

VYBRANÉ PROBLÉMY NEPŘÍMÝCH DANÍ

SELECTED PROBLEMS OF INDIRECT TAXES

Eva Vincencová

Abstrakt: Článek se zabývá vybranými problémy zdaňování v oblasti nepřímých daní. V textu jsou rozebírány širší souvislosti sazeb daně přidané hodnoty a spotřební daně na motorovou naftu včetně jejich vztahu na plnění inkasa veřejného rozpočtu.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, inkaso daně¹, předepsaná daň², sazba daně, spotřební daně

Abstract: The article deals with some problems of taxation in the area of indirect taxes. The text discussed the broader context of rates of value added tax and excise tax on diesel fuel with relation to the performance of the public budget receipts.

Keywords: value added tax, tax collection, prescribed tax, rate tax, excise tax

JEL Classification: H2

1 ÚVOD

Daňové příjmy jsou nedílnou součástí veřejných rozpočtů patřící do oblasti veřejných financí. Význam daní dokládá jejich podíl na veřejných příjmech, který se pohybuje okolo 90 procent. Skutečnost v České republice za rok 2012 dosahuje výše 86,8 procent³. Legislativní úpravy jednotlivých daní by měly být realizovány v souladu se základními principy zdaňování. Měly by být

¹ Inkaso (příjem) daně nastává v okamžiku, kdy je finanční správou evidováno uskutečnění plnění daňové povinnosti.

² Předepsaná daň je částka, která je finanční správou evidována v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

³ Příjmy státního rozpočtu za rok 2012 http://www.czso.cz/csu/2013edicniplan.nsf/kapitola/0001-13-r_2013-0600.

prováděné tak, aby daně plnily svoji fiskální funkci a inkaso daní naplnilo předepsaný objem finančních prostředků veřejného rozpočtu.

Daně v daňovém systému České republiky (ČR) se od doby jejího vzniku v roce 1993 podstatně proměnily. Provedené parametrické změny postupně reformovaly daňový systém a systematicky měnily jednotlivé daně. Další úpravy daní měnily konstrukční prvky jednotlivých daní (např. sazby), zaváděly nové instituty (např. daňový bonus, povodňová daň, superhrubá mzda, slevy na dani, solidární daň). Došlo k posunu daňové incidence, snížením zdanění práce na úkor zdanění spotřeby. Elektronizace zmodernizovala daňovou správu, došlo k vnitřní restrukturalizaci, a přeměnu na Finanční správu. V současnosti pokračují přípravné práce v projektu „jednotné inkasní místo“ (JIM).

V daňovém mixu ČR se často mění sazby daní, které mají širší dopady. Před uvažovanými změnami sazeb daní, nelze daňové výnosy v podobě daňového inkasa státu spočítat pouze úměrou. Je nutné brát také v úvahu další okolnosti, jako například efektivnost daňového systému, ekonomické zákonitosti trhu včetně racionálního chování daňových subjektů. Není pochyb o tom, že každá akce vyvolává reakci, a tak daňoví poplatníci přizpůsobují své chování nové daňové realitě. Na jedné straně je očekávání státu v podobě předpisu daňového inkasa a na druhé straně ekonomicky racionální reakce daňových poplatníků s cílem optimalizovat své daňové odvody. Znamená to, že daňový poplatník se snaží daňovou optimalizací (legální) minimalizovat své daňové újmy, bohužel někdy i v podobě daňových úniků (nelegální).

Schválené reformy a dílčí změny daní ovlivňovala celá řada faktorů, mezi hlavní lze zařadit zdrojové potřeby veřejných rozpočtů, stav ekonomiky, ale zejména politické vlivy. Úpravy českého daňového mixu vedené politickými zájmy vládnoucí garnitury mají své dopady, jak na ekonomiku, příjem veřejných rozpočtů, tak i na daňové subjekty. V podstatě mohou být svou povahou neutrální, mohou vést k daňové progresi či degresi, nebo také mohou vést ke zvýšení, nebo poklesu daňového inkasa státu. Například v souvislosti se zavedením konceptu 15 procentní rovné daně v roce 2007 došlo „.....*poprvé od zavedení platné daňové soustavy (1993) k meziročnímu poklesu celorepublikového inkasa na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků téměř o 11 208 mil. Kč. Příčinu uvedeného vývoje je možné nalézt zejména v legislativních úpravách ZDP, provedených zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných*

rozpočtů. Zavedením jednotné 15-ti % sazby ze superhrubé mzdy a „zastropováním“ základu daně ve výši maximálního vyměřovacího základu pro veřejnoprávní pojistné, došlo ke snížení daňového zatížení u zaměstnanců s vyššími příjmy. Další snížení inkasa způsobilo podstatné zvýšení slev na dani (§ 35ba) a částek daňového zvýhodnění spolu s vyšším daňovým bonusem (§ 35c) od 1. 1. 2008.“⁴ U fyzických osob podávajících příznání byla v roce 2008 výtěžnost inkasa daní z příjmů 98,3 procenta. Lze konstatovat, že rok 2007 byl ekonomicky příznivý, ale plátcí více uplatňovaly instituty snižující základ daně (§ 15, SZM aj.).

