

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Studijní program: M6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 Podniková ekonomika

SPRÁVA FISKÁLNÍCH PŘÍJMŮ CELNÍ SPRÁVOU SE ZAMĚŘENÍM NA SPOTŘEBNÍ DAŇ

**THE BROAD ISSUE OF THE ADMINISTRATION AND THE TAX REVENUES
DRAWINGS BY THE CUSTOMS ADMINISTRATION**

KS – PE – KFÚ – 2008 26

MARCEL LIŠKA

Vedoucí diplomové práce: Ing. Josef Horák, Ph.D. (Katedra financí a účetnictví)

Konzultant diplomové práce: Ing. Martin Kalmár (Generální ředitelství cel Praha)

Počet stran: 79

Počet příloh: 24

Datum odevzdání: 9. května 2008

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména §60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a s konzultantem.

Datum: 6. května 2008

Podpis:

Tímto bych rád poděkoval Ing. Martinu Kalmárovi za pomoc a cenné odborné informace jim poskytnuté z oblasti výběru nepřímých daní celní správou ČR a také Ing. Josefovi Horákovi, Ph.D. za vedení diplomové práce.

RESUMÉ

Tato diplomová práce se zabývá problematikou správy a výběru fiskálních příjmu celní správou se zaměřením na nepřímé daně především s přihlédnutím na spotřební daně.

V úvodních kapitolách je pozornost zaměřena na všeobecnou specifikaci a vysvětlení pojmu daně jako hlavního zdroje fiskálních příjmu státu s exkurzem do historie vývoje daní jako takových do a po roku 1989.

Druhá část diplomové práce specifikuje základní rysy nepřímých daní, vývoj právních úprav těchto daní s přihlédnutím na ekonomické změny po roce 1989. V této části je rovněž zmíněn vývoj výběru spotřebních daní státní správou v období 2000 až 2007 s uvedením statistických údajů a komparací.

Následující část práce se týká komparace daňových systémů v EU a USA. Zároveň je v této části stručný exkurz do historie vývoje daňového systému v USA.

Závěr obsahuje zhodnocení stávajícího systému výběru nepřímých daní a nastínění budoucího vývoje v této oblasti.

SUMMARY

This dissertation deals with the broad issue of the administration (management) and the tax revenues drawings (fiscal revenues drawings) by the Customs administration. It focuses on the excise duties mainly with regard to the consumer taxes.

In the preamble (introductory) chapters the attention is paid to the general specification and the explanation of the concept of tax as a main state revenues source with the excursion to the history of the development of the taxes in itself till 1989 and after 1989.

The second part of the dissertation specifies the basic (essential, fundamental) characteristics (attributes) of the excise duties, the development of the legal regulations of these taxes with regard to the economic changes after 1989. In this part there is also mentioned the development of the consumer taxes drawing by the state administration during 2000 – 2006 with the mention (presentation) of the statistic datas and comparisons.

The next part of the dissertation is concerned with the comparison of the tax systems in European Union with regard to the tax systems in Czech republic and in the USA. In this part there is also brief excursus into the history of the development of the tax system in the USA. The conclusion contains the evaluation of the existing (present) excise tax drawings and the outline of the future development of this sphere.

