 nafty násobeno jednotkovou spotřební daní t) oproti původní situaci (Q_2). Je zřejmé, že země B na zvýšení sazby spotřební daně v zemi A „vydělá“ vyšší daňovým výnosem.

Graf 10: Přísun nové poptávky ze zahraničí



Zdroj: Ševčík M., Rod A., Spotřební daň z pohonných hmot v České republice. Vlastní zpracování

V případě ČR s její geografickou polohou a strukturou ekonomiky, která z ní činí důležitý nákladní, vyskladňovací a tranzitní prostor silniční nákladní dopravy v Evropě, není maximalizace sazby spotřební daně optimálním řešením. Celkový objem silniční nákladní dopravy na území České republiky vytváří obrovský potenciál pro inkaso spotřební daně.

2 Analytická část

2.1 *Analýza vývoje právního rámce v oblasti spotřební daně se zaměřením na spotřební daň z minerálních olejů v ČR v letech 1989-2012*

Předmětem této kapitoly bude analýza vývoje právního rámce pro spotřební daň z minerálních olejů. Právní ukotvení SPD je pro výši výnosů klíčové. Jednak jsou v rámci legislativy stanoveny samotné sazby daně, od kterých se výše výnosů odvíjí, a důležitá je i eliminace případných mezer v zákoně, které by dávaly prostor pro daňové úniky.

Nejdříve se budu zabývat porevolučními snahami o vytvoření nové daňové soustavy České republiky – tedy daňovou reformou po roce 1989. Dále se budu věnovat zákonům, které rozhodujícím způsobem ovlivnily spotřební daň a její inkaso. Prvním takovým je zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který byl mnohokrát novelizován. K jeho zrušení došlo až k 1. 1. roku 2004, kdy nabyl účinnosti zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který znamenal zásadní změnu ve SPD, a to jak v oblasti hmotně-právní, tak i ve správě daně. Od tohoto data je správcem daně výhradně Celní správa. Zákon byl mnohokrát novelizován, nicméně je v současnosti stále platným. Jeho nejpodstatnější novelou, která citelně změnila výši sazby SPD z minerálních olejů je zákon č. 59/2010.

2.1.1 **Daňová reforma v ČR po roce 1989**

V souvislosti s okolnostmi roku 1989 počaly intenzivní přípravy na radikální daňové reformě. Výsledkem bylo zavedení nové daňové soustavy k 1. 1. 1993. Hlavní snahou současné daňové soustavy České republiky je zajištění rovného přístupu ke zdanění vůči různým subjektům, tzn. fyzickým nebo právnickým osobám, tuzemcům nebo cizozemcům.⁴⁶

Cíle, které si daňová reforma vytyčila, byly náročné. V celkovém souhrnu se dokonce některé vylučovaly a jejich současné splnění bylo prakticky nemožné. A to je hlavní důvod pro stále pokračující proces oprav daňové reformy a časté novelizace daňových zákonů. Pro lepší představu složitosti a nesplnitelnosti reformy z porevolučního období uvádím její cíle. Nejprve bylo třeba z daňového systému odstranit prvky třídní diskriminace z let 1948-1990. Dále mělo být posíleno optimální respektování daňových zásad (hlavně spravedlnosti a schopnosti platit daň), fiskální výtěžnosti, neutrality

⁴⁶ PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance: úvod do problematiky. 4. Vydání. Praha: ASPI, 2008, 579 s. ISBN 978-80-7357-358-4

v působení na rozhodování ekonomických subjektů o alokaci zdrojů, právní perfektnosti, korektnosti, daňové jistoty a administrativní proveditelnosti spolu s minimální administrativní náročností a minimalizací nákladů na správu a výběr daní. Rovněž mělo dojít k přiblížení konstrukce daní a daňového zatížení stavu v zemích Evropské unie. Proces harmonizace s EU je však během na dlouhou trať. Více či méně probíhá od počátku této reformy a dá se očekávat, že nějakou dobu ještě probíhat bude.⁴⁷

Celková koncepce daňové reformy byla prvně zpracována federálním ministerstvem financí ve spolupráci s ministerstvy financí obou republik a schválena usnesením vlády České a Slovenské Federativní republiky č. 532/1990 ze dne 2. 8. 1990. Věcná náplň daňové reformy byla poté projednána na zasedání Finanční rady České a Slovenské federativní republiky dne 22. 4. 1991, kde byla potvrzena nutnost legislativní úpravy nepřímých daní na federální úpravy a rovněž vytvoření nové daňové soustavy s účinností od 1. 1. 1993.⁴⁸

Rok 1992 představuje druhou etapu daňové reformy. Během tohoto období došlo ke schválení podstatného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Na jeho základě došlo k vymezení daní, které měly tvořit novou daňovou soustavu. Zároveň bylo stanoveno, že lze ukládat pouze daně určené zmíněným zákonem a žádné jiné. Tím došlo k vytvoření nového modelu daňové soustavy podle zcela odlišné struktury, než jaká byla v posledních desetiletích té doby obvyklá. V rámci zákona se uplatnila dvě kritéria členění daní – přímé a nepřímé daně vycházející z předmětu daně. Přímé daně se dále dělily na daně důchodové a majetkové. Nepřímé na všeobecnou a selektivní spotřební daň.⁴⁹

Přijetí tohoto zákona bylo zcela jistě nejdůležitějším kvalitativním mezníkem ve vývoji našeho daňového zákonodárství a prvním stavebním kamenem daňové soustavy, kterou máme dnes. Díky všem těmto faktorům došlo i k prvotním krokům v harmonizaci naší daňové soustavy se státy Evropského společenství.

2. 1. 2 Analýza vývoje zákonů o spotřební dani se zaměřením na spotřební daň z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2012

K 1. 1. 1993 došlo k zavedení spotřebních daní do daňové soustavy České republiky.

⁴⁷ PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance: úvod do problematiky. 4. Vydání. Praha: ASPI, 2008, 579 s. ISBN 978-80-7357-358-4

⁴⁸ Federální shromáždění České a Slovenské Federativní republiky 1990-1992. Dostupné z WWW: http://www.psp.cz/eknih/1990fs/tisky/t1418_02.htm

⁴⁹ GRÚŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2004, 307 s. ISBN 80-7201-474-9

Zákon č. 587/1992 Sb.

Režim těchto daní byl nejdříve upravován zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který byl mnohokrát novelizován. Je tvořen třemi částmi. Část první zahrnuje vymezení pojmů, plátce, předmět daně, popis vzniku daňové povinnosti, stanovení základu a sazby daně. Rovněž se zaměřuje na možnost osvobození od daně, nárok na vrácení daně apod., vše v obecné rovině. Druhá část se již věnuje konkrétním typům komodit a náležitostem jejich zdanění. Jelikož je spotřební daní zatíženo pět oblastí výrobků – uhlovodíková paliva a maziva, líh a lihoviny, pivo, víno a tabákové výrobky, jsou tyto pro větší přehlednost rozděleny do jednotlivých hlav a řešeny odděleně. Z předmětu této práce, zabývající se minerálními oleji vyplývá, že pozornost bude upřena, kromě obecné části, hlavně na část zákona, která se věnuje konkrétně této komoditě – tedy na první hlavu. Třetí část zákona se zabývá přechodnými a závěrečnými ustanoveními.⁵⁰

Hlava I – Daň z uhlovodíkových paliv a maziv

Plátcí daně jsou všechny osoby (právnícké i fyzické), které vybrané výrobky na území našeho státu vyrábějí, má jim být propuštěn jejich vývoz či dovoz nebo je osvobozené od daňové povinnosti vyskladní. Správa hmotných rezerv může být plátcem daně v případě, že jde o uhlovodíková paliva a maziva, která nejsou určena pro vlastní spotřebu a jsou předmětem hospodaření.

Předmětem daně jsou automobilové benziny, motorové nafty (s výjimkou bionafty), letecké pohonné hmoty, směsi paliv a maziv, technické benzíny, ropné destiláty z primární destilace nebo krakování ropy, upravené uhlovodíkové produkty získané jako vedlejší produkt při těžbě zemního plynu nebo ropy, pro případ použití jakožto pohonné hmoty. Dále jsou to petroleje, automobilové a letecké motorové a převodové oleje, automobilová plastická maziva a zkapalněný a stlačený plyn v případě využití pro pohon motoru (s výjimkou bioplynu). Předmětem daně jsou rovněž směsi paliv a maziv s jinými látkami. Dani nepodléhají pouze paliva a maziva, která již byla zdaněna či pokud podíl jiných látek ve směsi přesahuje 15 % jejího objemu, anebo směs není používána jako pohonná hmota.

Daňová povinnost vzniká za těchto okolností - při tuzemské výrobě dnem vyskladnění od výrobce, při dovozu vzniká nárok státu na clo, při osvobození od daně

⁵⁰ Zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=587&r=1992>

pro účely stanovené zákonem a jejich následném vyskladnění pro účely jiné než stanovené, pro výrobky, u kterých bylo uplatněno vrácení daně za určitých podmínek, ale tyto nebyly dodrženy. Daňová povinnost vzniká i dnem zúčtování ztrát na majetku na vrub účtu mank a škod v systému podvojného účetnictví nebo dnem zapsání snížení zásob ve skladové evidenci v systému jednoduchého účetnictví v případě, že škoda nebo manko vznikly před vznikem daňové povinnosti. Speciálně u uhlovodíkových paliv a maziv vzniká daňová povinnost navíc dnem vyskladnění nezdaněných paliv a maziv Správou hmotných rezerv pro jiné subjekty.

Základem daně je množství paliv a maziv (vyjádřeno v tunách čisté hmotnosti), u nichž vznikla daňová povinnost. Výjimkou jsou stlačené plyny pro pohon motorů – zde je základem množství vyjádřené v m³ při normálním tlaku a teplotě.

Sazby daně dle zákona č. 587/1992 Sb. jsou znázorněny v následující tabulce:

Tabulka 1: Sazby spotřební daně pro uhlovodíková paliva a maziva dle zákona č. 587/1992 Sb.

Číselný kód Nomenklatura celního sazebníku	Uhlovodíková paliva a maziva	Sazba daně
2710	Automobilové benziny a letecké pohonné hmoty s obsahem olova do 0,013 g/l	9 390 Kčs/t
	Automobilové benziny a letecké pohonné hmoty s obsahem olova nad 0,013 g/l	10 800 Kčs/t
	Technické benzíny	0 Kčs/t
	Motorové nafty (s výjimkou bionafty) a petroleje	8 250 Kčs/t
	Směsi paliv a maziv používané jako pohonná hmota (s výjimkou směsí s benzínem)	8 250 Kčs/t
	Ropné destiláty z primární destilace nebo krakované ropné suroviny používané jako pohonná hmota	8 250 Kčs/t
	Upravené uhlovodíkové produkty získané jako vedlejší produkt při těžbě zemního plynu nebo ropy používané jako pohonná hmota	8 250 Kčs/t
	Automobilové a letecké motorové a převodové oleje a automobilová plastická maziva	0 Kčs/t
2711	Zkapalněné ropné plyny používané jako pohonná hmota s výjimkou bioplynu	2 370 Kčs/t

	Stlačené plyny používané jako pohonná hmota s výjimkou bioplynu	2 Kčs/m3
--	---	----------

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 587/1992 Sb.

Od daně jsou osvobozeny výrobky z dovozu, na které se vztahuje osvobození od cla (s existencí jistých výjimek) a výrobky k určitému použití, například výrobky sloužící jako vzorky pro povinné zkoušky, hygienický dozor, opatření proti vzniku a šíření přenosných nemocí a nemocí z povolání, mimořádné opatření při epidemii aj. Pro případ paliv a maziv jsou od daně osvobozena rovněž taková, která jsou využívána jako pohonná hmota pro leteckou veřejnou přepravu osob a nákladu leteckým společnostem, které jsou členy Mezinárodního sdružení leteckých dopravců (IATA). Od daně jsou dále osvobozena paliva a maziva vyskladněná od výrobce směrem ke Správě hmotných rezerv s výjimkou paliv a maziv určených pro vlastní potřebu.⁵¹

***Zákon č. 136/1994 Sb.*⁵²**

Jedná se o novelu zákona č. 587/1992 Sb., týkající se barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a opatření s tímto související. Byly stanoveny konkrétní typy paliv a maziv, které musí být barveny a značkovány. Jsou jimi střední a topné oleje mající zákonem definované vlastnosti, vztahující se k destilaci, hustotě a viskozitě – přičemž je nutné splnění alespoň dvou z uvedených kritérií. Druhou skupinou postiženou novelou jsou mazací a ostatní oleje o jisté viskozitě a bodu vzplanutí – zde je nutné současné plnění obou vlastností.

***Zákon č. 353/2003 Sb.*⁵³**

Tento zákon vešel v platnost k 1. 1. 2004 a zásadně změnil systém spotřebních daní, a to jak v hmotně právní oblasti, tak ve správě daně – počínaje tímto datem vykonává správu daně výhradně Celní úřad, do konce roku 2003 správu daně vykonával finanční úřady a celní správa. Na rozdíl od stavu platného do konce roku 2003, kdy vznik daňové povinnosti znamenal rovněž povinnost daň přiznat a zaplatit došlo k přiblížení vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, co nejvíce místu spotřeby. Evropská unie se řídí zásadou, že spotřební daň je vybírána podle předpisů toho členského státu, ve kterém jsou výrobky (předmět spotřební daně) spotřebovány. Příjem ze spotřební daně je pak součástí

⁵¹ Zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=587&r=1992>

⁵² Zákon PSP ČR č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv. 1994. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=136&r=1994>

⁵³ Daně a právo v praxi. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2005, roč. 2005, č. 12.

příjmů tohoto členského státu. V souvislosti s transportem výrobků z místa výroby do místa spotřeby stoupá riziko daňových úniků. Z tohoto důvodu byl do českého právního řádu přijat režim podmíněného osvobození od daně, díky kterému je riziko daňových úniků sníženo. Tato novela vychází ze zkušeností při uplatňování zákona v praxi. Změny v ní obsažené jsou dvojího typu. Pro naše účely se jedná především o změny technicko - legislativní, reagující na zkušenosti z dosavadního průběhu při uplatňování zákona o spotřebních daních.

V obecné části zákona došlo k úpravě či doplnění definic některých pojmů. Příkladem je pojem „výroba“. Do okamžiku, kdy tato novela vešla v platnost, byl tento pojem řešen pouze výkladem. Na základě požadavků subjektů i správce daně se jeho definice přenáší do zákona. Ve znění předešlého zákona č. 587/1992 se, na rozdíl od novely, za výrobu považovala i změna ve vnější úpravě výrobku. Dle zákona č. 353/2003 se výrobou rozumí proces, při kterém vybraný výrobek vznikne, nebo z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně. Co se týče minerálních olejů, mají v tomto své specifikum – výrobou je i proces, kdy z minerálního oleje uvedeného pod určitým kódem nomenklatury vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury.

K podstatné změně došlo také v otázce podmíněného osvobození od daně. Dle novely je možné, aby vybrané výrobky, na něž je vztažen některý celní režim ještě před jejich propuštěním do volného daňového oběhu, bylo možno chápat za podmíněně osvobozené od daně (jedná se např. o režim aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení nebo o režimy s podmíněným osvobozením od cla). Ve znění předešlého zákona bylo možné umístit do daňového skladu pouze ty vybrané výrobky, které jsou z celních režimů propuštěny do volného daňového oběhu. Důsledkem této změny je možnost zpracování vybraných výrobků v zákonem vyjmenovaných celních režimech v daňovém skladu.

S novelou byly do zákona zavedeny další dva pojmy – statut daňový zástupce a daňový zástupce pro zasílání vybraných výrobků. První jmenovaný je subjektem se sídlem nebo místem pobytu v ČR, který zastupuje provozovatele daňového skladu se sídlem v jiném členském státě Evropské unie. Podstatou funkce daňového zástupce je ukončení dopravy vybraných výrobků a jejich uvedení do volného daňového oběhu – spojeno se zaplacením spotřební daně. Spolu s uvedeným bylo do zákona vloženo i ustanovení upravující povinnosti této osoby v oblasti vedení evidence. Druhým zmíněným subjektem je daňový zástupce pro zasílání vybraných výrobků. Tato osoba se

zabývá situacemi, kdy jsou vybrané výrobky, které již byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě, zasílány na daňové území ČR fyzickým osobám (osoby, které nejsou registrovány jako plátce DPH) v ČR. Zasílající osoby z jiných členských států, jsou povinny pověřit právě daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků, k zastupování v jednání se správcem daně. Tímto se daňový zástupce stává plátcem daně.

Novelou uvedené formy zajištění jsou následující – zajištění může být poskytnuto jednak složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízeného celním úřadem (rovnocenným ekvivalentem je jednak poskytnutí šeku, jehož proplacení je zaručeno bankou a také bankovní záruka či jiný dokument uznáný celním úřadem jako prostředek platby), nebo ručením (pokud bude osoba ručitele povolena celním ředitelstvím nebo úřadem).

Změny v části týkající se spotřební daně z minerálních olejů

Dosavadní zákon bral v potaz pouze směsi minerálních olejů s jinými výrobky, které byly používány pro pohon motorů. Z důvodu začínající výroby směsí využitelných pro výrobu tepla došlo k rozhodnutí, že takovéto mají být rovněž zdaněny. V návaznosti na tyto úvahy došlo k úpravě předmětu daně tak, aby v něm byly zahrnuty i tyto směsi.

V období po schválení novely byly do vyhlášky (č. 229/2004 Sb.), která povoluje daňové zvýhodnění směsí minerálních olejů s biopalivy, doplněny nové směsi. Do zákona se tedy nově promítá následující změna – daňové zvýhodnění nových směsí. Zvýhodnění bude probíhat formou vrácení daně – výsledné zdanění směsi se bude týkat jen složky uhlovodíkové nikoliv biosložky.

I u technických benzinů přináší novela podstatné změny. Do 30. Dubna 2004 byly uvedeny jako předmět daně se stejnou sazbou jako automobilové benziny. Při využití jiném než pro pohon motorů a výrobu tepla byly osvobozeny od daně. Od 1. 5. 2004 nesou jednak nové označení, tj. ostatní benziny, a byly přeřazeny z odstavce 1 § 45 zákona o spotřebních daních do odstavce 3 – prakticky z toho vyplývá, že při využití pro jiný účel než je pohon motoru a výroba tepla přestávají být předmětem spotřební daně. K tomuto došlo na základě žádosti některých výrobců skleněných baněk, kterým nyní vzniká nárok na vrácení spotřební daně u ostatních benzinů spotřebovaných pro výrobu tepla. Na straně správce daně však došlo ke ztížení kontroly.

Novela rozšiřuje i dřívější povinnost skladování zkapalněných ropných plynů pro pohon motorů výhradně v zásobnících pevně spojených se zemí i na zkapalněné ropné plyny pro jiné účely. Výjimkou jsou zkapalněné ropné plyny v tlakových nádobách

o hmotnosti náplně do 40 kg/kus a pro tyto se sníženou nebo nulovou sazbou daně, které byly koupeny či získány pro přímé použití, nikoliv pro další prodej. Stejně tak nařízení neplatí pro zkapalněné ropné plyny určené pro pohon motorů, pokud již byly uvedeny do volného daňového oběhu. Z praxe se ukázalo, že k omezení daňových úniků nestačí pouze zákaz vzájemného propojení zásobníku, ve kterých se skladují zkapalněné ropné plyny s odlišnou sazbou daně, ale musí být stanovena povinnost jejich technologického oddělení.