Ekonomické efekty závislosti vztahu daňového výnosu státu a sazby daně demonstruje Lafferova křivka, i když tento teoretický model nelze považovat za dokonalý a jeho výsledky se v čase mohou lišit. Model se původně používal pro vztah sazby daně z příjmů. Dá se říci, že tento model platí „za jinak stálých okolností“, které v reálné ekonomice nepanují. Lafferova křivka popisuje, že při zvyšování sazby daně, vybraná částka daní roste jen do určitého bodu a po následném zlomu pak daňový výnos státu začne klesat. Mankiw⁵ uvádí, že platí u poplatníků, kteří jsou vystaveni největším daňovým sazbám. Kritickou (maximální) míru zdanění vyjadřuje bod efektivního zdanění, tzv. Lafferův bod. V okolí Lafferova bodu získává stát do rozpočtu sice maximální daňové příjmy, ale proti tomu stojí minimální růst ekonomiky. Za Lafferovým bodem ekonomika stagnuje a daňové příjmy státu klesají. Je-li sazba daně nalevo od Lafferova bodu, stát sice nemá sazbu daně na maximu, avšak ekonomika má růstové tendence, roste i ochota daňových poplatníků daně platit, než riskovat problémy s nedoplatky a doměrky daně.

2 SAZBY A INKASO DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty je univerzální daní, která postihuje všechny spotřebitele nakoupeného zboží či služeb. Subjektem DPH je obvykle plátec, kterým se stává buď povinnou registrací k dani ze zákona, nebo se registruje k dani dobrovolně. Objektem daně je spotřeba v rozsahu vymezeném zákonem o DPH.

První zákon o DPH platí od roku 1993 (zákon č. 588/1922 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů), který nahradil daň z obratu. Před vstupem

⁴ Informace o činnosti daňové správy za rok 2008 [online 1. 9. 2013] Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti08.pdf.

⁵ Mankiw, G. N. *Zásady ekonomie*. Grada, Praha, 1999. 764 s. ISBN 978-80-7169-891-3.

do EU byl uveden harmonizovaný nový zákon o DPH (zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů). Česká republika se musela řídit direktivami Evropské unie (EU), které vymezovaly zboží a služby, které mohly být předmětem snížené sazby DPH a stanovovaly minimální výši základní sazby (15 procent) a minimální výši snížené sazby (5 procent). Ve většině členských zemí EU je pro státní rozpočet DPH nejvýnosnější daní.

Tab. 1: Vývoj sazeb

Vývoj sazeb DPH v České republice				
	Období	Základní sazba v %	Snížená sazba v %	Změna v %
1	1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23	5	-
2	1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22	5	-1/0
3	1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19	5	-3/0
4	1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19	9	0/+4
5	1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20	10	+1/+1
6	1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20	14	0/+4
7	od 1. 1. 2013	21	15	+1/+1
8	předpoklad od 1. 1. 2016	17,5		-3,5/+2,5

Zdroj: platné znění zákona o DPH, úprava vlastní

Od roku 1993 byly sazby DPH novelizacemi zákona postupně upravovány. První základní sazba byla stanovena na úrovni 23 procent, snížená měla hodnotu 5 procent. Zatímco základní sazba v čase mírně klesala, pak se opět mírně zvedala, tak ve srovnání roku 1993 a 2013 se jedná o celkový pokles základní sazby o 2 procentní body. Je třeba připomenout, že v rámci důsledků harmonizace DPH s direktivami EU v roce 2004 došlo k přeřazení určitého zboží a služeb ze snížené do základní sazby, což se projevilo na jeho ceně.

Od roku 2008 byla snížená sazba postupně zvyšována z pěti až na letošních 15 procent, což celkově představuje nárůst o 10 procentních bodů. Zejména se to týkalo potravin, nealkoholických nápojů, vodného a stočného, tepla, městské dopravy, knih, časopisů a novin, ubytovacích služeb, vstupného na kulturní akce, léků a stavebních prací pro zabezpečení bydlení.