Obsah

1.	Úvod	12
2.	Fiskální příjmy státu	14
2.1	Veřejné příjmy	14
2.1.1	Veřejné příjmy neúvěrové nedaňové	15
2.1.2	Veřejné příjmy neúvěrové daňové	15
2.2	Daňové kvóty	16
2.3	Daň	16
2.3.1	Historie	16
2.3.2	Daně v socialistickém hospodářství	17
2.3.3	Současná definice daně	17
2.3.4	Daňový systém – definice	18
2.3.5	Funkce daní	18
2.3.6	Dnešní daňová soustava ČR zdaňuje tyto předměty daně	18
2.3.7	Nepřímé daně	19
2.3.7.1	Daňové sazby u nepřímých daní	20
2.3.7.2	Clo	20
2.4	Shrnutí	24
3.	Vývoj SPD po roce 1989	25
3.1	Přeměna daňového systému po roce 1989	25
3.2	Úprava daně z obrátu v přechodném období 1989 až 1992	26
3.2.1	Plátcí daně z obrátu	28
3.2.2	Zboží podléhající dani z obrátu	29
3.2.3	Zboží nepodléhající dani z obrátu	29
3.2.4	Zdanitelný obrát	29
3.3	Nový daňový systém platný od 1.1.1993	29
3.4	Vývoj nového daňového systému se zaměřením na SPD	31
3.4.1	Období před vstupem do EU	31
3.4.1.1	Společná ustanovení § 1 - 17	34
3.4.1.2	Zvláštní ustanovení § 18 - 40	37
3.4.1.3	Uhlovodíková paliva a maziva §§ 18 - 23	38
3.4.1.4	Tabákové výrobky § 38 - 40	42
3.4.1.5	Lih a lihoviny §§ 24 - 30	45
3.4.1.6	Pivo §§ 31 - 33 a víno §§ 34 - 37	49
3.4.2	Období po vstupu do EU	50

3.5	Shrnutí.....	55
4.	Analýza vývoje výběru SPD v období roků 2000 až 2007.....	58
4.1	Inkaso SPD u UPM a MO.....	58
4.2	Inkaso SPD u tabákových výrobků.....	59
4.3	Inkaso SPD u lihu	61
4.4	Celková inkasa SPD za analyzované období.....	62
4.5	Celková inkasa SPD za období platnosti nové daňové soustavy	64
4.6	Shrnutí.....	65
5.	Komparace daňových systémů v Evropské unii a v USA	67
5.1	Daňový systém v EU	67
5.2	Daňový systém v USA.....	69
5.2.1	Daně ze spotřeby	71
5.2.2	Federální daň z příjmu.....	72
5.3	Shrnutí.....	73
6.	Závěr.....	75
7.	Seznam literatury.....	77
8.	Seznam příloh.....	80
9.	Přílohy	81

Seznam použitých zkratk

%	procento
Σ	suma, celkem
§	paragraf
§§	paragrafy
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
c	cent
č.	číslo
cca	cirka, přibližně, asi
CK	Celní kodex Společenství
CN	Kombinovaná nomenklatura celního sazebníku
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSFR	Česká a Slovenská federativní republika
ČSSR	Československá socialistická republika
CÚ	celní úřad
DC	hlavní město USA - Washington, D.C
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FÚ	finanční úřad
gal	galon
HDP	hrubý domácí produkt
hl	hektolitr
HNP	hrubý národní produkt
JCD	Jednotný celní doklad
JSD	Jednotný správní doklad
Kč	korun českých
Kčs	korun československých
kg	kilogram
l.a	litr čistého alkoholu tzn. 100%
m ³	metry krychlové
MC	maloobchodní ceny

MF	ministerstvo financí
mld.	miliard
MO	motorové oleje
MPO	ministerstvo průmyslu a obchodu
např.	například
Obr.	obrázek
odst.	odstavec
OR	obchodní rejstřík
písm.	písmene
Sb.	sbírky
SPD	spotřební daně
SR	Slovenská republika
t	tuna
Tab.	tabulka
tnz.	to znamená
tzv.	takzvaný
UPM	uhlovodíková paliva a maziva
USD	americký dolar
ust.	ustanovení
vyd.	vydání
ZP	závěrečná práce – diplomová práce

1. Úvod

Problematika daní, jako jeden z hlavních zdrojů fiskálních příjmů státu, se dotýká každého ve společnosti bez ohledu na to zda na tuto problematiku pohlížíme z hlediska postavení občana nebo z pohledu jednotlivých podnikatelských subjektů. V rámci EU s jejím jednotným celním trhem, otevřeným pohybem zboží a služeb se totéž nedá tvrdit o daňových systémech v jednotlivých zemích EU. Daňový systém v EU není jednotným daňovým územím. I přes snahu regulování a sjednocení předpisů jednotlivých daňových systémů v zemích EU si jednotlivé členské státy zachovávají v daňových systémech značnou suverenitu a specifičnost.