Novelou jsou rovněž řešeny ztráty minerálních olejů spojené s dopravou a skladováním. Podle dosavadních úprav byl správce daně oprávněn posoudit, zda ztráty vzniklé při dopravě, skladování a výrobě minerálních olejů odpovídají charakteru činnosti plátce a výši ztrát, které obvykle dosahují i jiní plátcí při obdobné činnosti. Novelou je oprávnění správce omezeno pouze na výrobní ztráty, protože vyhláškou Ministerstva průmyslu a obchodu, k jejímuž vydání bude tímto zákonem zmocněno, budou stanoveny celostátně platné normy ztrát minerálních olejů při dopravě a skladování.

Sazby daně jsou nyní stanoveny takto:

Tabulka 2: Sazby spotřební daně z minerálních olejů dle zákona č. 353/2003 Sb. k 1. 1. 2004

Kód nomenklatury	Minerální oleje	Sazba daně
2710	Motorové a technické benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. A) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	11 840 Kč/1000 l
	Motorové a technické benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. A) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
	Střední oleje, těžké plynové oleje a těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	9 950 Kč/1000 l
	těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	0 Kč/1000 l
2711	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t

	Stlačené plyny podle § 45 odst. 1 písm. h)	3 355 Kč/t
	Stlačené plyny podle § 45 odst. 1 písm. i)	0 Kč/t
	Stlačené plyny podle § 45 odst. 1 písm. j)	387 Kč/t

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona č. 353/2003 Sb.

Znázorněná tabulka ilustruje výše uvedené změny, které nastaly ve zdaňování minerálních olejů po přijetí zákona č. 353/2003. Došlo k přejmenování celé skupiny komodity, která je předmětem spotřební daně, z uhlovodíkových paliv a maziv na minerální oleje. Od toho se odvíjí i změny v názvu jejich jednotlivých druhů. Ve vývoji sazby můžeme pozorovat zvýšení oproti srovnávanému roku 1993.

S účinností k 1. 1. 2008 došlo změnou zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů k navýšení sazby u položky odpadních olejů z původních 0 Kč/1000 litrů na 660 Kč/1000 litr. Tato problematika je konkrétně předmětem části jedenácté ve zmíněné novele.

K podstatným nárůstům sazeb došlo od roku 2004 ještě jednou, a to v roce 2010 s novelou zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních č. 59/2010 Sb. Zvýšení proběhlo v rámci minerálních olejů nomenklatury 2710. Tuto změnu znázorňuje tabulka č. 3. Konkrétně došlo k navýšení sazby u bezolovnatého benzínu o 1 Kč – tedy z 11 840 Kč/1000 l na 12 840 Kč/1000 l. Ke stejnému absolutnímu zvýšení došlo i u motorové nafty – z 9 950 Kč/1000 l na 10 950 Kč/1000 l. U odpadních olejů došlo k navýšení spotřeby daně z původní 0 Kč/ 1000 l na 660 Kč/1000 l.

Tabulka 3: Sazby spotřební daně z minerálních olejů k 1. 1. 2010

Kód nomenklatury	Minerální oleje	Sazba daně
2710	Motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	<u>12 840</u> Kč/1000 l
	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
	Střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	<u>10 950</u> Kč/1000 l

	těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1000 l
2711	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t

Zdroj: Vlastní zpracování dle novely zákona č. 353/2003 Sb.

2.1.3 Analýza vývoje zákonů o rozpočtovém určení spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2012

Ve vývoji rozpočtového určení spotřební daně z minerálních olejů v období od roku 1993-2013 existují tři charakteristická období. Prvním je období od roku 1993-2000, druhým je interval let 2001-2004 a třetí období počalo rokem 2005 a stále trvá.

1993-2000

Rozpočtové určení spotřební daně bylo pro toto období upraveno zákonem České národní rady o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice č. 576/1990. Dle tohoto zákona náležel celý výnos spotřební daně státnímu rozpočtu po celé období. Zákon byl zrušen k 1. 1. 2001.

2001-2004

Důležitým mezníkem v rozpočtovém určení spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv byl právě rok 2001, kdy nabyl účinnosti nový zákon o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům č. 243/2000 Sb. Na základě tohoto zákona náleželo 80 % celostátního výnosu spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv státnímu rozpočtu a 20 % plynulo do Státního fondu dopravní infrastruktury. Pro zajímavost: co se týče spotřební daně s výjimkou spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv plynul její celý výnos i nadále do státního rozpočtu.

2005 – současnost

Rok 2005 představuje další mezník ve vývoji rozpočtového určení spotřební daně z minerálních olejů. Zákonem č. 1/2005 Sb. se mění zákon č. 243/2000 Sb.,

o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Nový zákon nabyl účinnosti k 3. 1. 2005 a změnil poměr výnosů ve prospěch státního rozpočtu. Nově připadá 9,1 % celostátního výnosu spotřební daně z minerálních olejů Státnímu fondu dopravní infrastruktury a zbytek náleží rozpočtu státnímu.

Tabulka 4: Rozdělení výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů v jednotlivých obdobích

Období	Státní rozpočet	Státní fond dopravní infrastruktury
1993-2000	100 %	neexistoval
2001-2004	80 %	20 %
2005-2013	90,9 %	9,1 %

Zdroj: Vlastní zpracování

2.2 *Analýza vývoje sazby a výnosů spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2013*

V této kapitole bude analyzován jednak vývoj skutečných výnosů SPD z minerálních olejů za období let 1993-2003, a také vývoj skutečných a očekávaných výnosů během let 2004-2012. K tomuto rozdělení sledovaného období jsem se uchýlila ze dvou důvodů. Přelom let 2003/2004 je ve vývoji spotřební daně z minerálních olejů nejvýraznějším mezníkem, kdy na základě zákona č. 353/2003 Sb. došlo s účinností k 1. 1. 2004 k převratným změnám jak v hmotně-právní oblasti, tak ve správě daně. Počínaje tímto datem je správcem výlučně Celní orgán. Druhým důvodem je nedostatek a špatná kvalita dat v oblasti predikovaných výnosů v letech 1993-2003. První dílčí období (tj. 1993-2003) se mi však z hlediska skutečných příjmu ze SPD z minerálních olejů nechtělo opomíjet, protože i v jeho rámci můžeme sledovat zajímavé změny inkasa, ovlivněné často jinými faktory, než jaké můžeme pozorovat ve druhém období. Rovněž se domnívám, že celková analýza skutečných výnosů za téměř dvacetileté období je jistě průkaznější, než by tomu bylo v pouhém období let 2004-2012.

V prvním období let 1993-2003 se zabývám vývojem inkasa ze spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv, které bylo ovlivněno různými faktory, nikoliv však změnou sazeb daně – tyto setrvaly pro prvních deset analyzovaných let na stejné úrovni. Odůvodnění konkrétních výraznějších změn ve vývoji inkasa je rovněž součástí kapitoly. Pro druhé období počínající rokem 2004 se vedle skutečných výnosů z této daně zabývám také predikovanými výnosy. Příčiny změn v inkasu i důvody pro možnou odchylku predikce od skutečnosti jsou diskutovány.

2.2.1 Vývoj skutečných výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2003

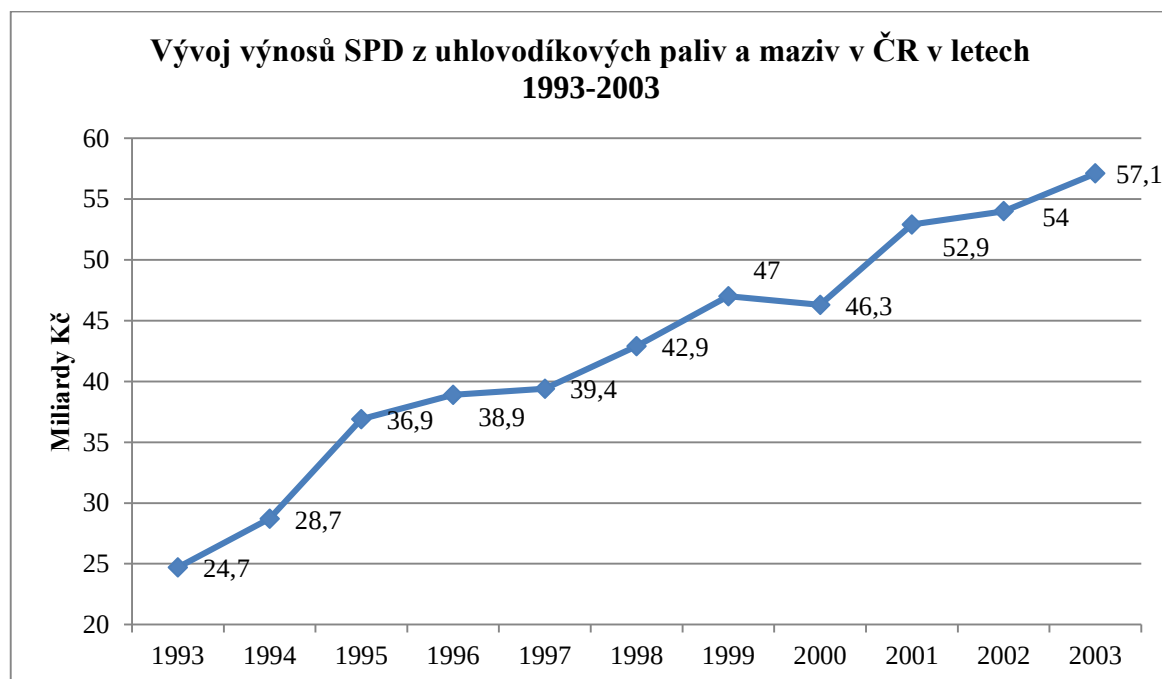
V této kapitole bude řešen vývoj skutečného inkasa ze spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv pro časový úsek 1993-2003. Během těchto let probíhal výběr daně pod patronátem finančních orgánů a Celní správy. Sazby spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv byly stanoveny na základě zákona č. 587/1992 Sb. a přetrvaly ve stejné výši po celé toto období. Jelikož v rámci prvního období nedošlo k žádným výrazným obecným hospodářským výkyvům – rozuměj celosvětovým hospodářským krizím, změnám v sazbě daně ani ve správě daně, řídil se vývoj inkasa z této komodity hlavně pohybem světových cen ropy a vztahem české koruny vůči dolaru, což ovlivnilo tuzemské ceny pohonných hmot.

Tabulka 5: Vývoj inkasa spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv v ČR v letech 1993-2003

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Inkaso z uhlovodíkových paliv a maziv (v mld. Kč)	24,7	28,7	36,9	38,9	39,4	42,9	47	46,3	52,9	54	57,1

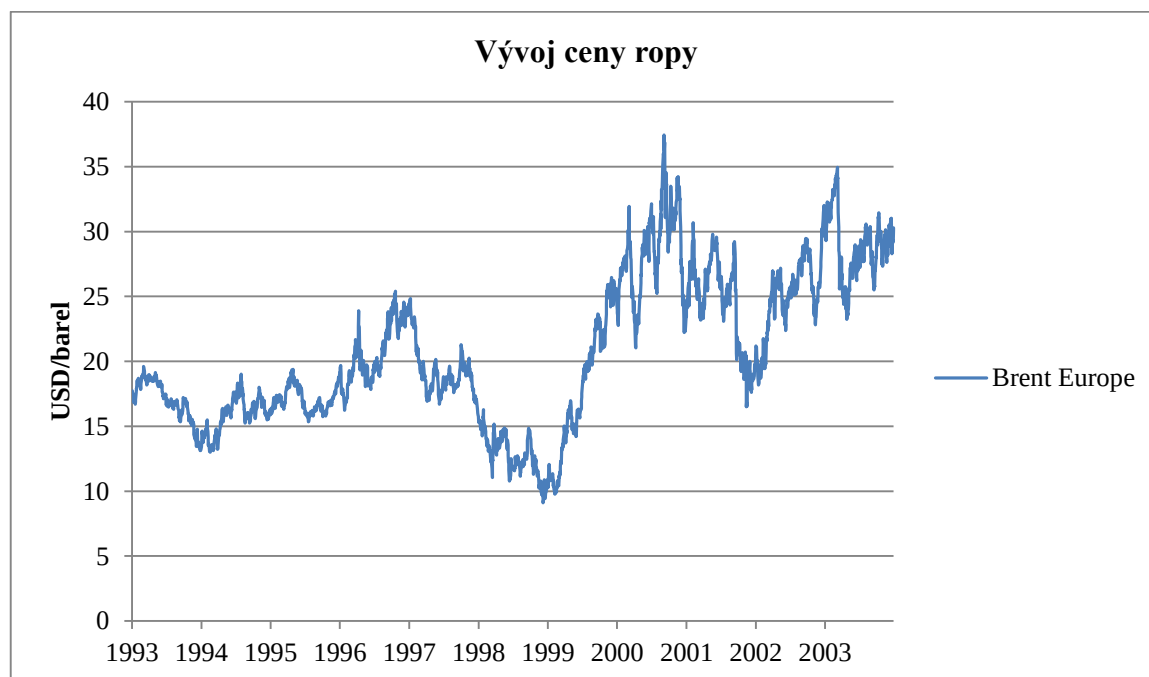
Zdroj: MFČR. Vlastní zpracování

Graf 11: Vývoj výnosů spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv v ČR v letech 1993-2003



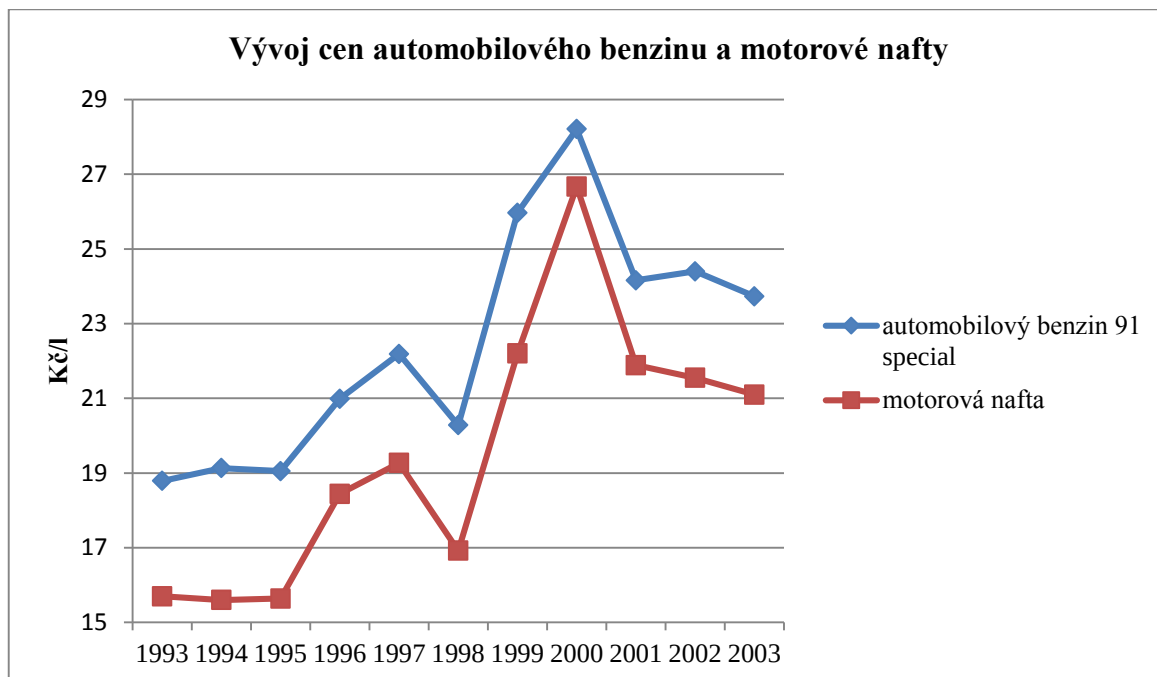
Zdroj: MFČR. Vlastní zpracování

Graf 12: Vývoj světové ceny ropy v letech 1993-2003



Zdroj: U. S. Energy Information Administration. Vlastní zpracování

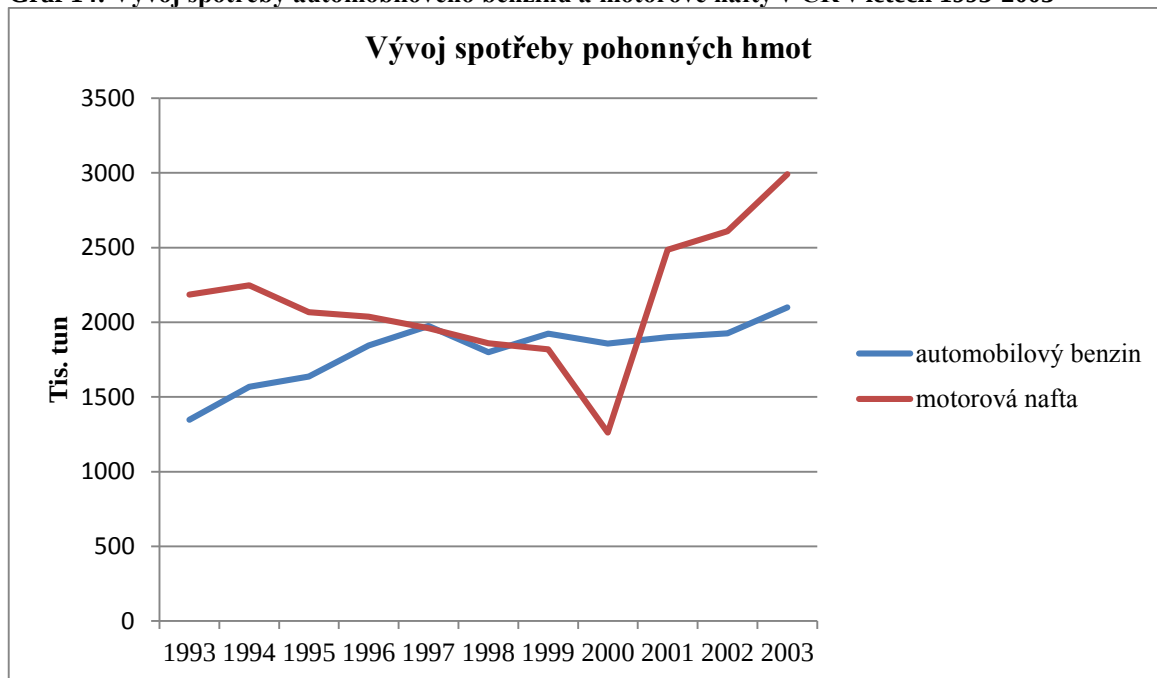
Graf 13: Vývoj tuzemských cen automobilového benzinu a motorové nafty v letech 1993-2003



Zdroj: ČSÚ. Vlastní zpracování

Z grafu č. 11 je možné vysledovat rostoucí trend inkasa spotřební daně z této komodity. Jedinou drobnou výjimku představuje rok 2000, kdy inkaso ve srovnání s rokem 1999 pokleslo o 650 mil. Kč. Domnívám se, že důvodem byly právě vysoké světové ceny ropy (graf č. 12), které v roce 2000 dosáhly za sledované období let 1993-2003 svého maxima, což se samozřejmě promítlo i do cen pohonných hmot v tuzemsku – znázorněno grafem č. 13, které pro první období dosáhly roku 2000 rovněž nejvyšší úrovně.