Zvýšení snížené sazby DPH z 10 na 14 procent v roce 2012 znamenalo pro konečné spotřebitele, zejména pro skupinu obyvatel s nízkými příjmy

přenesení daňové zátěže prostřednictvím nárůstu ceny⁶, který se projevil především u potravin, léků, vody, energií a veřejné dopravy. Rodiny obdržely částečnou kompenzaci zvýšení cen v podobě nárůstu slevy o 150 Kč měsíčně na jedno dítě u daně z příjmů.

Od ledna 2013 se snížená sazby zvedla na 15 procent a navíc vypadly ze snížené sazby zdravotnické prostředky a dětské pleny, na které se nyní vztahuje základní sazba 21 procent. V případě, že i po volbách, které proběhly v roce 2013, by došlo v roce 2016 k deklarovanému sjednocení sazeb DPH na úrovni 17,5 procent, lze očekávat jisté zjednodušení výběru a placení DPH, ale také pohyb cen zboží a služeb. Je třeba také říci, že v tomto případě se stát zbavuje možnosti podpory (pomocí snížené sazby) na určité zboží a služby. Negativní důsledky je možné očekávat zejména v oblasti sociální péče a zdravotnictví. Ministerstvo financí očekává od zvýšení sazeb DPH růst inkasa DPH o cca 16 miliard korun, současně předpokládá růst výdajů na jednoho člena domácnosti až na několik set za měsíc⁷. Jednotná sazba DPH by byla v souhrnu částečně kompenzována snížením základní sazby.

Sazby daně z přidané hodnoty v sousedních zemích

Výše sazeb daně z přidané hodnoty za podmínky, že je dodržena minimální sazba DPH v EU, je národní záležitost každého členského státu. Tab. 3 Sazba DPH u sousedních zemí.

Tab. 2 Sazby DPH sousedních zemí

Vývoj sazby DPH u sousedních států				
Země	Období	Základní sazba v %	Snížená sazba v %	Zvláštní sazba v %
Německo	2007 - dosud	19	7	-
Polsko	2011 - dosud	23	8	5/výrazně snížená
Rakousko	1992 - dosud	20	10	12 (od 1995)
Slovensko	2011 - dosud	20	10	-

Zdroj: zpracování vlastní, viz odkazy 8, 9, 10, 11

⁶ Celková inflace v roce 2013 se podle prognóz České národní banky se i přes zvýšení obou sazeb DPH zvedne o 1 procentní bod a bude se pohybovat pod 2 procenty.

⁷ Rozhlas.cz [online]. [cit. 2013-05-15]. *Sněmovna schválila růst DPH na 15 a 21 procent, poslední slovo bude mít Klaus*. Dostupné z WWW: <http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/_zprava/snemovna-schvalila-rust-dph-na-15-a-21-procent-poslednislovo-bude-mit-klaus--1152122>.

V **Německu** se od roku 1993 měnila základní sazba DPH (1998, 2007 – trvá dosud) dvakrát (z 15 na 16 a 19 procent). Snížená sazba DPH se od roku 1983 neměnila, až doposud je na úrovni 7 procent⁸. **Polsko** má zavedené tři pásma sazby DPH, třetí sazba je výrazně snižená, jejím účelem je podpora zemědělství a zemědělských produktů. V roce 2010 byly sazby daně 22, 7 a 3 procenta⁹. **Rakousko** má od roku 1992 základní sazbu ve výši 20 procent a sníženou sazbu 10 procent. Od roku byla zavedena 12 procentní sazba na víno ze zemědělské produkce¹⁰. **Slovensko** má za sebou zkušenost s jedním pásmem sazby DPH na úrovni 19 procent z let 2003-2006, kdy od něj bylo upuštěno. Od roku 2007 byla opět zavedena i snížená sazba DPH na úrovni 10 procent (základní sazba byla 19 procent)¹¹. Četnost změn sazeb DPH je na Slovensku obdobná jako v ČR (od roku 2007 proběhlo sedm změn). V současnosti má stejnou základní a sníženou sazbu DPH jako Rakousko.

Z toho vyplývá, po změně sazeb DPH v ČR v roce 2012 a 2013 jsou sousední země schopné si za určitých okolností ČR daňově konkurovat.

2.1 Inkaso daně

Inkaso z DPH patří k nejvýznamnějším příjmům plynoucích do soustavy veřejných rozpočtů. DPH byla do 1. 5. 2004 vybírána převážně celními úřady, po tomto datu přešla téměř celá agenda výběru DPH na finanční úřady. Změna postupu výběru DPH znamenala, že finanční úřady přestaly vykazovat záporné saldo účtu DPH. Mimořádné zvýšení inkasa DPH v roce 2004 bylo způsobeno změnami legislativy ve vazbě na vstup ČR do EU. Při meziročním srovnání výnosu všech daní došlo k největšímu nárůstu inkasa u daně z přidané hodnoty (o 118 360 mil. Kč). Od roku 2005 dosud inkaso DPH sice nepřetržitě roste, ale přesto nedosahuje předepsané výše daně a procentní výtěžnosti. Největší procentní výtěžnosti DPH bylo dosaženo v letech 2007 a 2008. Od roku 2009 je patrný pokles procentní výtěžnosti, i přes zvýšení

⁸ Die Mehrwertsteuer Zdroj: Bundesfinanzministerium [online 1. 9. 2013].