Daňová politika je významnou otázkou všech států Společenství. Aby nedocházelo mezi jednotlivými členskými státy k nekalé konkurenci ohledně daňových systémů a sazeb, jako například snaha podbízet se zbožím které je zatíženo podstatně nižší SPD v jednom státě než v ostatních zemích Společenství, je již od začátku integrace snaha orgánů EU stanovit základní pravidla daňových systémů v rámci EU. Z těchto důvodů jsou daňové systémy regulovány unijními předpisy – směrnicemi EHS. Harmonizace daňových systémů jednotlivých států postupovala velice pomalu. Z těchto důvodů bylo nutno sjednotit, i přes zachování značné daňové suverenity jednotlivých států, vyměřování a vybírání nepřímých daní v rámci obchodních výměn mezi jednotlivými státy Společenství. Z těchto důvodů byly vydány dvě základní směrnice EU.

- 1) Směrnice EHS č. 6 (Směrnice rady 77/388/EHS ze dne 17.5.1977) k dani z přidané hodnoty,
- 2) Směrnice EHS č. 8 (Směrnice rady 92/12/EHS ze dne 25.2.1992) k SPD.

Tyto směrnice nejsou přímo účinné ve Společenství, jednotlivé státy jsou povinny je recipovat do svého práva tzn. každý členský stát, na rozdíl například od celních předpisů které jsou zcela jednotné v rámci Společenství, má suverénní a specifické zákonodárství ohledně daní tzn. i nepřímých daní. Členské státy si ponechávají vlastní daňovou suverenitu a specifičnost, tzn. můžeme hovořit o daňových územích ČR, Slovenska, Německa apod.

Oproti nepřímým daním, kde by měla do budoucna platit jednotná legislativa Společenství, u přímých daní nebude Komise usilovat o sjednocení. V této oblasti je pouze snaha legislativy odstranit překážky přeshraničních transakcí a dosáhnout větší compatibility národních systémů.

Po vstupu ČR do EU došlo k hlavním změnám v daňovém systému v oblasti DPH zavedením tzv. intrakomunitárních transakcí s přeřazením některých zboží a služeb ze základní sazby do snížené a došlo ke snížení prahu pro povinnou registraci k DPH.

SPD je v ČR zatíženo pět základních skupin výrobků - minerální oleje (dříve nazýváno UPM), tabákové výrobky, líh, pivo, víno a meziprodukty. Toto se vstupem ČR do EU nezměnilo. Zásadně však došlo ke změně ve správě a výběru SPD již před vstupem ČR do EU nabytím účinnosti nového zákona č. 353/2003 Sb. „zákon o spotřebních daních, s účinností od 1.1.2004. [40, 44]

Tímto novým zákonem přešla veškerá správa SPD v ČR pod celní správu, která tuto spotřební daň do 31.12.2003 spravovala pouze při dovozu a vývozu. Další podstatnou změnou byl systém výběru SPD. Rámcově lze říci že byl recipován systém daný Směrnicí EHS č. 8. Zjednodušeně řečeno byl nahrazen systém, kdy výrobce byl povinen zatížit zboží SPD při vyskladnění ze svého skladu, v případě dovozu dovozce propuštěním zboží do režimu volného oběhu, systémem daňových skladů, to znamená tzv. režim s podmíněným osvobozením od daně, kdy je zboží nezatřžené SPD. Svým způsobem tento systém pouze principiálně kopíruje systém stanovený a platný již v celním zákoně č. 13/1993 Sb. ve znění pozdějších změn, účinným od 1.1.1993 v ČR, při propuštění zboží do režimu s podmíněným osvobozením od cla. Principem tohoto systému je to, že zboží propuštěné do režimu s podmíněným osvobozením od cla, u SPD do daňového skladu, je po celou dobu propuštění zboží do tohoto režimu až do přidělení jiného celně-schváleného určení, u SPD propuštění do volného daňového oběhu, neustále pod celním dohledem. Tento nový systém daňových skladů ve své podstatě znamená podmíněný odklad vzniku povinnosti daní přiznat a zaplatit, při dodržení povinností dané zákonem o spotřebních daní č. 353/2003 Sb. a předpisů souvisejících. Toto vedlo k uvolnění finančních prostředků podnikatelů, kteří měli dříve, při platnosti zákona č.587/1992 Sb., tyto prostředky vázány u státního rozpočtu ve formě odvedené spotřební daně. V novém systému odpadly i problémy výrobců, kteří zboží zatřžené spotřební daní vyvážejí a kteří ve starém systému nejprve daň zaplatili a pak při vývozu žádali o její vrácení. [40]