Graf 14: Vývoj spotřeby automobilového benzínu a motorové nafty v ČR v letech 1993-2003



Zdroj: ČSÚ. Vlastní zpracování

Vyústěním vysokých cen byl pokles spotřeby pohonných hmot, zejména motorové nafty, ilustrovaný grafem č. 14. V tomto okamžiku je potvrzena správnost teorií uvedených v kapitole 1. 3. 4., o specifické situaci na trhu motorové nafty v segmentu nákladní silniční přepravy, kde mají mezinárodní silniční dopravci možnost substituovat zdraženou tuzemskou naftu levnější zahraniční a dochází tak k poklesu její spotřeby na našem území. Zároveň se nám na nepatrném poklesu spotřeby benzínu potvrzuje i teorie z kapitoly 1. 3. 3., která pojednává o nízké elasticitě poptávky po spotřební dani zatěžovaných pohonných hmotách – vzhledem ke zmíněné specifické situaci pro motorovou naftu, která je spotřebovávána hlavně mezinárodními dopravci, platí nízká elasticita majoritně pro benzin. Jak je možno pozorovat v grafu č. 12 následující rok 2001 byl ve znamení poklesu světové ceny ropy, což se odrazilo i v cenách pohonných hmot na našem trhu (graf č. 13). Výsledkem zmíněných okolností byl nárůst inkasa spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv na úroveň 52,9 mld. Kč. Toto zvýšení představuje druhý největší meziroční nárůst za období řešené touto kapitolou – konkrétně o 6,6 mld. Kč, vyjádřeno procentuálně 14,3 %. Vůbec největší meziroční nárůst příjmů byl vysledován mezi lety 1994-1995 a činil 8,2 mld. Kč, tj. 28,6 %. Inkaso roku 1995 činilo 36,9 mld. Kč. Důvod spatřuji hlavně v novele zákona č. 587/1992 týkající se barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv, která nabyla účinnosti 3. června roku 1994. V době před novelou se v rozsáhlé míře prodávaly lehké topné oleje, které nepodléhaly sazbě spotřební daně, jakožto motorová nafta. Po jejich obarvení

a označování již toto nebylo nadále možné, z čehož usuzuji, že část spotřebitelů, která pro pohon motorů do té doby využívala právě lehkých topných olejů vydávajících se za motorovou naftu, přesunula svoji poptávku na trh spotřební daní zatížené motorové nafty. Na konci sledovaného období činilo inkaso 57,1 mld. Kč, což je o 32,4 mld. Kč více v porovnání s rokem 1993. Během let 1993-2003 došlo k procentuálnímu nárůstu inkasa z této komodity o 131,2 %.

Výnosy SPD z uhlovodíkových paliv a maziv a jejich faktory v chronologickém řazení pro období let 1993-2003

V roce 1993 činilo inkaso spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv 24,7 mld. Kč při nejnižší ceně automobilového benzinu 91 special a třetí nejnižší ceně motorové nafty za sledované období (1993-2003). Meziroční růst 1993-1994 představoval 16,2 % (tj. 4 mld.) a inkaso roku 1994 dosáhlo výše 28,7 mld. Kč. Již diskutovaný nejvyšší nárůst v období analyzovaným touto kapitolou proběhl mezi lety 1994 a 1995 – 8,2 mld. Kč. Příčiny takto podstatného růstu jsou v tomto případě legislativní povahy a byly již diskutovány výše. V porovnání s rokem předchozím bylo pro rok 1996 dosaženo decentnějšího navýšení příjmů o 2 mld. Kč na úroveň 38,9 mld. Kč. Ještě více nepatrné navýšení proběhlo v následujícím roce 1997, kdy činil výnos necelých 39,4 mld. Kč, což představuje druhý nejmenší meziroční růst tohoto období – 0,5 mld. Kč, vyjádřeno procentuálně 1,3 %. Poměrně značného nárůstu bylo dosaženo ve dvou po sobě jdoucích letech 1998 a 1999. V prvním zmíněném roce vzrostlo inkaso o 3,5 mld. Kč na úroveň 47 mld. Kč – tj. meziroční růst o 8,9 %. Rok navazující znamenal, ve srovnání s rokem předešlým ještě větší navýšení, a to o 9,6 %, v absolutním vyjádření o 4,1 mld. Kč. Následoval již uvedený pokles inkasa v roce 2000, kdy dosáhlo úrovně 46,3 mld. Kč – tj. o 0,7 mld. Kč (-1,5 %) méně oproti roku předchozímu. Propad vystřídal již zmíněný rok s druhým největším meziročním nárůstem inkasa za sledované období. V roce 2001 tvořil meziroční nárůst 14,3 % - tj. 6,6 mld. Kč. V poslední fázi sledovaného období docházelo k pozvolnému nárůstu inkasa. V roce 2002 činil 1,1 mld. Kč a o rok později více jak 3 mld. Kč.

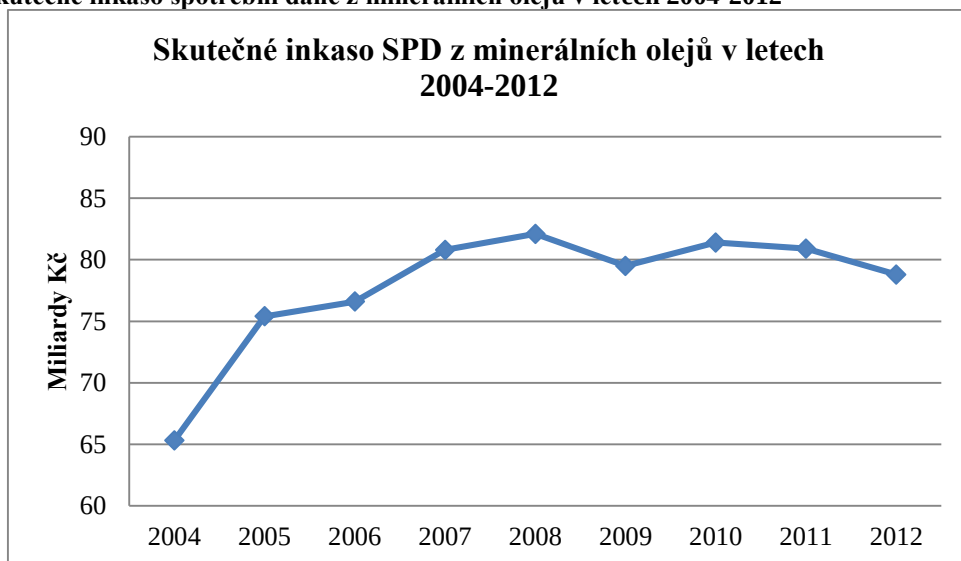
2. 2. 2 Vývoj skutečných a očekávaných výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 2004-2012

Z důvodu roztržitosti predikovaných výnosů v období let 1993-2003 budou v následující kapitole porovnávány skutečné výnosy s očekávanými pouze za období

2004-2012. Faktory, které ovlivnily případné odchylky odhadu či výši samotného inkasa z komodity minerálních olejů budou diskutovány. Rok 2004 byl ve vývoji spotřební daně z minerálních olejů zlomovým. K 1. 1. Nabyl účinnosti zákon, který zásadně změnil systém spotřebních daní, jak v hmotně-právní oblasti, tak ve správě daně. Správou spotřební daně z minerálních olejů je od tohoto okamžiku pověřen výlučně Celní orgán a lze ji z hlediska evidence výběru rozdělit do tří skupin: příjmy ze spotřební daně v celním řízení, příjmy „vnitrostátní“ a nároky na vrácení spotřební daně (tzv. vratky zelené nafty, technických benzinů a tepla, apod.). K tomuto datu došlo rovněž ke změně v sazbách i samotném názvu zdaňované komodity – z uhlovodíkových paliv a maziv na moderněji znějící minerální oleje.

Od počátku výběru této daně výhradně Celní správou můžeme sledovat rostoucí trend v jejím inkasu až do roku 2008. V období let 2004-2008 došlo k nárůstu inkasa ze spotřební daně z minerálních olejů o 16,8 miliardy. Za sledované roky 2004-2012 proběhlo největší navýšení výnosů mezi lety 2004-2005, a to o 10,1 mld. Kč. Domnívám se, že příčina spočívá v novele zákona č. 353/2003 Sb., která nabyla účinnosti k 1. 7. 2005 a zavedla zdanění „ostatních benzinů“, čímž se omezilo jejich zneužívání. V roce 2009 došlo k poklesu inkasa o 2,6 mld. Kč a započalo období stagnace. Časový horizont let 2009-2012, s výjimkou roku 2010, kdy vlivem navýšení sazeb došlo i k nepatrnému růstu inkasa (o 1,9 mld. Kč), vykazuje v porovnání s lety 2004-2008 opačný trend ve vývoji inkasa – tedy nepatrný pokles. Na vině je souhra několika faktorů, z nichž nejdůležitější je vliv obecné hospodářské krize, stagnace ekonomického růstu a na toto navazující vyšší ceny pohonných hmot, vedoucí k daňovým únikům nebo jejich nákupu v okolních státech s nižší prodejní cenou. Poslední uvedené se týká převážně segmentu mezinárodních silničních dopravců. Rovněž byly v období let 2009-2012 zaznamenány i vyšší vratky.

Graf 15: Skutečné inkaso spotřební daně z minerálních olejů v letech 2004-2012

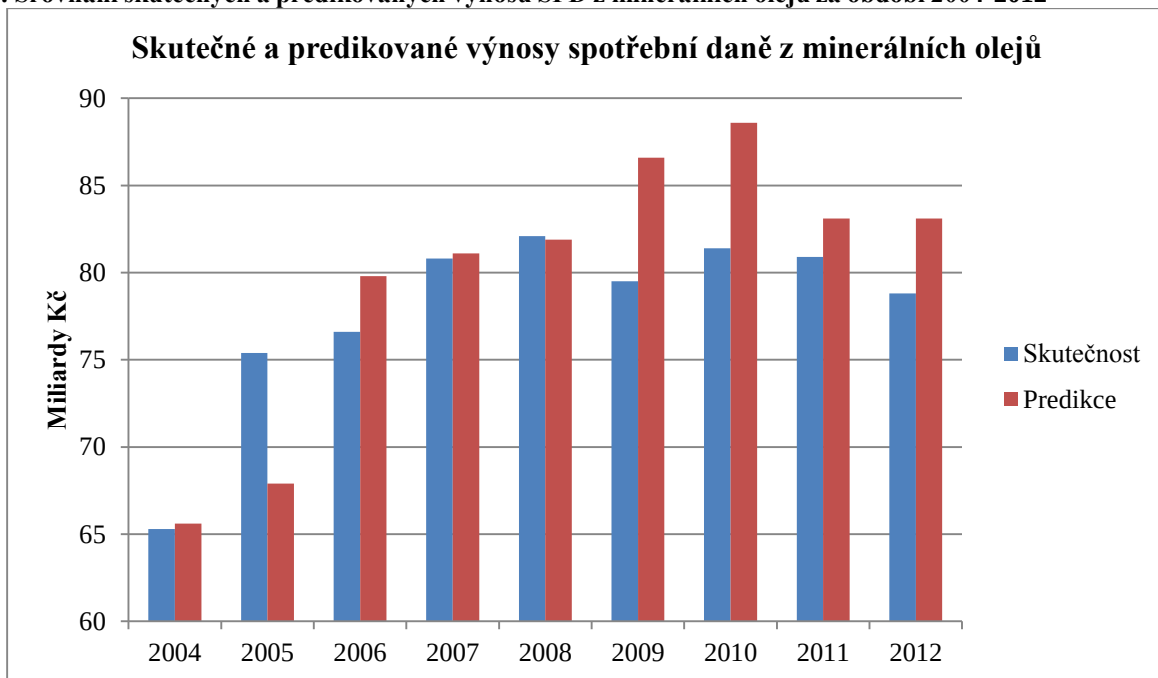


Zdroj: Výroční zprávy Celní správy 2004-2012. Vlastní zpracování

Výnosy SPD z minerálních olejů a jejich faktory v chronologickém řazení pro období let 2004-2012

Nyní se podrobněji zaměřím na okolnosti ovlivňující inkaso spotřební daně z vybrané komodity pro jednotlivé roky v chronologickém pořadí. Samotný vývoj skutečného inkasa za toto období je znázorněn grafem č. 15. Porovnání očekávaných a skutečných výnosů ilustruje graf č. 16.

Graf 16: Srovnání skutečných a predikovaných výnosů SPD z minerálních olejů za období 2004-2012



Zdroj: Výroční zprávy Celní správy 2004-2012. Vlastní zpracování

2004

Po změně sazeb daně v roce 2004 dosáhlo inkaso SPD z minerálních olejů výše 65,3 mld. Kč. Ve srovnání s rokem 2003, kdy příjem z této daně činil 57,1 mld. Kč, došlo k navýšení inkasa o 8,2 mld. Kč, vyjádřeno v procentech o 14,4 %.

Očekávaný celkový výnos spotřební daně z minerálních olejů do státního rozpočtu byl pro rok 2004 stanoven na úrovni 65,6 mld. Kč. Skutečný byl oproti predikcím nižší o 0,3 mld. Kč (-0,5 %). Tato odchylka skutečnosti a predikce není ve srovnání s dalšími lety nikterak markantní. Domnívám se, že se na ní jistou měrou podílí i změna legislativy v oblasti vrácené spotřební daně. V roce 2004 obsahuje nově také druh příjmu „vrácení daně z minerálních olejů – technických benzinů a osobám užívající tyto oleje pro výrobu tepla“. V roce 2003 obsahoval tento termín pouze nárok na vrácení spotřební daně z technických benzinů. Výsledkem je podstatně vyšší vrácená částka pro rok 2004 ve srovnání s rokem 2003.

2005

Pro rok 2005 činila vybraná částka 75,4 mld. Kč, což představuje oproti roku 2004 nárůst o 10,1 mld. Kč, tj. 15,5 %. Příčinou tohoto dalšího výrazného růstu inkasa není zvyšování spotřeby minerálních olejů, nýbrž novela zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, která nabyla účinnosti k 1. 7. 2005. Na základě této novely došlo k zavedení zdanění „ostatních benzinů“. Argumentem pro tento počin bylo jejich časté zneužívání k jiným než určeným účelům. Rovněž byl v tomto roce zaveden nový typ nároku na vrácení spotřební daně z „ostatních benzinů“, pokud byly použity ke stanovenému účelu.

Velmi zajímavé a ne zcela běžné je porovnání očekávaných a skutečných výnosů pro tento rok. Očekávané výnosy byly totiž o 7,5 mld. Kč nižší než ty skutečné. Jejich predikovaná výše byla tedy na úrovni 67,9 mld. Kč. Rozdíl mezi skutečností a odhadem tak činí neuvěřitelných 288,5 %.

2006

Ačkoliv v období let 2004-2006 nedošlo k žádnému zvyšování sazeb u spotřební daně z minerálních olejů, pozorujeme od počátku správy této daně Celním orgánem stále rostoucí trend inkasa SPD z této komodity. V roce 2006 plynul z daně celkový výnos 76,6 mld. Kč, což v porovnání s rokem 2005 představuje nárůst o 1,2 mld. Kč (tzn. 1,6 %). Jelikož během roku 2006 nedošlo k žádné zásadní legislativní změně, jakou

bezpochyby byla novela zákona č. 353/2003 Sb., proběhnuvší v roce 2005, není ani nárůst inkasa v porovnání s nárůstem mezi lety 2004-2005 nijak výrazným.

V návaznosti na predikování inkasa v roce 2005, kdy došlo k výraznému podhodnocení, nechtěla být vláda při určení očekávaných výnosů pro tento rok skeptickou a stanovila je sebevědomě na úrovni 79,8 mld. Kč. Bylo tedy počítáno s nárůstem inkasa o 4,4 mld. Kč, což ve srovnání se skutečným zvýšením o 1,2 mld. Kč představuje nadhodnocení příjmů a neplnění předpokladu o celé 3,2 mld. Kč. Skutečné inkaso ze spotřební daně z minerálních olejů naplňuje predikci z 96 %.

2007

V roce 2007 došlo k dalšímu nárůstu inkasa ze spotřební daně z minerálních olejů. Konkrétně činil příjem 80,8 mld. Kč. V porovnání s výnosem předešlého roku bylo dosaženo 5,5% meziročního nárůstu, který představuje 4,2 mld. Kč. Příčinou tohoto dalšího poměrně značného navýšení je mimo jiné i systematická kontrolní činnost v oblasti dopravy minerálních olejů z jiných členských států EU a rovněž důslednější prověřování žadatelů o vydání povolení „oprávněného příjemce“.

Od počátku správy této daně celními orgány došlo v historii k největšímu sblížení predikce a skutečnosti. Odhadovaná výše výběru byla stanovena na úrovni 81,1 mld. Kč, tj. rozdíl 0,3 % (v absolutních číslech se jedná konkrétně o částku 262,5 mil. Kč). Odhad byl tedy naplněn z 99,7 %, což lze považovat za výborné. Při porovnávání predikce a skutečnosti je důležité nahlédnout do pozadí sestavování státního rozpočtu pro příslušná období, konkrétně na osoby, které jsou tímto pověřeny. V roce 2007 byl tento úkol přidělen panu ing. Eduardu Janotovi, od nějž lze předpokládat zodpovědné sestavení rozpočtu, bez záměru jej uměle navyšovat.

2008

Skutečný výnos pro rok 2008 činil 82,1 mld. Kč. Oproti roku 2007 došlo k nárůstu přibližně o 1,3 mld. Kč, tj. 1,5 %. Rok 2008 představuje ve vývoji výše inkasa ze spotřební daně z minerálních olejů pomyslnou špičku ledovce. Právě v tomto roce došlo totiž za sledované období, počínající rokem 1993 k dosažení největšího příjmu z této daně. V letech následujících již tato výše nikdy nebyla překonána. Od 1. 1. 2008 byla u spotřební daně z minerálních olejů rovněž zvýšena sazba pro odpadní oleje a to z 0 Kč/1000 l na 660 Kč/1000 l. Vzhledem k malému množství odpadních olejů, s nimiž je v České republice nakládáno, a navíc většina z tohoto malého množství je z důvodu jejich

dalšího použití od daně osvobozena, se změna této sazby promítla do příjmů minimálně. Příjmy (1,9 mil. Kč) získané touto změnou sazby jsou v porovnání s administrativními náklady a výsledným efektem neúměrné.

Rok 2008 předčil znamenitý odhad výnosů z roku 2007. Rozdíl mezi predikcí a skutečností byl pro toto období pouhých 177,8 mil. Kč, tj. pouhá 0,2 %. Odhad byl opětovnou zásluhou pana ing. Janoty, který byl pověřen sestavením rozpočtu i pro tento rok. Naplnění predikce skutečností bylo téměř stoprocentní - konkrétně 99,8%.

2009

Roku 2009 byl ve srovnání s rokem předešlým zaznamenán propad inkasa SPD z minerálních olejů o 2,6 mld. Kč (- 3,2 %). Celkový skutečný výnos tedy činil 79,5 mld. Kč. Tímto byla přerušena vzestupná tendence inkasa spotřebních daní. Mezi příčiny poklesu se jednoznačně řadí hospodářská krize a s ní související pokles spotřeby pohonných hmot. V rámci roku 2009 také nastal největší rozdíl mezi plánovanou a skutečnou bilancí státního rozpočtu. Plánovaný schodek se od skutečného lišil o neuvěřitelných 154 mld. Kč.