Dostupné z: http://www.t-online.de/wirtschaft/id_43268204/-mehrwertsteuer-die-geschichte-der-umsatzsteuer.html.

⁹ Daně v Polsku [online 1. 9. 2013] Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-polsku/>.

¹⁰ Die Mehrwertsteuer. [online 1. 9. 2013] Dostupné z: <http://www.die-mehrwertsteuer.de/de/umsatzsteuer-oesterreich.html>.

¹¹ Vývoj daní na Slovensku [online 1. 9. 2013] <http://www.finance.sk/spravy/finance/67491--vyvoj-dph-na-slovensku/>.

obou sazeb DPH není dosahováno předepsané výše daně. Do veřejného rozpočtu ČR plynuly z DPH nižší příjmy, než byly plánované. To znamená, že propad příjmů musel být kompenzován buď z inkasa jiných daní, nebo deficitem. Za rok 2012 bylo dosaženo nejnižšího inkasa DPH od roku 2008. Zastánci Lafferovy křivky mohou říci, že nastavenými sazbami a výnosy DPH se stát pohybuje napravo od Lafferova bodu.

Tab. 3 Vývoj daňových příjmů v letech 2002-2012¹²

Přehled celkových příjmů DPH v letech 2002-2012¹³				
Období	Daňová povinnost	Daňové inkaso	Rozdíl	Výtěžnost
	v mil Kč.	v mil. Kč		v %
2002	153 244	150 121	-3 122	98
2003	- 78 154	- 76 210	1 944	97,5
2004	46 647	42 150	-4 497	90,4
2005	207 896	204 941	-2 955	98,6
2006	219 629	217 394	-2 234	99
2007	234 296	235 844	1 548	101
2008	256 158	254 939	-1 218	100
2009	257 053	253 464	-3 590	99
2010	275 784	269 582	-6 202	98
2011	286 928	275 188	-11 740	95,91
2012	288 997	278 052	-10 945	96,21

Zdroj: zpracování vlastní podle Informace o činnosti daňové správy

Z podstaty DPH by vyšší sazba neměla mít na inkaso daně negativní vliv. Důvodů, proč zvyšování sazeb DPH nevede k dosažení předpokládané předepsané výše příjmů a procentní výtěžnosti z této daně je celá řada. Například ekonomická recese, pokles daňové povinnosti, nadměrné odpočty, přesun části spotřeby domácností i firem, stagnace reálných mezd, zvýšení míry úspor.

¹² Informace o činnosti daňové správy za jednotlivé roky 2002-2012 [online 1. 9. 2013] Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti08.pdf.

¹³ Daňová statistika. [cit. 29. 8. 2013] Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>.

Postupné zvyšování snížené sazby DPH v letech 2008-2013 může být jednou z příčin poklesu inkasa DPH do veřejného rozpočtu. Vyšší sazba DPH vede k cenové elasticitě na trhu. Spotřebitelé, daňoví poplatníci jsou citliví na zvyšování cen a jednají při spotřebě racionálně. Vyšší ceny zboží a služeb podněcují spotřebitele k regulaci spotřeby, nebo také k nákupům přes hranici, i když ministerstvo financí uvádí, že „...*pravděpodobné důvody přeshraničních nákupů nebudou daňového původu.*“ Podle ministerstva financí (MF)¹⁴ sama změna sazeb DPH neovlivnila inkaso této daně. Na základě provedené analýzy inkasa DPH MF uvádí, že zvýšení snížené sazby daně nevedlo v roce 2012 ke zmenšení objemu prodeje zboží a služeb podléhajících nové 14 procentní sazbě. Inkaso DPH ze snížené sazby nekleslo, naopak inkaso daně pokleslo z položek, které podléhají základní sazbě¹⁵. Z toho je možné usuzovat, spotřebitelé v důsledku vyšších výdajů vynaložených na základní životní potřeby (snížená sazba vzrostla o 4 procenta), byli nuceni regulovat spotřebu u komodit, které podléhá základní sazbě.