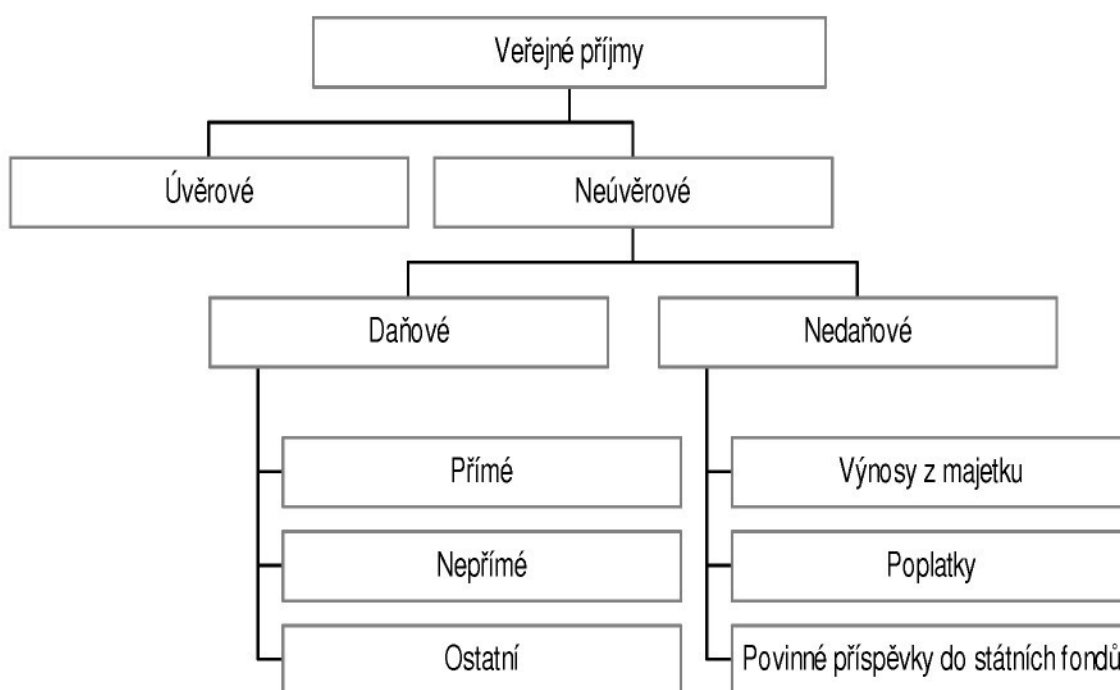
Téma fiskálních příjmu státu s přihlédnutím na nepřímé daně versus spotřební daně je tak široké, že ho nelze vyčerpávajícím způsobem komplexně vyložit v této práci. Problematika spotřebních daní i ostatních nepřímých a přímých daní je v poslední době velmi aktuální s přihlédnutím k právě probíhající daňové reformě vlády. Je zde předpoklad že celý daňový systém se podstatně změní a tím samozřejmě i struktura fiskálních příjmů státu z výběru daní. Z těchto důvodů jsme se zaměřili v ZP na stav dle legislativy a statistických údajů do konce roku 2007.

2. Fiskální příjmy státu.

2.1 Veřejné příjmy

Fiskální příjmy, tzn. veřejné příjmy a schopnost naplnit veřejný rozpočet je do značné míry limitován. Stát své veřejné příjmy může čerpat z úvěrové a neúvěrové stránky příjmu. Schematický přehled veřejných příjmů je uveden na Obr. 1.

Obr. 1. Veřejné příjmy v ČR



Zdroj: VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. – VÍTKOVÁ, J.: *Daňový systém ČR 2002 aneb učebnice daňového práva*. 6. rozšířené vyd. Praha 2002. ISBN 80-86324-20-6.