V souvislosti s nadcházejícími okolnostmi roku 2009 a počátkem hospodářské krize v září roku 2008 byl predikovaný odhad inkasa značně nerealistický. Činil 86,6 mld. Kč, což je rozdíl přes 7 mld. Kč oproti skutečnosti. I oněch 7 mld. Kč přispělo ke zmíněnému rozdílu mezi skutečným a plánovaným schodkem státního rozpočtu a je zřejmé, že v už tak nevyrovnaném rozpočtu České republiky schází.

2010

Za rok 2010 bylo inkasováno celkem 81,4 mld. Kč, což oproti předchozímu roku činí nárůst o 1,9 mld. Kč, vyjádřeno procentuálně 2,5 %. Příčinu je možno spatřit v navýšení sazeb u motorových benzínů, ostatních benzínů a leteckých pohonných hmot benzinového typu a dále u středních olejů a těžkých plynových olejů, ke kterému došlo k 1. 1. 2010.

I přes meziroční nárůst inkasa se predikovaného výnosu 88,6 mld. Kč nepodařilo dosáhnout, a to podobným absolutním rozdílem jako v roce předchozím, tedy 7,2 mld. Kč. Důvody pro neplnění predikovaného výnosu můžeme hledat v různých oblastech. Prvním je již zmíněný a stále pokračující vliv obecné hospodářské krize a stagnace ekonomického růstu v ČR. Vlivem zvýšené sazby pozorujeme i vyšší ceny pohonných hmot, z tohoto důvodu se, jak již bylo popsáno v kapitole 1. 3. 4., přesouvá nákup

pohonných hmot především pro mezinárodní dopravce či subjekty s přístupem na zahraniční trh z České republiky do okolních států, v nichž jsou ceny motorové nafty nižší. Příkladem takových zemí je především Slovensko, a pro konkrétní případ tohoto roku byly ceny motorové nafty nižší rovněž v Polsku, Rakousku nebo Švýcarsku. Nižší skutečné inkaso je rovněž zapříčiněno daňovými úniky, které jsou způsobeny nelegální dopravou zejména motorové nafty do ČR přes některé subjekty ve volném daňovém oběhu. Následovně jsou uvedeny na trh prostřednictvím nekontaktních obchodních společností. Další příčinou daňových úniků je nelegální doprava formových nebo základových olejů (nejsou zatíženy SPD), které jsou poté nelegálně přimíchávány (společně s biopalivy – nejsou zatíženy SPD) do motorové nafty a dále distribuovány na vybrané čerpací stanice. Důsledkem je pokles prodeje legálně vyráběné a zdaněné motorové nafty ve prospěch nekvalitních a nelegálně vyráběných směsí. Finálním výsledkem je samozřejmě i navazující pokles inkasa daně. Dalším faktorem, který ovlivnil výši výnosů za rok 2010, byl nárůst vratek oproti roku 2009 o přibližně 119 mil. Kč.

2011

Rok 2011 byl ve znamení poklesu celkových příjmů ze SPD z minerálních olejů o téměř 0,5 mld. Kč, vyjádřeno procentuálně 0,6 %. Hlavní faktory, které ovlivnily pokles příjmů v tomto roce, jsou shodné s těmi, uvedenými pro rok 2010. Jedná se o ztrátu tempa růstu HDP, přetrvávající vysokou cenu pohonných hmot a s tím související odklon poptávky do států s nižší prodejní cenou motorové nafty – mnohdy se jedná o rozdíl až 4 Kč, nelegální doprava motorové nafty do ČR a nelegální doprava formových nebo základových olejů a jejich přimíchání (spolu s biopalivy) do motorové nafty a následná distribuce a prodej. Dalšími faktory nižšího inkasa jsou vrátky, které byly oproti roku 2010 navýšeny o zhruba 146 mil. Kč a finanční podpora biopaliv uplatněných pro dopravní účely o 700 mil. Kč.

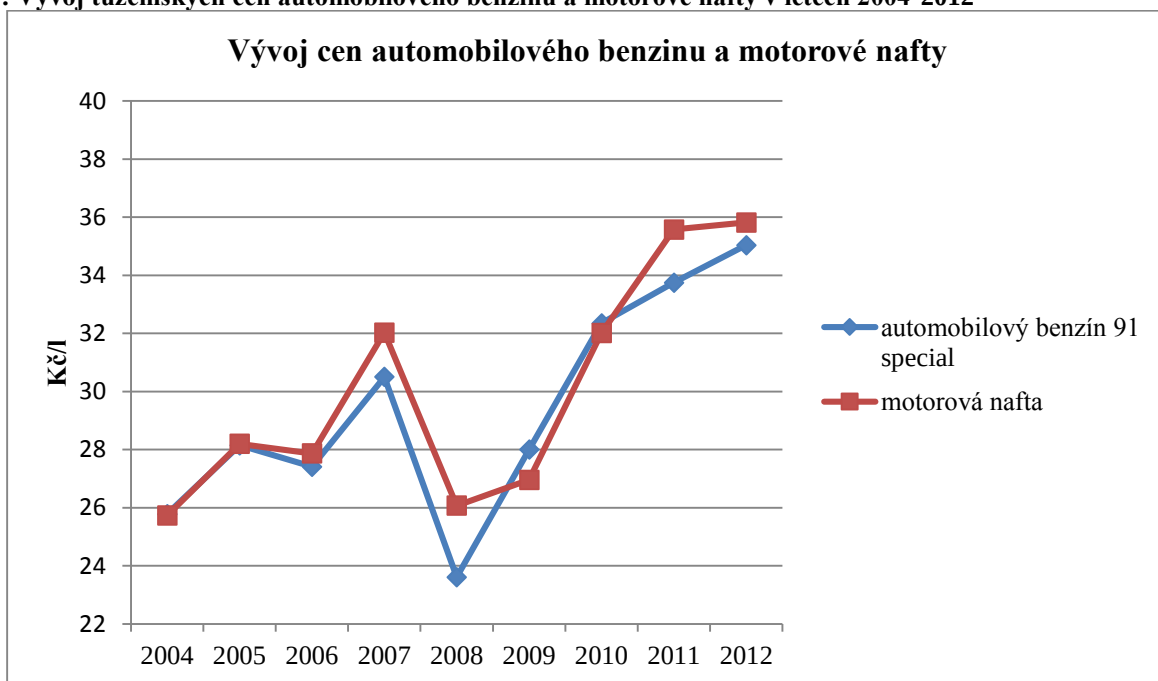
2012

Pro rok 2012 bylo v komoditě minerální oleje inkasováno 78,8 mld. Kč, což představuje další pokles o 2,10 mld. Kč – 2,6 %.

Odhadovaný celkový výnos pro rok 2012 činil 83,1 mld. Kč a byl nadhodnocen o 4,3 mld. Kč. Skutečné inkaso tak naplnilo celkový odhad předpokládaného ročního výnosu z 94,9 %. Pokles výnosů spotřební daně z této komodity je pro rok 2012 způsoben

stále přetrvávající stagnací ekonomiky ČR. Dále vysokými vnitrozemskými cenami motorové nafty, která je segmentem mezinárodních silničních dopravců substituována, což vede k poklesu prodejů a rovněž negativní roli sehrávají zmiňované daňové úniky. Mimo tyto již dříve zmíněné faktory je dalším faktorem snižující se spotřeba paliva u nově vyráběných naftových motorů v důsledku plnění přísnějších norem EURO 5 a 6. V důsledku pokračování ekonomické recese mění i motoristé, kteří využívají motorových benzinů, své chování. Omezují použití osobních motorových vozidel, což se projevuje snižující se spotřebou. Dalším faktorem, který snižuje spotřebu motorových benzinů, je postupné nahrazování starších osobních vozidel se zážehovým motorem, vozidly s motory vznětovými. Dále využití alternativních paliv (především bioethanolu) a technologický pokrok, jehož výsledkem je snižování spotřeby paliva. Dalším makroekonomickým důvodem pro pokles inkasa je například pokles výkonů v odvětvích náročných na spotřebu nafty a legální nahrazování fosilních paliv biopalivy.

Graf 17: Vývoj tuzemských cen automobilového benzínu a motorové nafty v letech 2004-2012

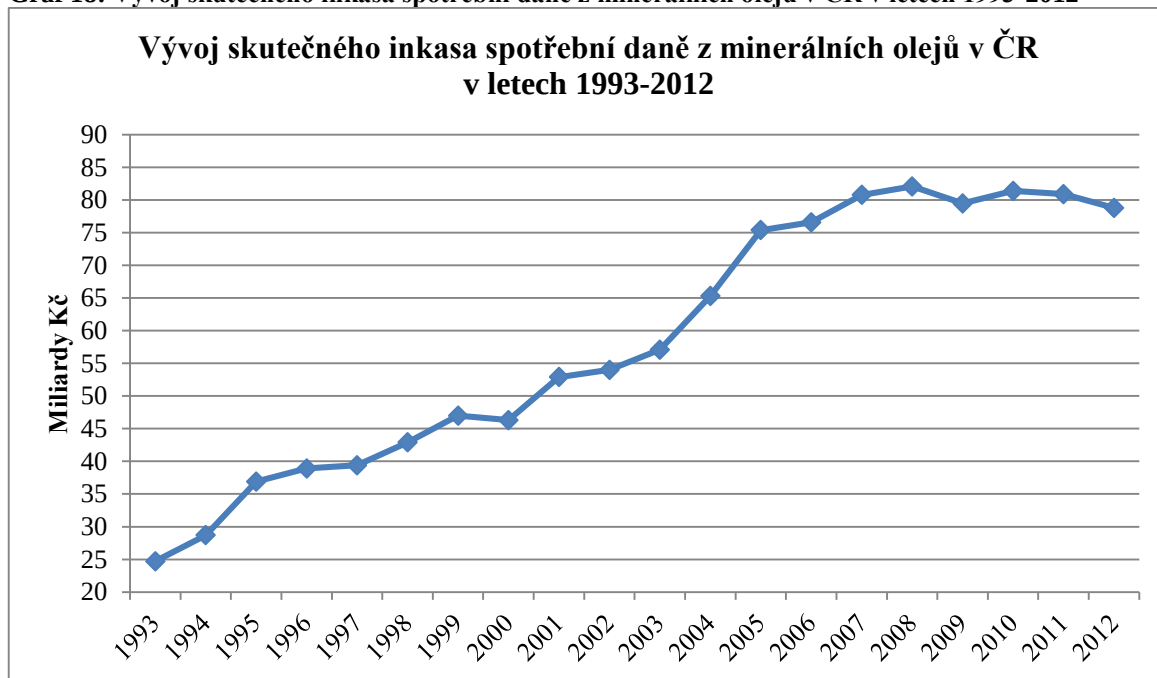


Zdroj: ČSÚ. Vlastní zpracování

2. 2. 3 Dílčí závěr: Zhodnocení vývoje sazby a výnosů spotřební daně z minerálních olejů v ČR ve sledovaném období

Analýzou byl prokázán rostoucí trend výnosů SPD z minerálních olejů, s výjimkou roku 2000, od roku 1993 až do roku 2008. Stagnující výnosy let následujících nastartovala hospodářská krize a „podpořila“ je i změna sazeb k 1. 1. 2010.

Graf 18: Vývoj skutečného inkasa spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2012



Zdroj: MFČR, Výroční zprávy Celní správy 2004-2012. Vlastní zpracování

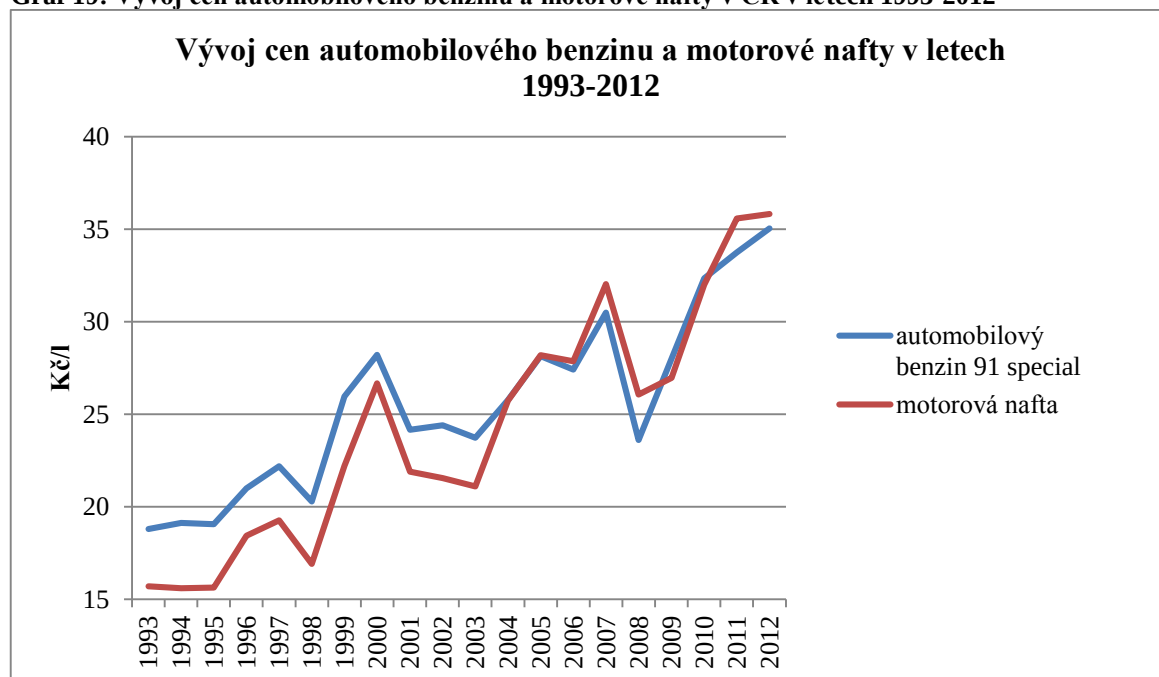
Dle grafu č. 18 došlo k největšímu absolutnímu meziročnímu nárůstu výnosů ve sledovaném období mezi lety 2004-2005, a to o 10,1 mld. Kč. Příčinu nárůstu pro tento případ nalézáme v novele zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, která nabyla účinnosti k 1. 7. 2005 a zabránila tak zneužívání komodity „ostatních benzinů“, které do té doby nepodléhaly SPD a docházelo tak k jejich častému zneužití pro jiné než určené účely. K největšímu relativnímu meziročnímu růstu došlo mezi lety 1994-1995 – o 28,6 %. Příčinu tohoto jevu nalézáme rovněž v zákoně, tentokrát je jí novela zákona č. 587/1992 s účinností od 1. 7. 1994, na jejímž základě došlo k zamezení prodeje lehkých topných olejů (tyto nepodléhaly spotřební dani), jakožto motorové nafty. Z tohoto důvodu došlo k přesunu spotřebitelů využívajících LTO, deklarovaný jako motorová nafta na trh zdaněné a skutečné motorové nafty. V návaznosti na zvýšení spotřeby motorové nafty se zvýšilo i inkaso daně. Z uvedeného největšího absolutního či relativního nárůstu výnosů lze usoudit, že výnos SPD z minerálních olejů je nejvíce ovlivněn legislativními změnami.

Na rostoucích výnosech SPD probíhajících od roku 2004 do roku 2008 má kromě nárůstu sazeb svůj nezanedbatelný podíl také Celní správa, která si jakožto správce daně počíná lépe a systematictěji než tomu bylo v letech správy finančními úřady. Příkladem může být její systematická kontrolní činnost v oblasti dopravy minerálních olejů z jiných členských států EU, důslednější prověřování žadatelů o vydání povolení „oprávněného příjemce“ a celkové omezení daňových úniků.

Příčiny stagnace výnosů daně ze sledované komodity pro období od roku 2009 až do současnosti lze hledat jednak ve světové hospodářské krizi, která tuto tendenci nastartovala. Dost silně ji však podpořilo a více prohloubilo navýšení sazeb SPD z minerálních olejů k 1. 1. 2010 – zejména z motorové nafty. Ačkoliv se politici obhajují tím, že navýšení sazeb spotřebních daní má omezit spotřebu zdraví škodlivých látek, ve skutečnosti si jsou moc dobře vědomi nízké elasticity poptávky po těchto komoditách a slibují si tak větší výnos z daní. Pro případ zkoumané spotřební daně z minerálních olejů se však politici přepočítali. Nejvíce se totiž na této dani podílí motorová nafta, na jejímž trhu panují specifická pravidla, která jsou do velké míry odlišná od jiných, spotřebních daní zatížených komodit. Mezinárodní dopravci, kteří jsou hlavními spotřebiteli motorové nafty, naší zdraženou naftu substituují tou levnější zahraniční a dochází tak k poklesu výnosů ze SPD z minerálních olejů.

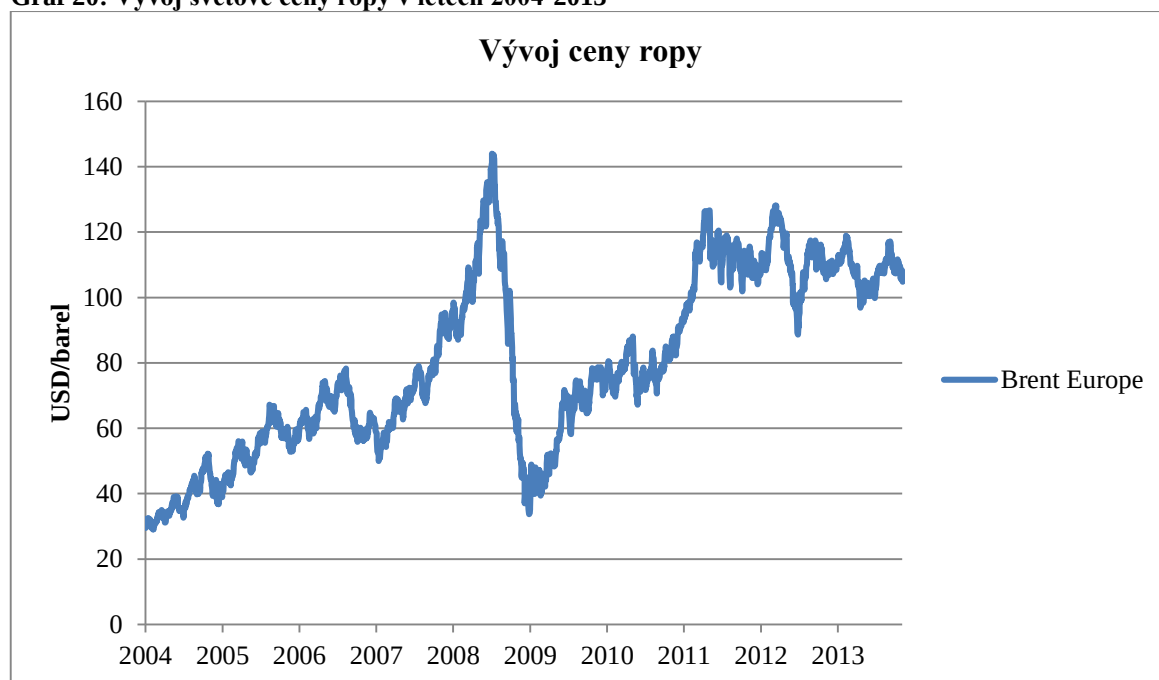
V analýze shody predikovaných a skutečných výnosů jsem došla k závěru, že trendem posledních 4 let, tj. 2009-2012 je umělé navyšování státního rozpočtu. Počínání těchto let předcházely dva roky, ve kterých byla predikce takřka shodná se skutečností, což je zásluhou pana ing. Janoty a jeho zkušeností a odpovědnosti. Nemusím zdůrazňovat, že co největší sblížení odhadu a skutečnosti je velmi žádoucí a mělo by být pokud možno pravidlem. První tři roky pozorování predikovaných výnosů, tj. 2004-2006 se vystřídala po řadě jejich shoda, podhodnocení i nadhodnocení se skutečností. K největší odchylce očekávání a skutečnosti došlo v roce 2010, a to o 7,2 mld. Kč. Naopak nejbližší shoda proběhla pro rok 2008, s odchylkou „pouhých“ 200 mil. Kč.