3 SAZBA A INKASO SPOTŘEBNÍ DANĚ Z MOTOROVÉ NAFTY

Spotřební daně (SpD) patří mezi selektivní nepřímé daně. Jsou tradičně považovány za stabilní, velmi významný příjem veřejných rozpočtů. Pomocí spotřebních daní má stát možnost regulovat cenu vybraných komodit na trhu. Spotřební daň je obsažena v ceně zboží, proto je účinným prostředkem regulace trhu se škodlivým zbožím. Poplatníkem daně je kupující. Spotřební daně jsou v rámci EU harmonizovány¹⁶ prostřednictvím stanovených minimálních sazeb. Spotřební daní jsou zatíženy vybrané komodity, které mají nízkou elasticitu, a proto se příjem z nich dá v daném státě predikovat, naproti tomu predikovat změny sazeb SpD v okolních zemích je obtížné. Nejvíce stát vybere na spotřební daní z minerálních olejů, kam patří benzín a motorová nafta. Sazba daně z motorové nafty se v České republice od 1. 7. 1999 do od 1. 1. 2010 zvýšila třikrát. Fiskálním cílem bylo zvýšení inkasa SpD do veřejných rozpočtů.

Tab. 4 Vývoj sazby z motorové nafty v ČR

¹⁴ Pozn. Srov. rok 2011 a 2012.

¹⁵ Změna sazby snížení meziročního výnosu nezpůsobila. online 1. 9. 2013] Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2012/2012-08-02-tiskova-zprava-6539-zmena-sa-6539>.

¹⁶ v ČR zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších změn a doplňků.

	Období	Motorová nafta v Kč/ 1000 l
1	1. 7. 1999 -31. 12. 2003	8 150
2	1.1. 2004 -31. 12. 2009	9 950
3	1. 1. 2010 - dosud	10 950

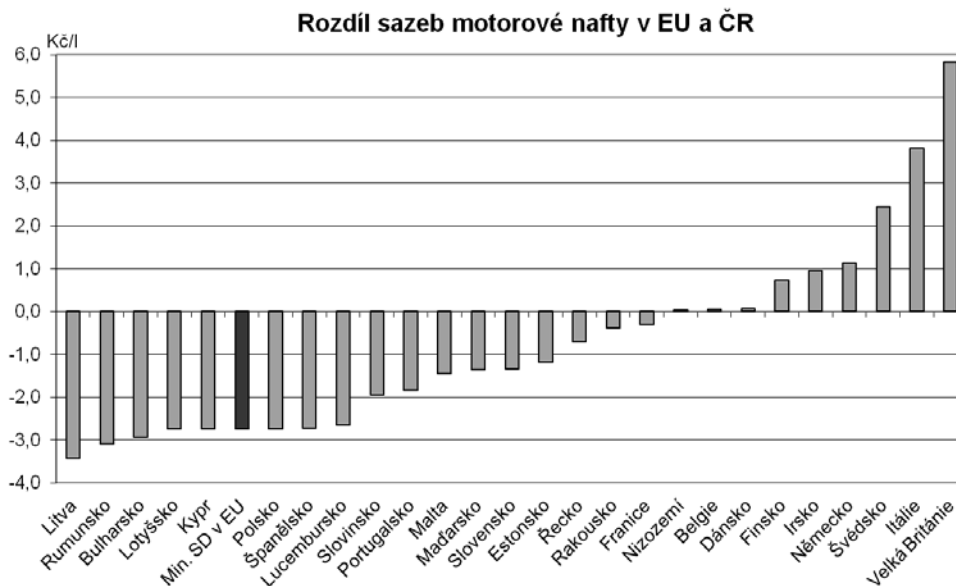
Zdroj: zpracování vlastní, viz zákon o spotřební dani ve znění pozdějších změn a doplňků

V roce 2009 byla schválená zatím poslední úprava sazby spotřební daně na motorovou naftu. Od 1. 1. 2010 došlo ke zvýšení sazby motorové nafty o 1 Kč na 1 litr paliva (aktuální sazba činí 10,95 Kč na litr motorové nafty bez DPH).

Od roku 2010 se vede stále živá diskuze o tom, zda rozhodnutí zvýšit sazby SpD na motorovou naftu v roce 2010 bylo správné a zda by se sazba neměla snížit. Podrobně se této problematice se stavem k roku 2010 věnuje studie „Spotřební daň z pohonných hmot v České republice – Když více znamená méně¹⁷. Názory na snížení sazby spotřební daně z motorové nafty v odborné komunitě nejsou jednotné. Rozhodující vliv na změny sazby bude výsledek analýzy, jak změna sazby ovlivní inkaso této daně do veřejného rozpočtu.

¹⁷ Ševčík, M. – Rod, A.; 2010, Oeconomica, Praha; ISBN: 978-80-245-1739-1.