Jak je z výše uvedeného Obr. 1 patrné veřejné příjmy jsou tvořeny příjmy úvěrovými především prostřednictvím emise státních cenných papírů a státních půjček a příjmy neúvěrovými – tvořené daňovými a nedaňovými příjmy.

2.1.1 Veřejné příjmy neúvěrové nedaňové

V sumě veřejných rozpočtů tato část příjmů nebývá příliš významná. Pro porovnání lze konstatovat, že nedaňové příjmy včetně kapitálových¹ se podílely na celkových konsolidovaných veřejných příjmech v roce 2004 cca 8%. [27]

Tyto nedaňové příjmy můžeme rozdělit do tří základních skupin:

- *povinné příspěvky do státních fondů* – jedná se o příspěvky subjektů povinně hrazených do různých fondů, jako příklad lze uvést příspěvek 1 Kč, který je placený za každý lístek do kina v ceně lístku a kdy tento příspěvek plyne do Fondu pro podporu a rozvoj české kinematografie. [27]
- *poplatky* – poplatky za služby poskytované veřejným sektorem, na rozdíl od daní se ale jedná o poplatky za které je poskytováno určité plnění tzn. služba či úkon. Jedná se především o správní poplatky. Jako příklad je možno uvést podání žádosti o potvrzení bezdlužnosti² podané na příslušný celní úřad. Tato žádost musí být písemná a musí být zaplacen správní poplatek 300 Kč, bez kterého nemůže být žádost vyřízena.
- *výnosy z majetku* – jedná se o zvláštní druh příjmů. Jako příklad lze uvést poplatek za užívání dálnic a silnic pro motorová vozidla. V tomto případě se tento poplatek hradí u vozidel do 12 t zakoupením a vylepením dálniční známky na předním skle vozidla a u vozidel od 12 t zakoupením, umístěním a zprovozněním premidu³ na palubní desce vozidla. U vozidel nad 12 t se poplatek nazývá mýtným v souladu s ust. zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích. Tento poplatek ukazuje, že se jedná o poplatek kterému se dá vyhnout tím, že nebudu dálnice a silnice pro motorová vozidla používat, je-li to ovšem možné. Jedná se o úzce účelový poplatek kterým hradíme právo užívat veřejný statek tzn. dálnice. [33]

2.1.2 Veřejné příjmy neúvěrové daňové

V sumě veřejných rozpočtů tato část příjmů je nejvýznamnější. Pro porovnání lze konstatovat, že daňové příjmy se podílely na celkových veřejných příjmech v roce 2004 cca 92%. Každý subjekt

¹ Kapitálové příjmy – výnosy z prodeje státního majetku.

² Potvrzení bezdlužnosti – právnická osoba nebo fyzická osoba podnikatel požadující místně příslušný okresní soud o svůj výmaz z evidence ekonomických subjektů tzn. např. z OR, je povinna soudu doložit před provedením výmazu z evidencí potvrzení o bezdlužnosti u jednotlivých správních orgánů jako např. od FÚ a CÚ. Tento správní úkon podléhá dle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, části I. položky 1 bodu 2. písm. a) správnímu poplatku 300 Kč.

³ Premid – užití dálnic, rychlostních silnic a vybraných silnic I. třídy v ČR vozidly nebo jízdními soupravami s povolenou hmotností 12 t a více podléhá mýtu - výkonovému zpoplatnění. Vozidla, která podléhají mýtnému, musí být povinně vybavena malým elektronickým zařízením - jednotkou premid, které komunikuje s mýtným systémem.

podléhá zároveň více daňovým povinnostem. Daňové příjmy jsou podrobněji rozdělení v dalších kapitolách této práce. [27]