Graf 19: Vývoj cen automobilového benzinu a motorové nafty v ČR v letech 1993-2012



Zdroj: ČSÚ. Vlastní zpracování

Graf 20: Vývoj světové ceny ropy v letech 2004-2013



Zdroj: U. S. Energy Information Administration. Vlastní zpracování

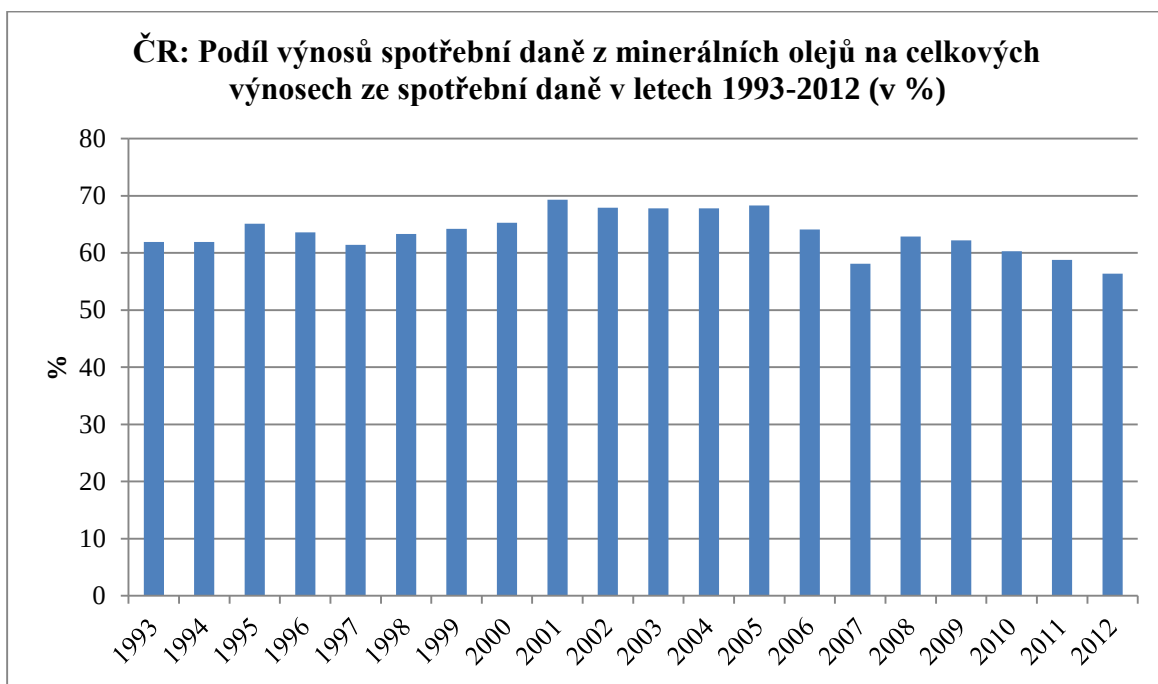
2.3 *Analýza vývoje rozpočtového určení výnosů spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993–2012*

V první části této kapitoly jsou uvedena specifika SPD z minerálních olejů. Dále je identifikován hlavní zdroj příjmu z inkasované spotřební daně ze sledované komodity, kterým je doprava. V poslední subkapitole je na základě analýzy struktury příjmů a výdajů SFDI vyhodnocena adekvátnost současného nastavení podílu této sdílené daně.

2.3.1 **Souhrn specifíků spotřební daně z minerálních olejů**

Výčet specifíků uvedených v následujících řádcích byl již dříve diskutován. Tato kapitola slouží k jejich připomenutí a sumarizaci. Třemi hlavními specifiky SPD z minerálních olejů jsou fiskální významnost, vyšší elasticita poptávky – což u komodit zatěžovaných SPD není obvyklé, a její rozpočtové určení.

Graf 21: Podíl výnosů spotřební daně z minerálních olejů na celkových výnosech ze SPD v ČR v letech 1993-2012 (v %)



Zdroj: MFČR a Celní správa. Vlastní zpracování

SPD z minerálních olejů je ze skupiny spotřebních daní z hlediska fiskální významnosti nejdůležitější. Jak je patrné z grafu č. 21 podskupina minerálních olejů tvoří ve sledovaném období nejvyšší podíl na inkasu spotřební daně. V dlouhodobém časovém horizontu let 1993-2012 se výnosy ze SPD z minerálních olejů podílí na celkových výnosech ze SPD v průměru 64 %.

Největší podíl na inkasu SPD z minerálních olejů má motorová nafta. Tato komodita je majoritně spotřebována segmentem silničních dopravců, kteří se v případě

zdražení tuzemské motorové nafty vyznačují možností její substituce naftou, prodávanou na zahraničních trzích za nižší ceny. Uvedené poukazuje na specifickou situaci vyšší elasticity poptávky, než je u ostatních komodit, zatěžovaných spotřební daní, zvykem.

Jako jediná je rovněž v rámci spotřebních daní specifická svou sdílenou formou, a to státním rozpočtem a Státním fondem dopravní infrastruktury. Z důvodu těsné vazby výnosů SPD z minerálních olejů na dopravu – z valné většiny silniční, je příznačné sledovat, zda se finanční prostředky do dopravní infrastruktury – hlavně pak směrem k pozemním komunikacím, účelově navracují.

2. 3. 2 Identifikace zdrojů příjmů z inkasované spotřební daně z minerálních olejů

Identifikace minerálních olejů, které se o výnosy SPD z této komodity nejvíce zaslouhují

Prvním krokem k identifikaci konkrétního zdroje příjmů z inkasované SPD z minerálních olejů, je identifikace nejvýznamnějších olejů v rámci této skupiny.

Tabulka 6: Podíl spotřeby pohonných hmot na konečné spotřebě ropných produktů v ČR v letech 1998-2008 (v %)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Podíl spotřeby benzínu	33,1	36,3	35,3	35,8	33,8	33,6	31,6	30,4	30	29,7	28,9
Podíl spotřeby motorové nafty	44,3	44,7	48,3	52	50,6	49,8	50,6	55,9	58,5	57,7	58,8

Zdroj: Eurostat, Ševčík M., Rod A., Spotřební daň z pohonných hmot v České republice. Vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka č. 6 znázorňuje vývoj konečné spotřeby motorové nafty a motorového benzínu (dva minerální oleje, které se na výnosech SPD nejvíce podílejí) na celkové spotřebě ropných produktů.

Vůbec nejdůležitější podskupinou SPD z minerálních olejů jsou střední oleje a těžké plynové oleje. Stěžejní postavení má v rámci této podskupiny jednoznačně motorová nafta. Na základě údajů Českého statistického úřadu bylo zjištěno, že motorová nafta tvoří 40% podíl na celkových dodávkách a spotřebě základních ropných produktů v ČR. Eurostatem zpracovaná data vykazují, dle tabulky č. 6 60% podíl motorové nafty na konečné spotřebě ropných produktů v ČR.

Motorová nafta je spotřebovávána třemi hlavními skupinami. První skupinou je obyvatelstvo, u něhož spotřeba motorové nafty v posledních letech vzrůstá. Důvodem je rostoucí obliba dieslových motorů oproti benzínovým. Další skupinou jsou subjekty v odvětví zemědělské a lesní výroby. Poslední a nejdůležitější skupinou jsou silniční dopravci, kteří jsou hlavními spotřebiteli motorové nafty – na její spotřebě se podílí z více než 60 %.

Druhou nejpodstatnější podskupinou minerálních olejů jsou motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzínového typu s obsahem olova do 0,013 g/l včetně. Stěžejní je pak pro tuto skupinu motorový benzin, který je druhým nejčastěji používaným palivem. S opětovným využitím dat ČSÚ bylo zjištěno, že motorový benzin se na celkových dodávkách podílí zhruba 20 %, což je v porovnání s motorovou naftou zhruba polovina. Na konečné spotřebě se pak podílí přibližně 30 %, což znázorňuje uvedená tabulka č. 6.

Identifikace konkrétního odvětví využívajících motorové nafty a motorového benzínu v největší míře

Pro lepší identifikaci konkrétního zdroje, myšleno konkrétního odvětví, bude znázorněna spotřeba pohonných hmot dle odvětví. Jistá obecná představa o komoditách motorové nafty a motorového benzínu je, že jsou využity především jako pohonné hmoty, tedy pro dopravu, a to z většiny silniční. Data získaná z Eurostatu toto mínění potvrzují.

Tabulka 7: Konečná spotřeba motorové nafty v ČR v letech 1998-2008

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Konečná spotřeba motorové nafty celkem (v tis. tun)	2436	2372	2547	2763	2885	3117	3558	3779	3928	4075	3997
Doprava (v %)	62,6	75,6	75,4	76,9	79,9	86,3	86,5	88,1	88,9	89,7	88,8
<i>- z toho kolejová doprava (v %)</i>	4,6	4,4	4,1	3,5	3,3	3	2,7	2,4	2,4	2,3	2,6
<i>-z toho silniční doprava (v %)</i>	57,5	70,8	71,1	73,1	76,5	83,3	83,6	85,5	86,3	87,3	86,1

Průmysl (v %)	24,7	8,2	9,6	9,6	8	3	3,1	2,9	2,6	2	2,4
Domácnosti a služby (v %)	12,7	16,3	15	13,5	12,1	10,7	10,4	9	8,6	8,2	8,8
<i>-z toho domácnosti (v %)</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<i>-z toho zemědělství (v %)</i>	11,5	15,8	14,6	13,2	11,5	10,1	9,8	8,6	8	7,7	8,2
<i>-z toho služby (v %)</i>	1,2	0,3	0,2	0,1	0,5	0,4	0,4	0,3	0,2	0,3	0,3

Zdroj: Eurostat, Ševčík M., Rod A., Spotřební daň z pohonných hmot v České republice. Vlastní zpracování

Tabulka 8: Konečná spotřeba motorového benzínu v ČR v letech 1998-2008

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Konečná spotřeba benzínu celkem (v tis. tun)	1818	1927	1861	1904	1929	2103	2095	2057	2012	2101	1967
Doprava (v %)	99,9	99,8	99,8	99,8	99,8	99,9	99,9	99,9	99,9	99,9	99,9
<i>-z toho silniční doprava (v %)</i>	99,9	99,8	99,8	99,8	99,8	99,9	99,9	99,9	99,9	99,9	99,9

Zdroj: Eurostat, Ševčík M., Rod A., Spotřební daň z pohonných hmot v České republice. Vlastní zpracování

2. 3. 3 Analýza struktury příjmů a výdajů SFDI se zvláštním zřetelem na roli rozpočtového určení SPD z minerálních olejů a vyhodnocení adekvátnosti současného nastavení

Na základě uvedených specifik SPD z minerálních olejů a po identifikaci hlavního zdroje příjmů této daně, kterým je na základě dat Eurostatu jednoznačně silniční doprava, je logickým vyústěním následující otázka. Dochází k účelovému navrácení vybraného objemu finančních prostředků zpět do dopravní infrastruktury, hlavně pak směrem k pozemním komunikacím? Jak předchozí řádky naznačují, předmětem této subkapitoly bude problematika rozpočtového určení SPD z minerálních olejů.

Rozpočtové určení sdílené SPD z minerálních olejů je děleno na tři stěžejní období. V prvním úseku let 1993-2000 byl výnos z této daně výhradně příjmem státního rozpočtu. O účelovém využití vybraného objemu prostředků přímo pro účely dopravní infrastruktury nemůže být tedy ani řeč. Následující roky 2001-2004 došlo se vznikem SFDI, jakožto prostředníka, přes kterého se finanční prostředky získané výběrem spotřební daně z komodity minerálních olejů do dopravy navracejí, ke změně situace a nově náleželo 20 % výnosu právě SFDI. Zbytek plynul do státního rozpočtu, tj. 80 %. V rámci následovného převodu silnic II. a III. třídy na kraje, došlo ke snížení podílu z 20 % na 9,1 % a krajům měl být rozdíl necelých 11 % kompenzován v rámci rozpočtového určení jiných daní.

V rámci schvalování Dopravní politiky ČR pro období 2014-2020 bylo diskutováno navýšení podílu SPD z minerálních olejů ve prospěch SFDI až na 25 %. Tento návrh byl však zamítnut. Je tedy současné nastavení podílu této sdílené daně odpovídající, či nikoliv? Podíl, který náleží SFDI je důležitý ze dvou hledisek. Prvním je již zmíněné účelové využití výnosu této daně, která se přes SFDI „navrací“ zpět do dopravní infrastruktury. Druhým důvodem je role tohoto podílu ve struktuře celkových příjmů SFDI, je totiž tzv. garantovaným příjmem, takovými jsou – mýto, dálniční známky, silniční daň a podíl na spotřební dani z minerálních olejů, které zajišťuje větší stabilitu příjmové strany SFDI. Pro případ financování dopravní infrastruktury, mající v oblasti koncepčního plánování svá specifika, je stabilita příjmů naprosto klíčová. Zároveň se řadí mezi národní zdroje, které jsou využívány při financování neinvestičních výdajů (tj. výdaje související s opravou a údržbou již existující dopravní infrastruktury).

Postup k vytvoření závěru a určitého stanoviska bude následující. Nejdříve budou uvedena dvě opačná stanovisko k této problematice, tedy stanovisko pro navýšení podílu, které je logicky reprezentováno MD a stanovisko proti navýšení, které hájí MF.

V kapitole následující pak bude pomocí několika analýz potvrzována či naopak vyvracena opodstatněnost argumentů z obou pólů. V poslední kapitole pak bude vyhodnocena vhodnost současného nastavení a bude přiblíženo možné kompromisní řešení.

2. 3. 3. 1 Zhodnocení adekvátnosti současného podílu SPD z minerálních olejů připadajícího SFDI z pohledu Ministerstva dopravy a Ministerstva financí

V následující subkapitole budou nastíněny jednak argumenty pro navýšení podílu ze SPD z minerálních olejů ve prospěch SFDI, které jsou zastoupeny Ministerstvem dopravy. Na straně druhé stojí se svými protiargumenty vůči navyšování tohoto podílu Ministerstvo financí, jehož postoj bude rovněž interpretován.

Zhodnocení adekvátnosti současného podílu SPD z minerálních olejů připadající SFDI z pohledu Ministerstva dopravy⁵⁴

Postupem času byly příjmy SFDI čím dál tím více diverzifikovány. Nepochybně je širší zdrojů pro financování dopravní infrastruktury vítaná, problém však nastává při detailnějším zkoumání poměru mezi jednotlivými zdroji. „Ruku v ruce“ se zvyšující se diverzifikací příjmové strany rozpočtu SFDI, docházelo k úbytku podílu zdrojů vyznačujících se větší stabilitou a možností lepší predikce, tzv. garantované příjmy – např. podíly na daních, výnosy z poplatků. V období let 2001-2004 se podíl daňových příjmů na celkových „držel“ vysoko nad hranicí 30 %. Se snížením podílu výnosu ze SPD ve prospěch SFDI na 9,1 % poklesl i podíl daňových příjmů na celku a dostal se pod 30 %.

Prvním problémem souvisejícím s úbytkem stabilnějších zdrojů příjmů je nemožnost predikce absolutního objemu prostředků pro daný rok, a tím způsobená meziroční nestabilita. Jakákoliv meziroční volatilita je, obzvláště pro případ dopravní infrastruktury, která skýtá v oblasti koncepčního plánování evidentní specifika, a to hlavně v dlouhodobém charakteru infrastrukturních projektů – jak v délce výstavby, tak v životnosti staveb, nežádána. Důsledkem této nemožnosti odhadnout konečný objem prostředků je dle MD zahajování staveb bez vidiny finančního krytí v budoucnu, výjimku zde netvoří ani projekty, které jsou kofinancované ze zdrojů EU. V případě naplnění scénáře o nedostatku financí pro dokončení či započetí schválené stavby vede

⁵⁴ Tato podkapitola byla zpracována s využitím informací získaných osobní konzultací s ing. Martinem Janečkem z MD, kterému bych tímto ráda poděkovala za jeho vstřícnost a poskytnuté informace.

prodlužování výstavby či oddalování započetí přiznané stavby samozřejmě k jejímu prodražování.

Druhý důsledek současného nevyhovujícího zastoupení podílu garantovaných příjmů je dle pana Ing. Janečka následující. Stávající výše těchto příjmů není schopná pokrýt ani výdaje, které souvisejí s již existující dopravní infrastrukturou a zajištěním bezpečného provozu (minimálním roční částka potřebná pro zajištění nutné údržby a obnovy je stanovena na přibližně 29 mld. Kč). V případě poklesu pod tuto částku klesá kvalita dopravní infrastruktury v čase, což vyvolává vyšší náklady v budoucnosti.

Jak stabilizovat příjmy SFDI?

Veškeré návrhy na stabilizaci, potažmo navýšení příjmové strany rozpočtu SFDI jsou dosažitelné vždy pouze na úkor něčeho či někoho jiného. Při zvýšení přímých plateb, které povedou ke zvýšení ceny dopravy a ve výsledku i ke zvýšení ceny zboží, budou trpět uživatelé. Příjmy mohou být navýšeny i prostřednictvím zvýšení mandatorních výdajů či zvýšení bilance vládního dluhu či deficitu, čímž bude „trpět“ státní rozpočet. I přes tyto faktory je však stabilizace příjmů SFDI vhodná.

Dosažení stabilizace příjmové strany SFDI není za současného nastavení její struktury reálné. Systémová změna příjmové strany je dle MD v tomto případě nevyhnutelná. Nejjednodušším způsobem pro dosažení stabilizace zdrojů se ukazuje být zvýšení diskutovaného podílu garantovaných příjmů, které je rovněž podmínkou pro možnost realizace dalšího stabilizačního mechanismu, a tím je dluhové financování, pro které je vyžadováno dlouhodobé stability zdrojů, ze kterých mohou být dluhy následně spláceny.

Zvýšení podílu garantovaných příjmů prostřednictvím navýšení podílu SPD z minerálních olejů ve prospěch SFDI

Nejsnazším a nejlogičtější způsobem navýšení stabilnějších zdrojů je prostřednictvím zvýšení podílu SPD z minerálních olejů ve prospěch SFDI. Odůvodnění oné logiky vyplývá z charakteru této daně a z identifikace zdroje valné většiny výnosů.