Graf 1: Sazby motorové nafty v EU¹⁸



Zdroj: Mincič, L. Spotřební daně na pohonné hmoty, s. 8

Z rozdílu sazeb SpD na motorovou naftu (graf 1) vyplývá, že v současnosti Česká republika (úroveň nula) patří k zemím v EU s vyšší sazbou na tuto komoditu. Sousední země Polsko, Rakousko a Slovensko mají nižší sazbu na motorovou naftu než ČR, vyšší sazbu má pouze Německo.

3.1 Inkaso spotřební daně

Výhradním správcem spotřebních daní je celní správa. Největší část inkasa spotřebních daní, více než 60 procent z objemu prodávané motorové nafty pochází ze spotřeby autodopravců (silniční nákladní doprava a přeprava osob). V komoditě pohonných hmot bylo v roce 2010 inkasováno celkem 81,41 mld. Kč, což představovalo nárůst o 1,96 mld. Kč oproti inkasu v roce 2009 (+2,47 %). I přes tento faktický meziroční nárůst inkasa se předepsaného inkasa SpD ve výši 88,60 mld. Kč dosáhnout nepodařilo (-7,19 mld. Kč). Propady inkasa příjmů musely být v rozpočtu kompenzovány.

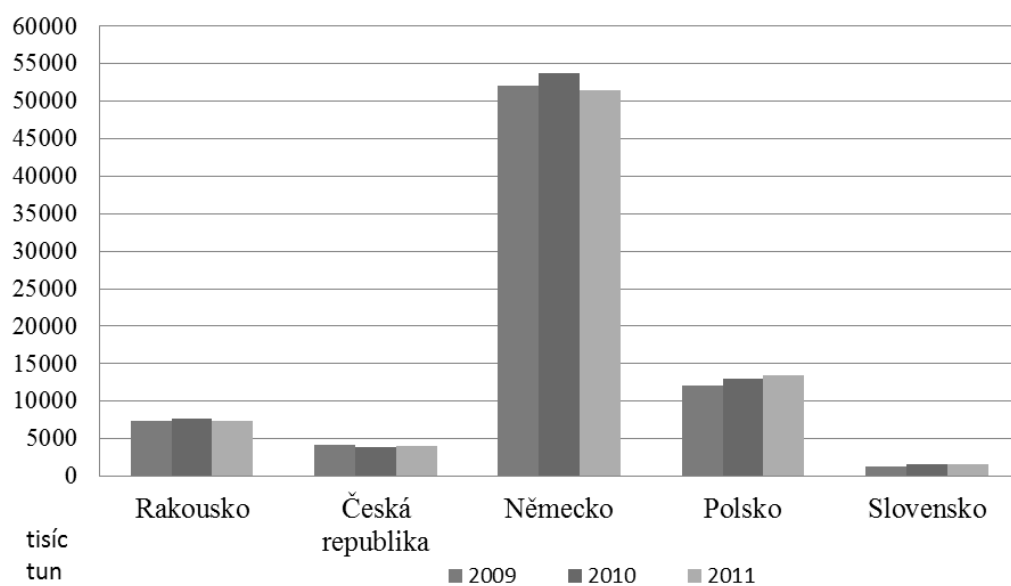
V roce 2011 v této komoditě byl oproti roku 2010 zaznamenán pokles inkasa o -0,48 mld. Kč (-0,6 %). Jako problémové se jeví opětovné nenaplnění

¹⁸ Mincič, L. Spotřební daně na pohonné hmoty. Ministerstvo financí ČR. [online 23. 8. 2013] Dostupné z: www.sme-union.cz/12112012/3_MFCR.ppsx.

předepsaného inkasa této daně ve veřejném rozpočtu. Tento stav měl negativní vliv na financování dopravní infrastruktury.

Rok 2012 představoval oproti inkasu této daně ve srovnatelném období roku 2011 pokles o 2,10 mld. Kč (-2,60 %). Důvodů poklesu inkasa SpD je více. Jednak se nadále projevuje zvýšené zatížení sazbou SpD, vliv deprecie směnného kurzu (způsobil 6,1 procentní nárůst ceny motorové nafty), pokles hospodářského růstu (růst na úrovni 1,08 procenta), nižší spotřeba nafty u nových vozidel i vratky daně. Závažným problémem, který snižuje inkaso SpD z motorové nafty, jsou také daňové úniky.