2.2 Daňové kvóty

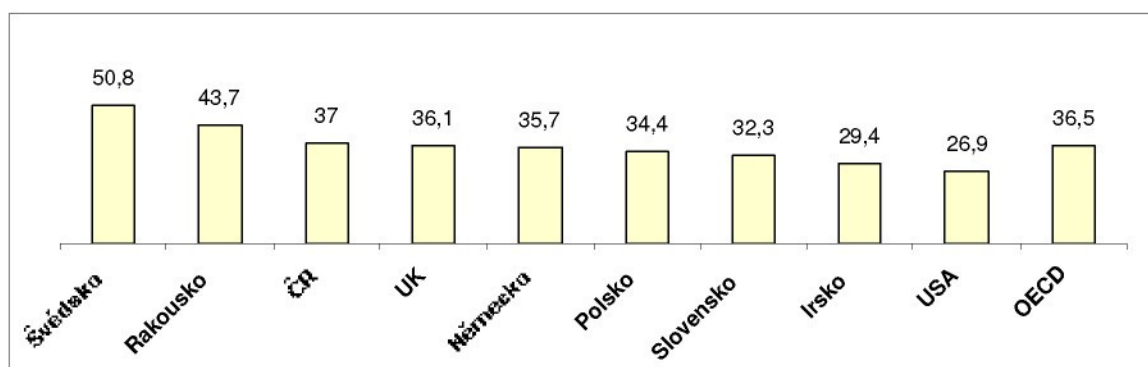
Daňové kvóty - vyjadřují podíl vybraných daní na HNP a jedná se o jeden z hlavních ukazatelů sloužících také k mezinárodnímu srovnávání. Daňová kvóta vyjadřuje jaký podíl nezůstává těm, kdo důchod vytvořili, ale je rozdělován prostřednictvím veřejných fondů.

Rozlišujeme:

- čistou daňovou kvótu – obsahuje pouze daně,
- konsolidovanou (složenou) daňovou kvótu – obsahuje navíc i ostatní povinné odvody např. pojistné sociálního pojištění.

Na Obr. 2. je zobrazeno srovnání mezinárodní daňových kvót ve vybraných zemích v roce 2002 v procentech HDP. Údaje o úrovni daňových kvót publikuje Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). Česká republika je v postavení míry zdanění cca v polovině něco málo nad průměr v rámci OECD. Naopak menší daňové zatížení jak v ČR je např. v USA, Irsku, Slovensku, Polsku. Ve vyspělých státech světa je v posledních letech stále větší podpora a snaha o snižování daňového zatížení.

Obr. 2. Daňové kvóty ve vybraných zemích v roce 2002 v % HDP



Zdroj: VANČUROVÁ, A. –LÁCHOVÁ, L. – VÍTKOVÁ, J.: *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. 8. aktualizované vyd. Praha 2006. ISBN 80-86324-60-5.

2.3 Daň

2.3.1 Historie

Bez nadsázky můžeme konstatovat, že pojem daň je starý jako lidstvo samo. Vybírání daní, mýt a cel je spojeno se zavedením peněz. Bylo a do současné doby je stále spojeno s činností státu či

dříve panovníka. V historii i v současné době jsou výnosy z daní financovány základní potřeby státu, jeho administrativa, obrana a ostatních funkce, které stát plní. Je nepodstatné, o jakou formu státního zřízení se jedná nebo jednalo, zda šlo o starověký Egypt nebo nyní o Českou republiku. Různé formy státních zřízení již v historii právními předpisy ukládaly daňové povinnosti tj. povinnost odvádět peněžní dávky svým obyvatelům, jakožto všem fyzickým i právnickým osobám nacházejícím se na jeho území. Jedná se o poněkud zjednodušenou definici, avšak o definici po věky platnou bez ohledu na to, jednalo-li se v průběhu historie o otrokářskou, feudální nebo kapitalistickou společnost.

Stát právními předpisy, tj. předpisy daňového práva, stanovuje a stanovoval podmínky vyměření, vybrání a vymáhání daně. Stát rovněž předpisy trestního práva stanovuje podmínky donucení placení daně, případně trestání za neplacení. Můžeme konstatovat, že není přílišného rozdílu mezi výběrčím daní ve starověku či středověku, kdy tito byli doprovázeni ozbrojenými družinami k jejich ochraně, ochraně vybraných peněz a k donucení placení těch, kteří nechtěli nebo nemohli platit a dnešní úpravou exekučního řízení, případně trestně právních postihů z nepříznání či neodvedení daní. Rozdíl můžeme spatřovat pouze v použitých prostředcích ale ne však v cílech.