Spotřební daň z minerálních olejů je určitou formou výkonového zpoplatnění a zpoplatnění externalit souvisejících s užíváním této komodity, kterou platí uživatelé v závislosti na její spotřebě. Zdrojem většiny výnosů této spotřební daně je silniční doprava, a to ze 70 %. Současný podíl 9,1 % ze SPD, který se do dopravní infrastruktury navrácí, je však několikanásobně nižší, než je vybíraná částka. Snahy o navýšení tohoto

podílu jsou tak velmi logické a opodstatněné. Uvedené je ještě více podpořeno pohledem do současných zdrojů garantovaných příjmů, kterými jsou kromě SPD z minerálních olejů, dále převod 100 % výnosu daně silniční, převod výnosů z poplatků za užívání dálnic a převod výnosů z mýtného. Tímto vyvstává otázka do jaké míry se svým charakterem a přímou spojitostí s dopravní infrastrukturou SPD od ostatních uvedených garantovaných příjmů liší, aby připadala do SFDI diametrálně odlišným poměrem.

Silniční daň, poplatek za užívání dálnic a mýtné jsou zákonem přímo navázány na použití pozemní komunikace. V případě spotřební daně z minerálních olejů je její provázanost se silniční dopravou zřejmá, ovšem legislativní zakotvení o přímé identifikaci výnosu z této daně chybí. Praktickou odlišnost velkého významu však mezi těmito způsoby zatížení pozemních komunikací neshledávám.

Žádoucím by bylo takové navýšení, které by odpovídalo průměru z dotací ze státního rozpočtu, které jsou stejně SFDI každoročně poskytovány, a jejichž výše je vždy obtížně vyjednávána. Navýšení podílu SPD, které by bylo pro znatelné zlepšení současné situace adekvátní, činí z pohledu Ministerstva dopravy 15 mld. Kč a odpovídá tak státní dotaci z roku 2012. V procentuálním vyjádření by se jednalo o navýšení podílu SPD ve prospěch SFDI na úroveň 30 % z výnosu této daně. Jelikož by se tímto stabilnějším příjmem „vykryly“ pouze dotace ze SR, které jsou beztak každoročně pravidelně poskytovány, nedošlo by tímto k žádné dodatečné zátěži pro státní rozpočet. Částka tímto způsobem získaná by tak sloužila pouze k realizaci nezbytné údržby a oprav a částečně ke kofinancování národního podílu u akcí EU. Je však patrné, že touto úpravou by došlo ke vzniku dalšího mandatorního výdaje státního rozpočtu.

Zhodnocení adekvátnosti současného podílu SPD z minerálních olejů připadající SFDI z pohledu Ministerstva financí

Postoj Ministerstva financí je v otázce uvolňování finančních prostředků pro SFDI samozřejmě odlišný od postoje MD. MF není rozhodně přívržencem zvyšování poměru garantovaných příjmů SFDI, kde je nejjednodušší a nejvíce opodstatněné zvýšení podílu SPD z minerálních olejů ve prospěch SFDI. Hlavním důvodem a argumentem pro ponechání stávající výše 9,1 % pro SFDI je ze strany MF nutnost využití finančních prostředků z 90,9 % výnosů této daně pro jiné výdaje státního rozpočtu, při čemž je kladen důraz na nutnost univerzality příjmů a výdajů státního rozpočtu. Další důvody jsou uvedeny v následujících řádcích.

Úměrně se zavázáním dalšího a dalšího procenta z výnosu SPD z minerálních olejů ve prospěch SFDI (tedy dalším mandatorním výdajem státního rozpočtu) by Ministerstvo financí postupně ztrácelo na významu. Plní totiž velice důležitou funkci, která by se zvyšujícími se mandatorními výdaji státního rozpočtu pozbývala na smyslu, a tím následně i Ministerstvo financí jako celek. Jedná se o roli fiskální. Fiskální politika je součástí hospodářské politiky státu, a její kompetencí je vědomé využívání státního rozpočtu (samozřejmě i rozpočtů veřejných) za účelem dosažení stanovených cílů (nejdůležitějším cílem je pak dosažení makroekonomické rovnováhy). Ministerstvo financí, jakožto hlavní nositel této funkce je tedy oprávněno měnit objem a strukturu veřejných výdajů za účelem dosažení požadovaných efektů.

Další protiargument Ministerstva financí směřuje k provádění fiskální politiky v době recese. MF má na výběr ze tří typů fiskálních politik, které může provádět, a to expanzivní, neutrální či restriktivní. V době schvalování Dopravní politiky pro roky 2014-2020 (tj. v červnu roku 2013) byl ministrem financí ing. Miroslav Kalousek, pod jehož vedením byla v době recese prováděna restriktivní fiskální politika, tedy docházelo k růstu daní a snižovaly se výdaje vlády. Vyústěním těchto skutečností je další argument proti zavázání podílu na výnosu SPD z minerálních olejů ve prospěch SFDI, kterým by byla omezena možnost provádět restriktivní fiskální politiku prostřednictvím snížení výdajů ze státního rozpočtu právě pro rezort dopravy.

V případě, že by Ministerstvo financí vyšlo SFDI vstříc a podíl definitivně zavázalo na diskutovaných 20-25 %, zcela určitě by se strhla lavina požadavků ostatních ministerstev o obdobné navýšení mandatorních výdajů SR v jejich prospěch. Takto rozjetý vlak by se pak jistě těžko zastavoval.

2. 3. 3. 2 Analýza příjmů a výdajů SFDI v letech 2001-2012⁵⁵

Předmětem této kapitoly bude několik analýz, sloužících k potvrzení či naopak vyvrácení opodstatněnosti argumentů pro – v případě Ministerstva dopravy či proti navýšení podílu – v případě Ministerstva financí, na spotřební dani z minerálních olejů.

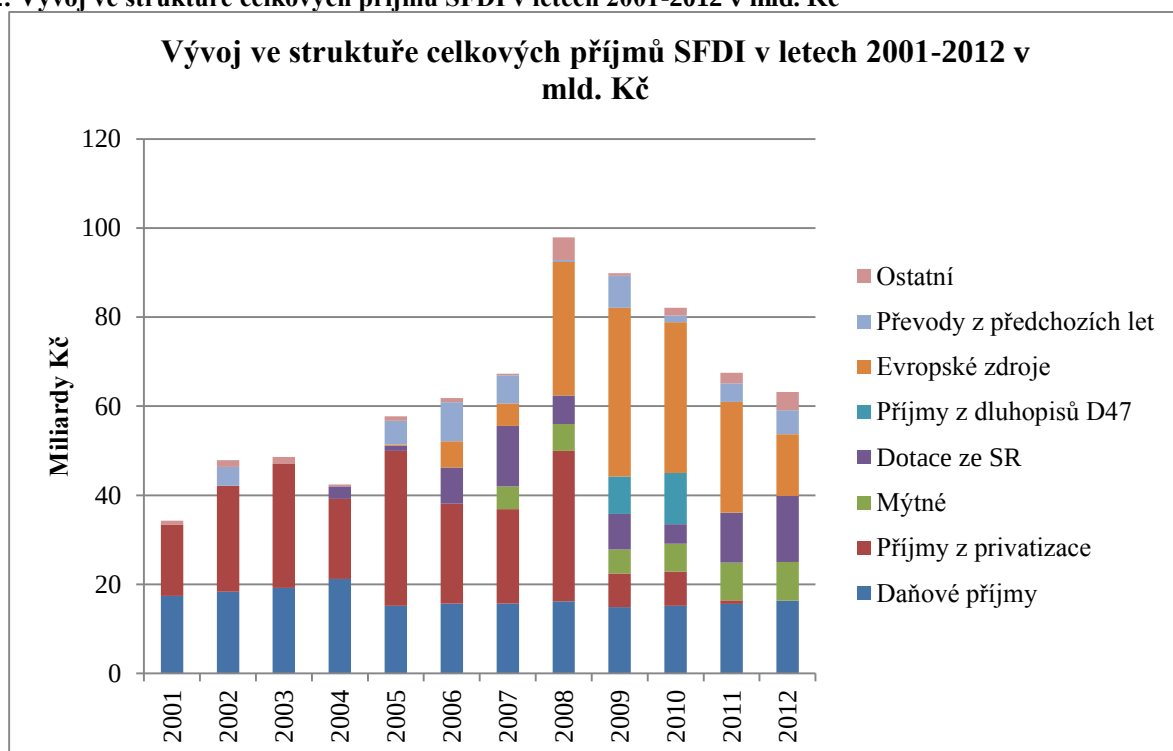
První bude analyzován vývoj struktury celkových příjmů SFDI, dále bude řešen podíl garantovaných příjmů na celkových příjmech (stejně jako absolutní výše tohoto druhu příjmů), analýza vývoje národních a evropských zdrojů a jejich spojitost s investičními a neinvestičními výdaji na pozemní komunikace, analýza vývoje dotace

⁵⁵ V tomto okamžiku bych chtěla podotknout, že jsem si plně vědoma značného zjednodušení této problematiky, která je velmi obšírnou a „vydala“ by na samostatnou diplomovou práci. Pro naše účely a poukázání na spojitost mezi spotřební daní z minerálních olejů a pozemními komunikacemi je však toto zjednodušení přijatelné.

poskytnuté ze SR, a rovněž analýza podílu výdajů plynoucího k pozemním komunikacím vzhledem k celkovým výdajům. Všechny analýzy probíhají v rámci let 2001-2012 (s výjimkou poslední uvedené).

Vývoj struktury celkových příjmů SFDI v letech 2001-2012

Graf 22: Vývoj ve struktuře celkových příjmů SFDI v letech 2001-2012 v mld. Kč



Zdroj: Výroční zprávy SFDI 2001-2012. Vlastní zpracování

Za sledované období let 2001-2012 došlo hned k několika změnám, které měly vliv na strukturu celkových příjmů SFDI i na jejich konečnou výši. Počáteční zdroje příjmů SFDI byly tvořeny hlavně převodem finančních prostředků z FNM ČR, daňovými příjmy – složených z převodů finančních prostředků z: SPD (dle stanoveného 20% podílu), ze silniční daně, z prostředků získaných za použití vybraných druhů dálnic a silnic, a dále ostatními příjmy.

První změna ve struktuře celkových příjmů byla zaznamenána roku 2004, kdy se na příjmové straně rozpočtu SFDI objevila poprvé dotace ze SR. Objemově se nejednalo o příliš významnou částku (2,8 mld.), podstatný je v tomto případě princip. Dotace ze SR v příjmech „zakořenila“ a její poskytování se pro další roky stalo naprosto běžnou realitou.

S rokem 2005 a s novým zákonem č. 1/2005 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům přišla v pořadí druhá podstatná změna ve struktuře příjmů. Na základě tohoto zákona došlo ke snížení podílu z výnosu SPD z minerálních olejů, který náležel SFDI z 20 % na 9,1 %, - s účinností k 3. 1. 2005. Stalo se tak v souvislosti s převodem silnic II. a III. třídy směrem ke krajům. Těm měl být rozdíl 11 % kompenzován v rámci rozpočtového určení jiných

daní. Jak je z grafu zřejmé, v období, kdy do SFDI plynulo 20 % z výnosu ze SPD z minerálních olejů, tj. 2001-2004 byly daňové příjmy vyšší, než v období let 2005-2012. Se snížením podílu SPD z minerálních olejů došlo v roce 2005 sice ke snížení daňových příjmů, nikoliv však ke snížení celkových příjmů – proběhl naopak nárůst, a to z důvodu velkého objemu prostředků z FNM ČR, který byl tohoto roku SFDI poskytnut.

K další změně, tentokrát spíše formální rázu, došlo se zrušením FNM ČR roku 2005. Od roku 2006 je tento druh příjmu vykazován nově jako převod výnosů z privatizovaného majetku. Příjmy z privatizace byly podstatnou složkou příjmů SFDI od počátku jeho existence až do roku 2008. V letech 2009, 2010 a 2011 došlo k jejich „rozpouštění“. V těchto letech přispěly do rozpočtu „pouhými“ 7,5 mld. Kč (2009), 7,7 mld. Kč (2010) a 0,8 mld. Kč (2011). Pro roky následující již k žádným převodům výnosů z privatizovaného majetku nedochází. Pro lepší představu významu tohoto příjmového zdroje, který hrál na celkové výši příjmů SFDI velkou roli, uvádím jeho průměrnou výši za období let 2001-2008 – 24,7 mld. Kč. Roky 2009, 2010 a 2011 nebyly z důvodu velkých odlišností hodnot v časové řadě, způsobených zmíněným „rozpouštěním“ privatizačních zdrojů, započítány.

V roce 2007 přibyla do struktury příjmů SFDI nová položka, která je garantovaným příjmem a současně národním zdrojem, a to převod výnosů z mýtného. Tento zdroj má od počátku svého zavedení rostoucí tendenci (vyjma roku 2009, kdy došlo k meziročnímu poklesu o 0,6 mld. Kč). Opět je pro lepší ilustraci významu mýtného uvedena jeho průměrná výše v letech 2007-2012, která činí 6,7 mld. Kč. Mýtné je podstatnou součástí příjmů SFDI, a to hlavně díky svému charakteru, jelikož jako garantovaný příjem umožňuje větší stabilitu SFDI a možnost lepší predikce, která je pro plánování dopravní infrastruktury obzvlášť důležitá.

V roce 2008 se ČR zapojila do programů EU, a to Operačního programu doprava (OPD) a Komunitárního programu (KP). Rovněž bylo tohoto roku poprvé poskytnuto dotací z Evropské investiční banky. Jak je z grafu č. 22 patrné tvoří tyto prostředky značný podíl na celkových příjmech SFDI. Jsou však příjmem negarantovaným, sloužícím téměř výlučně na financování investičních výdajů. Za léta 2008-2012 činí průměrná výše dotací z EU 30,1 mld. Kč. Současným trendem je pokles prostředků poskytnutých z EU.

Jak si můžeme povšimnout v grafu č. 22, největších celkových příjmů SFDI dosáhl roku 2008. Příčinou takto výrazného meziročního nárůstu je čerpání velkého objemu prostředků z evropských zdrojů v kombinaci s markantním převodem výnosů z privatizovaného majetku (za sledované období 2. nejvyšší). V letech následujících

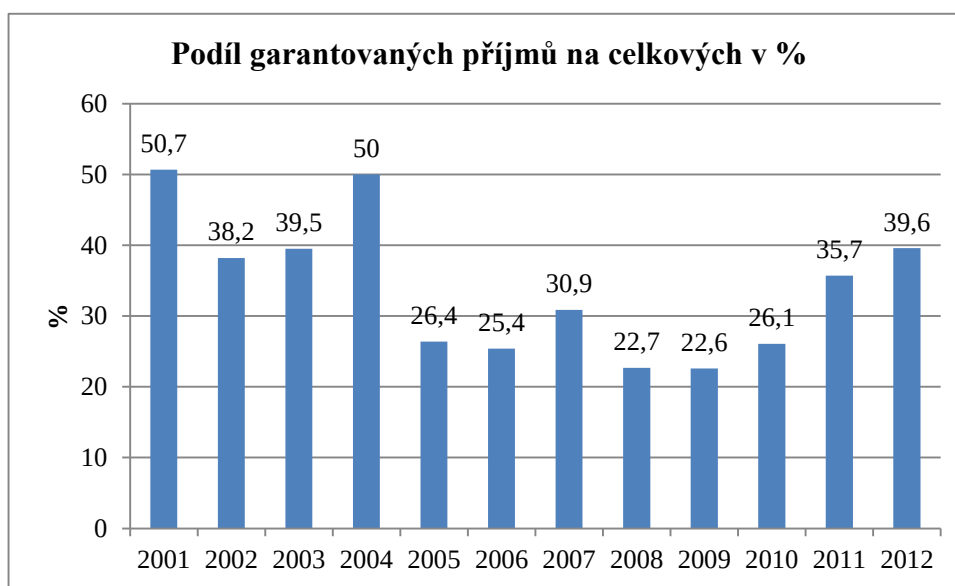
dochází vlivem „rozpouštění“ privatizačních zdrojů a s poklesem prostředků z evropských zdrojů ke snížení celkových příjmů.

Nejmenší příjem plynul do SFDI na počátku jeho existence, tj. v roce 2001.

Podíl garantovaných příjmů na celkových příjmech

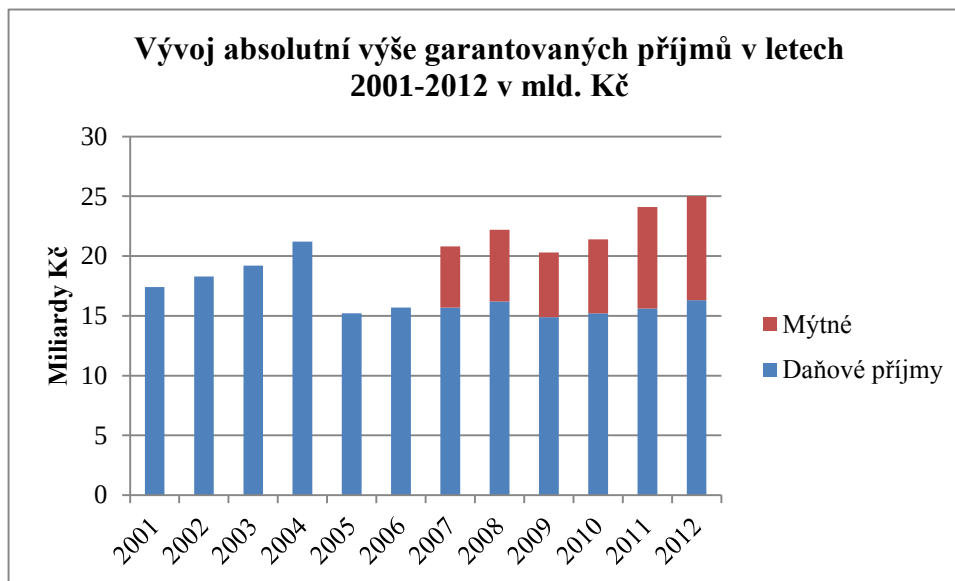
Pro účely této práce je vhodné sledovat podíl garantovaných příjmů na celkových, a to z důvodu již několikrát zmiňovaného charakteru garantovaných příjmů, které jsou rozhodně vítanou součástí příjmů SFDI.

Graf 23: Vývoj podílu garantovaných příjmů na celkových příjmech SFDI v letech 2001-2012 v %



Zdroj: Výroční zprávy SFDI 2001-2012. Vlastní zpracování

Graf 24: Vývoj absolutní výše garantovaných příjmů (složených z daňových příjmů a mýtného) v letech 2001-2012 v mld. Kč



Zdroj: Výroční zprávy SFDI 2001-2012. Vlastní zpracování

Pro připomenutí garantovanými příjmy jsou mýto, dálniční známky, silniční daň a podíl na spotřební dani z minerálních olejů. Příjmy, s výjimkou mýtného, které je uváděno zvlášť, jsou vykazovány jakožto příjmy daňové – toto dělení bude použito i v této kapitole.