Graf 2: Spotřeba motorové nafty v ČR a sousedních zemích



Zdroj: Mincič, L. Spotřební daně na pohonné hmoty, s. 12

Nižší inkaso daně bylo způsobeno poklesem spotřeby. Ministerstvo financí ČR uvádí, že k poklesu spotřeby motorové nafty došlo kromě Polska také v sousedních zemích. Spotřebitelská poptávka po motorové naftě reagovala pružně na tržní cenu (v sousedních zemích až o 4 Kč/l nižší než v ČR), o které se dá říci, že je v současnosti velmi elastická. Cenu motorové nafty ovlivňuje několik faktorů. Konečná cena motorové nafty se skládá z ceny distribuce + marže+DPH+SpD, plus vliv směnného kurzu. Vliv DPH na cenu motorové nafty je na plátce neutrální (uplatnění DPH na vstupu) a pro neplátce má vyšší sazbu vliv negativní (nárůst ceny).

Elasticita poptávky je způsobena především velkou mobilitou mezinárodní kamionové dopravy, s nádržemi umožňující dojetí na velmi dlouhé vzdálenosti. Dopravci mohou volit, kde je pro ně optimální natankovat. Vzhledem ke zvýšené ceně se pro tranzitní přepravce nákup motorové nafty v ČR stal ekonomicky neatraktivní. Spotřeba se často přesouvá do okolních států (zejména Slovenska, Polska, Rakouska nebo Švýcarska). Dochází tím k distribuci daňového výnosu do rozpočtů okolních zemí. Zátěž ze zvýšené ceny nesou tuzemští spotřebitelé.

Z výše uvedeného vyplývá, že po přijetí vyšší sazby spotřební daně na motorovou naftu došlo v ČR ke změně podmínek na trhu a na území ČR došlo u této komodity k poklesu spotřeby. Oproti očekávání bylo v letech 2010-2012 zaznamenáno nižší inkaso SpD do veřejných rozpočtů. Nižší inkaso, nevyplývá jen z důvodu vyšší sazby daně, ale má více příčin. Například reakce trhu na ceny v segmentu autodopravy, daňová konkurence sousedních zemí, problém s daňovými úniky z černého trhu (stav legislativy). Oproti poklesu inkasa z motorové nafty, opačný - růstový trend vykazuje inkaso mýtného (viz Nejvyšší kontrolní úřad, kontrolní akce 12/12, s. 3).

3.2 Měla by být snížena spotřební daň na motorovou naftu?

Snížení sazeb daně na motorovou naftu je poměrně živě diskutováno zejména autodopravci, kteří volají po snížení cen SpD z motorové nafty tak, aby snížili své náklady a byli lépe konkurenceschopní. Snížení sazby SpD na motorovou naftu by mělo být posuzováno v širších souvislostech, např. s výběrem mýtného, nebo s ohledem na situaci v sousedních zemích. Je možné říci, že po zvýšení sazby z motorové nafty, má stát díky daňové konkurenci nižší výnosy než očekával a zvýšenou pozornost musí věnovat daňovým únikům.

Ovšem předpoklad, že snížení sazby spotřební daně z motorové nafty sníží také její cenu, se jeví jako rizikový. Panuje reálná obava, že snížení sazby SpD na trhu nepovede ke snížení ceny motorové nafty, protože prodejci si rozdíl promítnou do marže. Za této situace ministerstvo financí upozorňuje, že snížení SpD z motorové nafty by nevedlo ke snížení její konečné ceny a veřejnému rozpočtu by hrozil výpadek inkasa této daně. Z pohledu veřejného rozpočtu bude snížení SpD z motorové nafty průchozí za předpokladu, že nově nastavená nižší sazba bude mít na veřejný rozpočet neutrální vliv.

Zkušenost ze Slovenska ukazuje situaci, kdy dnem 1. 2. 2010 klesla sazba na motorovou naftu celkem o 23,5 procent (ze 481,31 € 1000 l na 368 € 1000 l). Důvodem snížení sazby na motorovou naftu bylo oslabení měn okolních států vůči Euru, zavedení elektronického mýta a následné protesty autodopravců. Následně v roce 2010 došlo k nárůstu spotřeby motorové nafty o 25,6 procent a zvýšení inkasa SpD. K nárůstu inkasa SpD z motorové nafty přispělo více faktorů - snížení sazby daně, směnný kurz, oživení ekonomiky na Slovensku a krize ekonomiky v Maďarsku.¹⁹ Ukázalo se, že cena nafty sice po snížení sazby skutečně poklesla, ale na začátku července roku 2010 se vrátila téměř na totožnou úroveň, na jaké se pohybovala před snížením sazeb SpD a inkaso pokleslo. Dle analýzy „Inštitútu finančnej politiky Ministerstva financií Slovenska“ v důsledku snížení sazby SpD bylo reálné zvýšení spotřeby motorové nafty pouze o 14,5 procenta. Rozdíl 11,1 procenta byl způsoben jinými faktory. Od té doby byla sazba SpD upravena, ale stále je na nižší úrovni než v ČR.

4 SAZBA A INKASO SPOTŘEBNÍ DANĚ Z MOTOROVÉ NAFTY

Lze říci, že inkaso z daně přidané hodnoty od roku 2004 sice nepřetržitě roste, ale nedaří se naplňovat předepsané inkaso daně do státního rozpočtu. Nejvyšší procentní výtěžnosti z DPH bylo dosaženo v letech 2007 a 2008. Přestože v letech 2009-2012 rostly sazby DPH, tak předepsané inkaso do státního rozpočtu naplnit nepodařilo. Ministerstvo financí ČR vliv výše sazby na snížené inkaso DPH odmítá, rovněž tak i vliv nákupní turistiky českých občanů na inkaso daně. Z nastavené úrovně sazeb daně z přidané hodnoty v České republice 2013 je možné konstatovat, že ČR má po Polsku druhou nejvyšší základní sazbu a nejvyšší sníženou sazbu DPH, Slovensko má sazby na stejné úrovni jako Rakousko. Německo ze sousedních zemí má nejnižší sníženou sazbu DPH, kterou se nezměnilo od roku 1983. Deklarované sjednocení sazeb DPH v roce 2016 na úroveň 17,5 procent sice předpokládá zjednodušení výběru DPH a zvýšení inkasa daně do státního rozpočtu, ke kterému reálně nemusí dojít. Zcela opomíjí sociální aspekty a degresivní dopad daně. Zkušenost s jednotnou sazbou DPH má Slovensko, které jednotnou sazbu DPH s ohledem na její degeneraci v minulosti zrušilo a nyní sazby má dvě (základní a sníženou). V současnosti, má v EU jednotnou sazbu DPH, pouze Dánsko.

¹⁹Ministerstvo financií Slovenska, Inštitút finančnej politiky.

Aktuální výše sazeb spotřební daně na motorovou naftu je významným problémem české ekonomiky, praxe ukazuje, že nastavená sazba není optimální. Je možné říci, že oproti předepsanému inkasu této daně dochází od roku 2009 k propadu inkasa do veřejného rozpočtu. Nutno podotknout, že výpadek inkasa jedné daně, musí být v rozpočtu kompenzován výnosem z daně jiné, jinak se zvyšuje deficit veřejného rozpočtu (snížení sazby spotřební daně z motorové nafty se současně snižuje daňový základ pro výběr DPH a tím jeho inkaso). Nepříznivým faktorem propadu inkasa SpD z motorové nafty jsou daňové úniky, jejichž existenci by měla finanční správa eliminovat. Je možné říci, že snížení sazby SpD na motorovou naftu, nemusí automaticky vést také ke snížení její ceny, nebo vyššímu inkasu této daně do veřejného rozpočtu. Stejně tak, jako zvýšení sazby z motorové nafty nevedlo k dosažení předepsaného inkasa této daně, ale naopak.

Finanční správa očekává od zvyšování sazeb nepřímých daní růst příjmů a naplnění předepsaného inkasa daně do veřejného rozpočtu. Lze konstatovat, že Česká republika díky geografické poloze je tranzitní zemí, která má značný potenciál plnit daňové výnosy veřejných rozpočtů SpD včetně doprovodných přímých efektů z navázaného inkasa DPH a z ekonomických aktivit spojených se spotřebou motorové nafty na území České republiky. Jde o to, aby při úpravě sazeb daně se vycházelo z podmínek na trhu, situace v sousedních zemích z hlediska sazby daní, aby spotřeba a daňový výnos se nepřesouval do jiných zemí.

5 POUŽITÉ ZDROJE

MANKIW, G. N. Zásady ekonomie. Grada. Praha, 1999. 764 s. ISBN 978-80-7169-891-3.

ŠEVČÍK, M. – ROD, A.; 2010, Oeconomica, Praha, ISBN 978-80-245-1739-1.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn a doplňků.

www.mfcr.cz

www.mfsr.sk

Daňová statistika. [cit. 29. 8. 2013] Dostupně z:

<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>.

Informace o činnosti celní správa za příslušné roky. [cit. 28. 8. 2013]

Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vron%20zprvy/Informace%20o%20výsledcích%20činnosti%20Celní%20správy%20ČR%20za%20rok%202010.pdf>.

MINCIČ, L. Spotřební daně na pohonné hmoty. Ministerstvo financí ČR.

[online 23. 8. 2013] Dostupné z: www.sme-nion.cz/12112012/3_MFCR.ppsx.

AUTOR:

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, Česká republika, e-mail: vincencova@post.sting.cz

AUTHOR:

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic, e-mail: vincencova@post.sting.cz