Podíl garantovaných příjmů se na celkových příjmech SFDI v období let 2001-2004, tedy v době kdy do SFDI plynul 20% převod výnosu ze SPD z minerálních olejů, držel vysoko nad hranicí 30 %. Po snížení podílu na výnosu SPD na 9,1 % roku 2005, došlo k poklesu podílu garantovaných příjmů na celkových pod hranici 30 %. Nad tuto mez se garantované příjmy opět znovu „vyšplhaly“ s rokem 2007, a to z důvodu zavedení nového garantovaného zdroje – mýtného. Následujícího roku 2008 byl zaznamenán výrazný propad sledovaného podílu, v absolutním vyjádření však došlo naopak k meziročnímu růstu (graf č. 24). Příčinu tohoto je možné spatřit v poskytnutí velkých dotací z EU a výrazného převodu výnosů z privatizovaného majetku. Podíl garantovaných příjmů se pak tedy logicky ve struktuře celkových příjmů snížil. S rokem 2009 nastal meziroční pokles absolutní výše garantovaných příjmů, a i přes skutečnost, že celkové příjmy SFDI rovněž poklesly, došlo k dalšímu snížení podílu garantovaných příjmů na celkových – tentokrát však o pouhé 0,1 %.

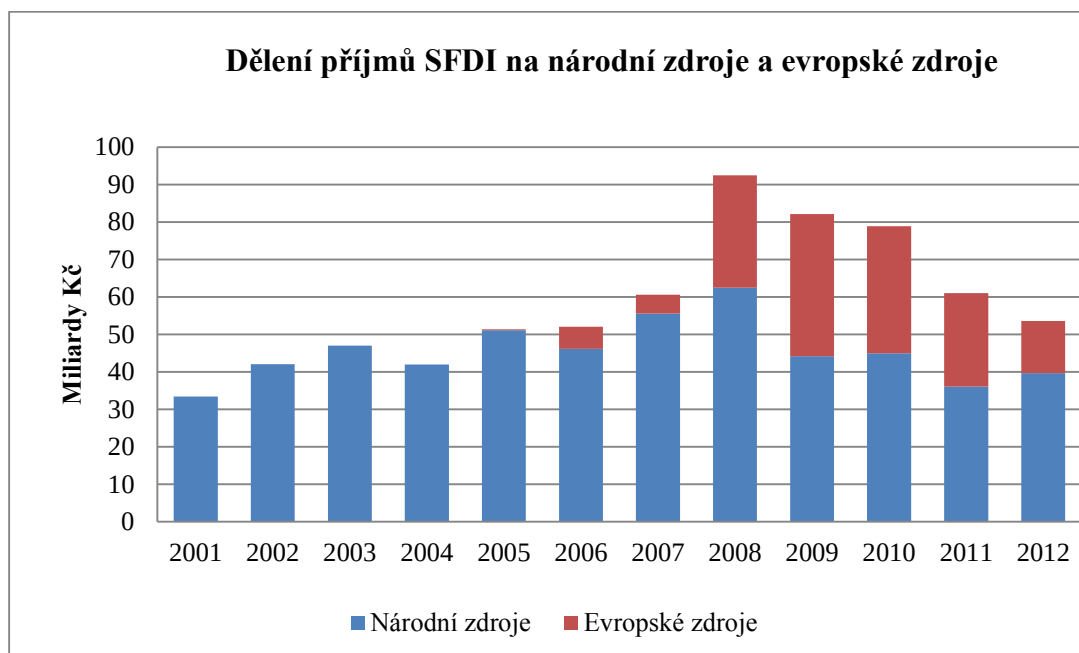
V posledních třech letech sledovaného období, tj. 2010-2012 došlo k růstu sledovaného podílu i absolutnímu růstu garantovaných příjmů. Hlavním důvodem pro

růst podílu je právě zmíněný absolutní růst těchto příjmů, ale také a hlavně pokles ostatních příjmů rozpočtu, který je za období možné sledovat.

Jak je z grafu č. 24 patrné, v současnosti se garantované příjmy pohybují v rozmezí 20-25 mld. Kč. Z pohledu MD je minimální částka potřebná k zajištění nezbytné údržby a oprav stanovena na 29 mld. Kč. Této výše garantované příjmy tedy rozhodně nedosahují. Zároveň jejich absolutní růst není vzhledem k rozšiřující se dopravní infrastruktuře v čase, se kterou souvisí další běžné výdaje, nijak závratným.

Dělení příjmů SFDI na národní zdroje a evropské zdroje a jejich spojitost s investičními a neinvestičními výdaji

Graf 25: Vývoj v dělení příjmů na národní zdroje a evropské zdroje v letech 2001-2012 v mld. Kč



Zdroj: Výroční zprávy SFDI 2001-2012. Vlastní zpracování

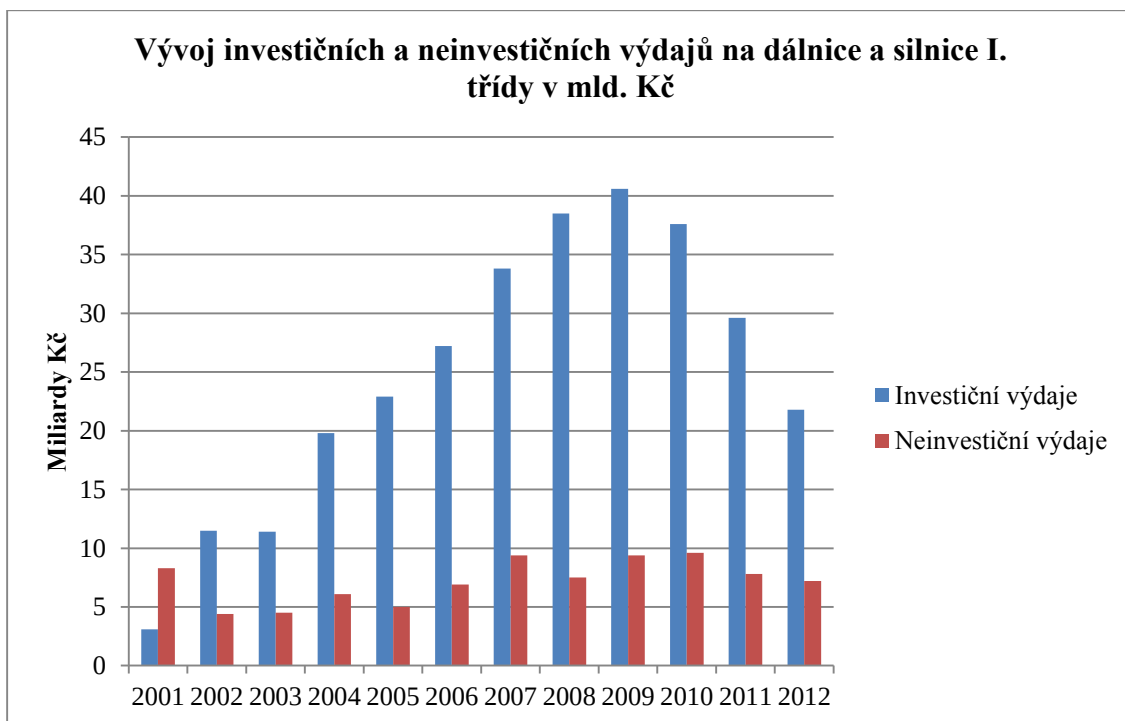
Z pohledu členění příjmů SFDI na zdroje národní (zahrnující daňové příjmy – silniční daň, SPD, DK, nedaňové příjmy – mýtné, dotace ze SR, příjmy z privatizace a příjmy z dluhopisů) a zdroje evropské přišly s rokem 2008 výrazné změny.⁵⁶ Tohoto roku se na příjmové straně rozpočtu SFDI objevil poprvé značný obnos finančních prostředků z evropských zdrojů. Rok následující, tj. 2009 je pro účely této kapitoly však ještě více podstatným a představuje stěžejní období. Důvodem je výrazný pokles národních zdrojů, ke kterému došlo vlivem „rozpouštění příjmů z privatizace.

Při prvním pohledu na výši součtu evropských a národních zdrojů by se mohlo zdát, že jeho konečná výše je od roku 2008 vysoko hranicí let předchozích (s výjimkou posledních dvou let). Problém však spočívá v tom, že evropské zdroje, které rozpočet výborně navyšují, slouží téměř výlučně k financování investičních výdajů. Podíváme-li se naopak na strukturu součtu národních a evropských zdrojů z roku 2009, narážíme v souvislosti s výrazným poklesem příjmů z privatizace, na výrazný pokles národních zdrojů. Je jasné patrné, že jejich výše (myšleno národních zdrojů) je v období let 2009-2012 jednou z nejnižších. V roce 2011 dokonce 2. nejnižší za celkové období let 2001-2012. Vzhledem k tomu, že národní zdroje slouží ke spolufinancování investičních

⁵⁶ Pro lepší ilustraci a porovnání investičních a neinvestičních výdajů s evropskými a národními zdroji bylo celkové příjmy SFDI očištěny o převody finančních prostředků z předchozích let a ostatní příjmy.

výdajů, které dle grafu č. 26 od počátku do r. 2009 rostly (s výjimkou roku 2003, meziroční pokles o 0,9 %), ale zároveň jsou také výlučným zdrojem pro neinvestiční výdaje do dopravní infrastruktury, vyvstává otázka, zda si investiční výdaje „neukrajují“ příliš velkou část celkových výdajů na úkor výdajů neinvestičních. Je tedy výše finančních prostředků, která plyne na opravy a údržbu pozemních komunikací dostatečná. Za tímto účelem je využito uvedeného grafu č. 26, který porovnává růst investičních a neinvestičních výdajů na dálnice a silnice I. třídy⁵⁷ a grafu č. 27, ve které je sledován objem prostředků vydaný ze SFDI pro silnice II. a III. třídy (zahrnuje investiční i neinvestiční výdaje).

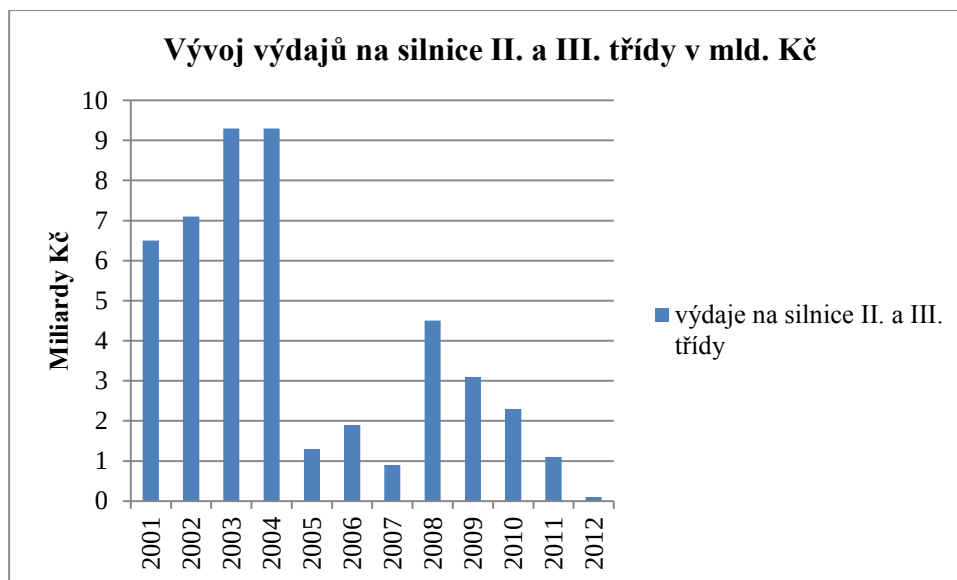
Graf 26: Vývoj investičních a neinvestičních výdajů na dálnice a silnice I. třídy v letech 2001-2012 v mld. Kč



Zdroj: Výroční zprávy SFDI 2001-2012. Vlastní zpracování

⁵⁷ Silnice II. a III. třídy nebyly zahrnuty z důvodu nekonzistence údajů ve sledovaném období let 2001-2012, zapříčiněnou jejich převodem z roku 2004 směrem ke krajům.

Graf 27: Vývoj výdajů (investičních i neinvestičních) na silnice II. a III. třídy v letech 2001-2012 v mld. Kč



Zdroj: Výroční zprávy SFDI 2001-2012. Vlastní zpracování

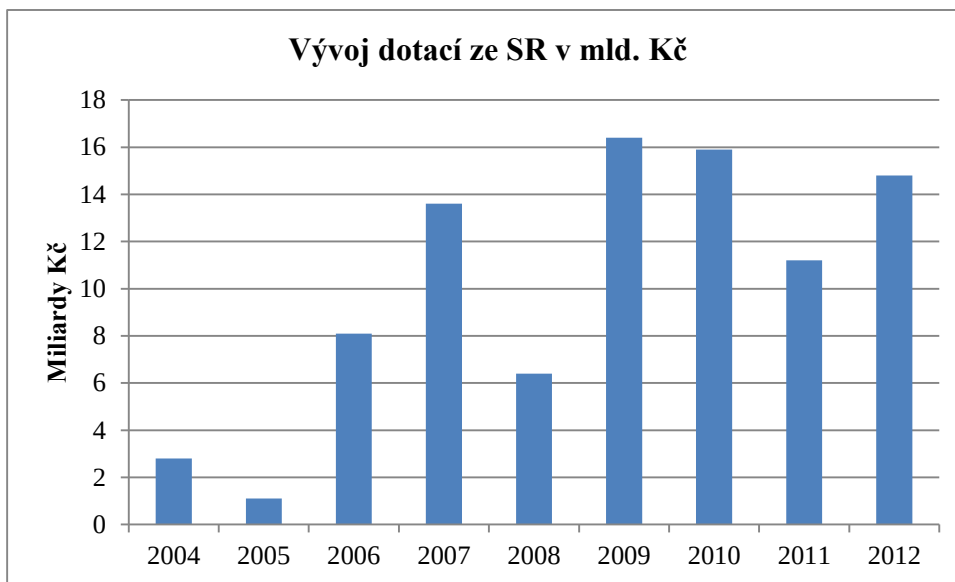
Jak je z grafu č. 26 patrné absolutní výše výdajů na opravy a údržbu dálnic a silnic I. třídy se s úbytkem národních zdrojů v letech 2009-2012 (vzhledem k výši národních zdrojů v předešlých obdobích) nezmenšila, spíše naopak. Co více v letech 2009 a 2010 šlo na opravy a údržbu dálnic a silnic I. třídy vůbec nejvíce prostředků za sledované období - a to 9,6 mld. Kč v roce 2010 a 9,4 mld. Kč v roce 2009. Příčinu skutečnosti, že s poklesem národních zdrojů nedochází k poklesu neinvestičních výdajů směrem k dálnicím a silnicím I. Třídy shledávám jednak v nutnosti těchto výdajů, a případném omezení jiných výdajů financovaných z národních zdrojů, které se nevyznačují takovou potřebností. Další příčina je spatřena právě v převedení silnic II. a III. třídy na kraje, kdy SFDI poklesly výdaje s nimi spojené, a tento „ušetřený“ obnos financí mohl být směřován částečně na neinvestiční a investiční výdaje.

Neinvestiční výdaje se sice s poklesem národních zdrojů nesnížily, ale ani nijak markantně nezvýšily. Jelikož investiční výdaje od roku 2001 až do roku 2009 rostly (vyjma roku 2003, kdy stagnovaly) je logické, že by za sledované období měly určitým procentem růst i neinvestiční výdaje, které jsou s rozšiřováním dopravní infrastruktury jistě spjaté. Pro tento případ je porovnáno průměrné tempo růstu investičních výdajů za období let 2001-2012 a průměrné tempo růstu neinvestičních výdajů za stejné období. Průměrné tempo růstu investičních výdajů činí pro sledované období 33,4 %, pro neinvestiční výdaje je tento ukazatel na úrovni 2,5 % - což je 13,4 krát méně. Na základě této analýzy se opět potvrzuje tvrzení o potřebě navýšení výdajů na opravy a údržbu.

Analýza vývoje dotací ze SR směrem k SFDI v letech 2004-2012⁵⁸

Argumentem Ministerstva financí proti navyšování podílu připadajícího SFDI je možnost provádění restriktivní fiskální politiky v době recese. Na skutečných datech je ovšem jasně dokázáno, že dotace ze SR plynuly k SFDI i v době recese, kdy byla prováděna restriktivní fiskální politika. Uvedené je níže znázorněno grafem č. 28.

Graf 28: Vývoj dotací ze SR v letech 2004-2012 v mld. Kč⁵⁹



Zdroj: Výroční zprávy SFDI 2004-2012. Vlastní zpracování

Hospodářská krize se v ČR objevila ve druhé polovině roku 2008, od této doby je naše domácí ekonomika stále ve fázi recese. Jak je z grafu patrné, dotace ze SR jsou naopak v letech 2009, 2010 a 2012 těmi nejvyššími. Tento argument je tedy vyvrácen.

2. 3. 3. 3 Dílčí závěr: Vyhodnocení současného nastavení rozpočtového určení SPD z minerálních olejů na základě syntézy stanoviska Ministerstva dopravy a Ministerstva financí z pohledu mé osoby

Na základě provedených analýz byla potvrzena či naopak vyvrácena opodstatněnost argumentace pro – v případě Ministerstva dopravy či proti navýšení podílu – v případě Ministerstva financí, na spotřební dani z minerálních olejů.

Na straně jedné si myslím, že i přes očividný „zápal“ ministerstva dopravy pro získání finančních prostředků na budování a zkvalitňování dopravní infrastruktury – která je nutno podotknout pro fungující ekonomiku velmi podstatnou záležitostí, nejsou jejich snahy nijak fanatické, scestné či neopodstatněné. Argumenty pro navrhované zvýšení

⁵⁸ V případě vývoje dotací ze SR je záměrně uvažováno pouze období let 2004-2012. Před rokem 2004 žádné dotace ze SR pro SFDI nebyly zaznamenány.

⁵⁹ K dotacím ze SR jsou v letech 2009-2011 započítány příjmy z dluhopisů na realizaci D 47.

podílu na výnosu SPD z minerálních olejů na Dopravou diskutovaných 25 % výnosu z této daně jsou v souvislosti s beztak každoročně poskytovanými dotacemi, které by se tímto pouze nahradily a k žádnému dodatečnému navyšování výdajů ze SR by nedocházelo, velmi logickou snahou.

Na straně druhé jsou pochopitelné i protiargumenty MF, v čele s jeho fiskální rolí, která je zcela zásadní. Jednu chybu na kráse však protiargumenty MF mají, a týkají se jejich argumentu restriktivní politiky v době recese, kdy se na skutečných datech dá jasně pozorovat, že dotace ze SR do SFDI plynuly, případně plynou i v době recese, a to v nemalé míře. Argument o zachování možnosti rozhodování o struktuře veřejných výdajů v budoucnu však zůstává zachován.

Pro oba tyto specifické postoje, které jsou oba výsledkem logických úvah a ani jeden z nich se v žádném případě neopírá o zcestné argumenty, je nutné najít jistý kompromis. Vhodné řešení shledávám v dohodě mezi MF a MD na zavázání stanoveného objemu finančních prostředků (či zavázání podílu ze SPD z minerálních olejů) ve prospěch SFDI na určité, předem stanovené období, které bude ohraničeno realizací nějakého konkrétního cíle v dopravní infrastruktuře. Po realizaci vytyčeného cíle a uplynutí smluvního období by pak byla výše podílu, s ohledem na aktuální reálné potřeby dopravní infrastruktury a stav ekonomiky, znovu diskutována a opětovně ustavena. Tímto krokem by bylo vyhověno hlavnímu požadavku Fondu na stabilitu příjmů a tím pádem možnosti lepší realizace infrastrukturních projektů. Stejně tak by bylo vyhověno i MF, které se definitivně nezaváže podílem, jehož výši nebude moci nadále ovlivňovat, ale „upíše“ se pouze na určité kratší období. Příkladem takového cíle ze současnosti, ke kterému by bylo vhodné prostředky zavázat, je například realizace Transevropské dopravní sítě TEN-T – což je síť silničních a železničních koridorů, mezinárodních letišť a vodních cest, která by měla být dokončena do roku 2020.

Závěr

Spotřební daně obecně jsou díky své fiskální významnosti ve středu pozornosti každé vlády. Jejich nejdůležitější součástí, a to hlavně s ohledem na plynoucí výnos do státního rozpočtu je jednoznačně spotřební daň z minerálních olejů. Na základě proběhnuvší analýzy ve druhé kapitole praktické části a sledování absolutního inkasa ze SPD z minerálních olejů v horizontu let 1993-2012 byla národohospodářská významnost zvoleného tématu potvrzena.

Vysoce aktuálním je téma hlavně z pozice rozpočtového určení výnosů této SPD, což mi bylo potvrzeno jednak samotným zpracováním práce, a rovněž i konzultacemi na Ministerstvu dopravy a Státním fondu dopravní infrastruktury. V červnu roku 2013 byla vládou schválena Dopravní politika ČR pro období let 2014-2020. V rámci tohoto dokumentu bylo uvažováno o navýšení podílu na výnosu této daně ve prospěch Státního fondu dopravní infrastruktury, a to až na úroveň 25 %. Tento návrh byl ovšem zamítnut. Co se týče nejaktuálnějšího stavu projednávání výše podílu na spotřební dani připadajícího SFDI závázaly se lídři vlády podpisem koaliční smlouvy k navýšení na minimálně 25 %.

Samotný přínos z vypracování této bakalářské práce pro mou osobu je markantní. Díky zvolenému tématu a využití analýzy jakožto prostředku k dosažení vytyčených cílů jsem si, jak název samotné techniky („analýza“) napovídá, vytříbila analytické uvažování a další schopnosti z tohoto vyplývající. Zpracování tématu mně mnohé objasnilo a leckdy učebnicové principy „vrhlo“ do reálnějšího stínu. Počínaje kupříkladu rozdílnými elasticitami poptávek na trhu motorové nafty a na trhu benzínu. Zpracováním se mi objasnily i důvody pro velmi často medializované podvody s minerálními oleji napříč celou ČR, „díky“ kterým mě tato tematika přitahuje ještě o něco více.

Výstupem první podkapitoly teoretické části je i tvrzení o nízké elasticitě poptávek u komodit zatěžovaných spotřební daní. Později – rozuměj ve třetí podkapitole teoretické části je toto tvrzení s ohledem na minerální oleje, kterými se práce zabývá redefinováno. Elasticita poptávky po pohonných hmotách⁶⁰ je v této kapitole dvojí – a to elasticita poptávky po benzínu a po motorové naftě. Nízkou elasticitou poptávky se vyznačuje pouze benzin. Na trhu motorové nafty, z níž pramení většina výnosů SPD z minerálních olejů, panuje specifická situace. 60% podíl objemu motorové nafty je totiž spotřebován silničními dopravci, kteří se odlišují možností substituce – jejich poptávka

⁶⁰ Pohonné hmoty tvoří majoritní příjem veřejných rozpočtů

po komoditě motorové nafty tedy není neelastická. Analýzou byly veškeré náležitosti tohoto odstavce potvrzeny.

Mezi nejdůležitější výstupy teoretické části se řadí poznatek o nadměrném daňovém břemenu. Prvotním krokem ke vzniku je zavedení nové daně či změna v dani existující – toto vede k distorzi. Důsledkem distorze je substituce, která dále podporuje vznik nadměrného daňového břemene. Jedinou daní, která nezpůsobuje distorzi je daň paušální. Nadměrné daňové břemeno snižuje efektivnost ekonomiky. Jeho velikost závisí jednak na velikosti daně a také na elasticitě poptávkové a nabídkové křivky. Čím je elasticita poptávky a nabídky vyšší, tím je vyšší i nadměrné daňové břemeno. Při nulové elasticitě poptávky a nabídky nevzniká žádné daňové břemeno.

Dalším podstatným poznatkem první kapitoly teoretické části je zmínění vztahu mezi velikostí daňového výnosu ve vazbě na míru zdanění – toto je znázorněno pomocí Lafferovy křivky. S rostoucí mírou zdanění jsou přírůstky daňového výnosu stále menší a po překročení určitého bodu v míře zdanění dochází dokonce k poklesu daňového výnosu. S tímto jevem lze na základě provedené analýzy souhlasit.

Další závěr teoretické části se týká daňového přesunu a dopadu v souvislosti s elasticitou poptávky a nabídky. V případě více elastické poptávky a méně elastické nabídky dopadá daň více na výrobce. Naopak v případě více elastické nabídky a méně elastické poptávky dopadá daňové břemeno více na spotřebitele.

V první kapitole analytické části byly zkoumány změny v právním rámci, které výrazněji ovlivnily oblast spotřební daně z minerálních olejů a její rozpočtové určení.

Na základě zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní došlo k vytvoření nového modelu daňové soustavy a k prvotním krokům v harmonizaci naší daňové soustavy se státy Evropského společenství. Rovněž v mezích tohoto zákona bylo využito rozdělení daní na přímé a nepřímé. Nepřímé se dále dělí na všeobecné a selektivní.

Se zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních pokračovala nadále harmonizace, a to zejména v oblasti spotřebních daní, se státy EU. V souvislosti se snahou o co největší sblížení s právem EU a směřováním k bezproblémovému vstupu do Společenství byl tento zákon do roku 2004 mnohokrát novelizován.

Podstatným zákonem z 90. let, který souvisí s medializovanou kauzou „krvavých olejů“ je zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv. Díky tomuto zákonu byly podstatně sníženy daňové úniky tohoto typu.

Zákonem, který zásadně změnil systém spotřebních daní – a to jak v hmotně - právní oblasti, tak ve správě daně je zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Správa

spotřebních daních je tímto zákonem přenesena výlučně na Celní správu. Rovněž byly upraveny sazby spotřební daně z minerálních olejů a doplněny další směsi, které s platností tohoto zákona nově podléhají SPD z minerálních olejů. Největším přínosem pro navýšení inkasa bylo zdanění komodity „ostatních benzinů“, u nichž docházelo k častému zneužívání. Součinnost těchto všech faktorů vedla k podstatnému zvýšení inkasa z této daně.

Se zákonem č. 59/2010 Sb., o spotřebních daních došlo k navýšení sazby SPD z minerálních olejů, a to hlavně u bezolovnatého benzínu a motorové nafty o 1 Kč.

Na základě zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice plynul celý výnos SPD do státního rozpočtu. Ke změně došlo až se zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům. Nově náleželo 80 % celostátního výnosu spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv státnímu rozpočtu a zbylých 20 % plynulo do SFDI. Další změna poměru na výnosu analyzované daně proběhla s novelou č. 1/2005 Sb. Od 3. 1. 2005 tedy připadá 9,1 % výnosu na spotřební dani z minerálních olejů SFDI, zbytek náleží státnímu rozpočtu.

Výstupy druhé kapitoly praktické části, věnující se analýze vývoje sazby a výnosů SPD z minerálních olejů v letech 1993-2012, jsou následující. Na základě zpracovaných dat bylo zjištěno rostoucí inkaso ze SPD z minerálních olejů v rozmezí let 1993-2008, s výjimkou roku 2000. Po roce 2008 započala souhrou několika okolností stagnace a přetrvala až do konce sledovaného období. Mezi nejvýznamnější důvody pro tento jev se řadí všeobecná hospodářská krize a rovněž i legislativní změny, dotýkající se navýšení sazby SPD z minerálních olejů, s účinností od 1. 1. 2010. Politici schválili tento zákon na základě znalosti základního ekonomického principu o nízké elasticitě poptávek u komodit zatěžovaných spotřební daní, a doufali tak ve vyšší inkaso z této daně. Nebyli si však vědomi již zmiňovaných specifických podmínek, které panují na trzích motorové nafty a následné substituce naší zdražené motorové nafty tou levnější ze zahraničí.

Největší změny v inkasu SPD z minerálních olejů se ve sledovaném období odehrály nikoliv se změnou sazby této daně, ale s takovými legislativními změnami, které zabránily dalším daňovým únikům. Novelou zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, která nabyla účinnosti k 1. 7. 2005, došlo k zamezení dalšího zneužívání komodity označované jako „ostatní benziny“ – do onoho okamžiku nepodléhaly spotřební dani a docházelo tak k jejich častému zneužívání k účelům jiným než určeným. Rovněž k vyšší funkčnosti systému spotřebních daní přispívá Celní správa, která se na základě tohoto

zákonu stala výlučným správcem daně a počíná si prokazatelně lépe, než v období správy daně finančními úřady.

K další podstatné změně a k největšímu relativnímu meziročnímu růstu (o 28,6 %; tj. 8,2 mld. Kč) došlo mezi lety 1994-1995 s novelou zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, s účinností od 1. 7. 1994. Tímto zákonem bylo zamezeno dalšímu prodeji lehkých topných olejů, nepodléhajících sazbě SPD, jakožto motorové nafty.

Výstupem analýzy o predikovaných a skutečných výnosech mezi lety 2004 – 2012 je nemilé zjištění týkající se posledních zkoumaných 4 let (2009-2012) v jejichž průběhu dochází k umělému navyšování státního rozpočtu. Naopak v letech (2007, 2008), kdy byla sestavováním státního rozpočtu pověřena osoba pana ing. Eduarda Janoty, se predikce od skutečnosti takřka nelišila.

Díleč analýzy poslední kapitoly praktické části, zabývající se rozpočtovým určením výnosů ze SPD z minerálních olejů v období let 1993-2012, slouží pro potvrzení správnosti či nesprávnosti argumentace dvou odlišných postojů při rozpočtovém určení výnosů SPD z minerálních olejů – a to Ministerstva dopravy a Ministerstva financí. V konečném důsledku byla potvrzena správnost uvažování v případě obou Ministerstev, s jedinou výjimkou. U Ministerstva financí byl shledán za nesprávný jejich argument restriktivní politiky v době recese. Na skutečných datech bylo totiž zjištěno, že dotace ze SR směrem k SFDI plynuly (plynou) i v době recese.

Hlavní snahou MD je navýšení podílu na výnosu ze SPD z minerálních olejů na 25 %, které by dle Dopravy pouze nahradilo beztak každoročně poskytované dotace ze SR – nedocházelo by tak k žádnému dodatečnému navýšení výdajů ze SR, pouze k jejich změně ve struktuře výdajů – na výdaje mandatorní.

Naopak MF argumentuje hlavně svou fiskální rolí a již zmíněnou restriktivní politikou v době recese. Zjednodušeně se zkrátka k žádným dodatečným mandatorním výdajům MF příliš zavazovat nechce.

Kompromisem u těchto obou „extrémních“ pólů by mohlo být zavázání sjednaného objemu prostředků (či zavázání podílu ze SPD z minerálních olejů) na předem stanovené období, ohraničené realizací vytyčeného cíle v dopravní infrastruktuře. Po uplynutí tohoto období by pak výše podílu byla v souvislosti s novými skutečnostmi znovu ustanovena. S takovýmto řešením by mohla být spokojena obě Ministerstva. Z pohledu MD by byl splněn požadavek na stabilitu prostředků pro financování infrastrukturních projektů. MF se zase nezavazuje definitivním dále neovlivnitelným podílem. Jak již ale bylo zmíněno na začátku této závěrečné části, podmínky se

v souvislosti s podpisem nové koaliční smlouvy v této oblasti značně změnily a lídři vlády se s jejím podpisem zavázaly ke zvýšení podílu na SPD z minerálních olejů, který připadá SFDI na minimálně 25 %. Dále se tímto textem zavazují ke zvýšení objemu prostředků na opravy a údržbu dopravní infrastruktury s cílem zastavit dlouhodobé podfinancování, které vede k degradaci stavu těchto sítí. Dá se tedy zjednodušeně říci, že hlavním požadavkům Ministerstva dopravy je touto koaliční smlouvou vyhověno.

Obecně se dá konstatovat, že cíl práce byl naplněn. Analýza dvacetiletého vývoje spotřební daně se zvláštním zřetelem na SPD z minerálních olejů byla v práci provedena. Veškeré analýzy v rámci praktické části však proběhly za období let 1993-2012, rok 2013 nebyl z důvodu dostupnosti kvalitních a porovnatelných dat v době zpracování práce zahrnut. Analýzou byly rovněž odhaleny souvislosti mezi vývojem samotné sazby a výši výnosů ze SPD z minerálních olejů, jak se předpokládalo. Dalším cílem, který byl v rámci vypracování práce splněn, bylo zhodnocení současného nastavení rozpočtového určení výnosů sdílené spotřební daně z minerálních olejů.

V případě ne přesně vymezených a stanovených hranic tématu bych se nadále věnovala problematice daňových úniků při výběru analyzované daně. Jak totiž bylo zjištěno, největšího navýšení inkasa SPD z minerálních olejů bylo dosaženo vždy v souvislosti s legislativními změnami, které prostor pro daňové úniky omezovaly. Identifikaci dalších podvodů v této oblasti, by mohlo následně dojít k jejich omezení v rámci práva a k dalšímu navýšení inkasa z této daně. Na samostatnou bakalářskou práci by jistě vydala i problematika rozpočtového určení SPD z minerálních olejů, kterou jsem pro své účely musela značně zjednodušit a jež by si jistě zasloužila detailnější zpracování. V rámci takového zkoumání by pak po zohlednění všech faktorů mohl být na základě ekonomického modelu stanoven například nejlepší možný podíl na výnosu ze SPD z minerálních olejů připadající SFDI.

Seznam grafů

Graf 1: Nadměrné daňové břemeno	18
Graf 2: Závislost nadměrného břemene na velikosti daně.....	19
Graf 3: Nadměrné daňové břemeno při vysoké elasticitě poptávky	20
Graf 4: Nadměrné daňové břemeno při nízké elasticitě poptávky.....	20
Graf 5: Lafferova křivka	21
Graf 6: Přesun daně placené prodávajícím subjektem	23
Graf 7: Elasticita nabídky je vyšší než elasticita poptávky	24
Graf 8: Elasticita poptávky je vyšší než elasticita nabídky	24
Graf 9: Přesun poptávky do zahraničí.....	34
Graf 10: Přísun nové poptávky ze zahraničí	35
Graf 11: Vývoj výnosů spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv v ČR v letech 1993-2003	48
Graf 12: Vývoj světové ceny ropy v letech 1993-2003	48
Graf 13: Vývoj tuzemských cen automobilového benzínu a motorové nafty v letech 1993-2003	49
Graf 14: Vývoj spotřeby automobilového benzínu a motorové nafty v ČR v letech 1993-2003	50
Graf 15: Skutečné inkaso spotřební daně z minerálních olejů v letech 2004-2012.....	53
Graf 16: Srovnání skutečných a predikovaných výnosů SPD z minerálních olejů za období 2004-2012	53
Graf 17: Vývoj tuzemských cen automobilového benzínu a motorové nafty v letech 2004-2012	58
Graf 18: Vývoj skutečného inkasa spotřební daně z minerálních olejů v ČR v letech 1993-2012	59
Graf 19: Vývoj cen automobilového benzínu a motorové nafty v ČR v letech 1993-2012	61
Graf 20: Vývoj světové ceny ropy v letech 2004-2013	61
Graf 21: Podíl výnosů spotřební daně z minerálních olejů na celkových výnosech ze SPD v ČR v letech 1993-2012 (v %)	62
Graf 22: Vývoj ve struktuře celkových příjmů SFDI v letech 2001-2012 v mld. Kč	72
Graf 23: Vývoj podílu garantovaných příjmů na celkových příjmech SFDI v letech 2001-2012 v %.....	74
Graf 24: Vývoj absolutní výše garantovaných příjmů (složených z daňových příjmů a mýtného) v letech 2001-2012 v mld. Kč	75
Graf 25: Vývoj v dělení příjmů na národní zdroje a evropské zdroje v letech 2001-2012 v mld. Kč.....	77
Graf 26: Vývoj investičních a neinvestičních výdajů na dálnice a silnice I. třídy v letech 2001-2012 v mld. Kč	78
Graf 27: Vývoj výdajů (investičních i neinvestičních) na silnice II. a III. třídy v letech 2001-2012 v mld. Kč	79
Graf 28: Vývoj dotací ze SR v letech 2004-2012 v mld. Kč	80

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby spotřební daně pro uhlovodíková paliva a maziva dle zákona č. 587/1992 Sb.	39
--	----

Tabulka 2: Sazby spotřební daně z minerálních olejů dle zákona č. 353/2003 Sb. k 1. 1. 2004	43
Tabulka 3: Sazby spotřební daně z minerálních olejů k 1. 1. 2010	44
Tabulka 4: Rozdělení výnosů ze spotřební daně z minerálních olejů v jednotlivých obdobích.....	46
Tabulka 5: Vývoj inkasa spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv v ČR v letech 1993-2003	48
Tabulka 6: Podíl spotřeby pohonných hmot na konečné spotřebě ropných produktů v ČR (v %)	63
Tabulka 7: Konečná spotřeba motorové nafty v ČR.....	64
Tabulka 8: Konečná spotřeba motorového benzínu v ČR	65

Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňová soustava ČR	27
-------------------------------------	----

Seznam literatury a dalších pramenů

- Daně a právo v praxi. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2005, roč. 2005, č. 12.
- GRŮŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde, 2004, 307 s. ISBN 80-7201-474-9
- HAMERNÍKOVÁ, Bojka, MAAYTOVÁ, Alena a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0
- HOLMAN, Robert. Ekonomie. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. 714 s. ISBN 80-7179-387-6
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Díl 1, Daňová teorie. Praha: VŠE, 1994. 104 s. ISBN 80-7079-544-1
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2
- NAHODIL, František. Veřejné finance v České republice. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 359 s. ISBN 978-80-7380-162-5
- PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance: úvod do problematiky. 4. Vydání. Praha: ASPI, 2008, 579 s. ISBN 978-80-7357-358-4
- ŠEVČÍK, Miroslav, ROD, Aleš. Spotřební daň z pohonných hmot v České republice [online]. 2010, listopad [cit. 2013-10-23]. Dostupný z WWW: <http://libinst.cz/data/studie.pdf>
- ŠIROKÝ, Jan. Daňová teorie s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2003. 272 s. ISBN 80-7179-413-9
- SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer, 2009, 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7
- VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka, VÍTKOVÁ, Jana. Daňový systém ČR 2010. Praha: VOX, 2010, 355 s. ISBN 978-808-6324-869
- Výroční zprávy Celní správy. 2001-2012. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>
- Výroční zprávy SFDI 2001-2012. Dostupné z: <http://www.sfdi.cz/poskytovani-informaci/vyrocnizpravy-a-ucetni-zaverky/>

Legislativní zdroje:

- Federální shromáždění České a Slovenské Federativní republiky 1990-1992. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1990fs/tisky/t1418_02.htm
- Zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=587&r=1992>
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?O=4&T=317>
- Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících, o doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a o změně

zákona České národní rady č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=136&r=1994>

Zákon č. 59/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=59&r=2010>

Zákon č. 576/1990 Sb., České národní rady o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky). Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=576&r=1990>

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní). Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=243&r=2000>

Zákon č. 1/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=1&r=2005>