2.3.2 Daně v socialistickém hospodářství

V době do roku 1989 prakticky neexistovalo v socialistických systémech soukromé vlastnictví výrobních prostředků ale společné vlastnictví výrobních prostředků. Příslušné socialistické podniky odváděly finanční prostředky státu. Nejednalo se však o daně v pravém slova smyslu, ale o odvody. Je to dáno tím, že i výnosy z činnosti těchto podniků patřily státu, tyto byly jimi jen odváděny, na rozdíl od daní, kdy platbou daně se mění vlastnické právo k placeným finančním prostředkům. To znamená, že plátce daně platí daň ze svých vlastních peněz státu a ten se stává novým vlastníkem peněz bez jakékoliv protislužby za konkrétní platbu.

2.3.3 Současná definice daně

V dnešním smyslu chápání⁴ se jedná o povinnou, nevratnou a zákonem stanovenou platbu do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelovou, pravidelně se opakující buď v časových intervalech, nebo při stejných okolnostech. Neúčelovostí je myšlen fakt že se jedná o jednostrannou platbu tzn. není za ni poskytována žádná protislužba.

⁴ Míněno ve smyslu předcházejícího odstavce ZP tzn. po roce 1989 či přesněji řečeno od platnosti nového daňového systému jako celku tzn. od 1.1.1993.

2.3.4 Daňový systém – definice

Definice daňového systému – je to souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají.

2.3.5 Funkce daní

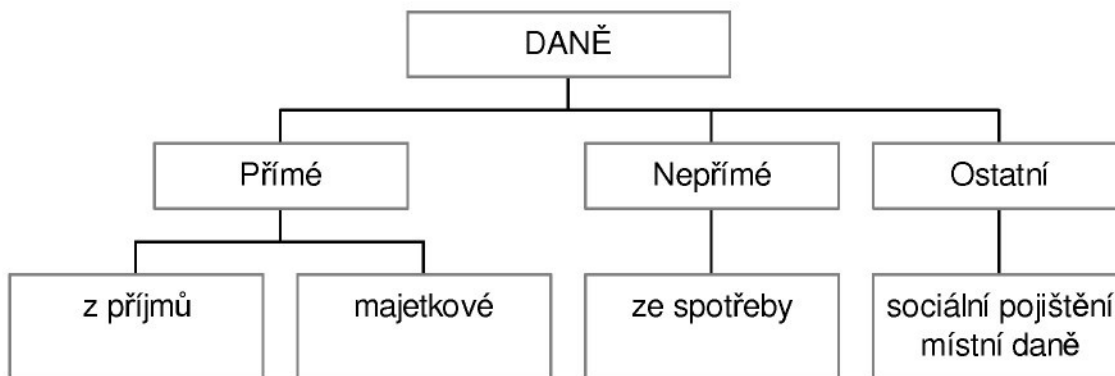
- Fiskální – schopnost naplnit veřejný rozpočet.
- Alokační – upravuje umístění prostředků tam, kde se jich při tržní alokaci nedostává, jako např. zdravotnictví, kultura, školství.
- Redistribuční – pomocí transferů se zmírňují rozdíly v důchodech mezi bohatšími a chudšími.
- Stabilizační – zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice.

2.3.6 Dnešní daňová soustava ČR zdaňuje tyto předměty daně

- a) peněžní a nepeněžní příjmy,
- b) majetek, tzn. vlastnictví, držba, nabytí, převod vlastnických práv k majetku,
- c) spotřeba zboží a služeb pro konečné použití.

Přehled současného daňového systému v ČR je uveden na Obr. 3. Na obrázku je znázorněno rozdělení daní do tří skupin – daně přímé, nepřímé a ostatní.

Obr. 3. Veřejné příjmy v ČR



Zdroj: VANČUROVÁ, A. –LÁCHOVÁ, L. – VÍTKOVÁ, J.: *Daňový systém ČR 2002 aneb učebnice daňového práva*. 6. vyd. Praha 2002. ISBN 80-86324-20-6.

Přímými daněmi⁵ jsou zatíženy:

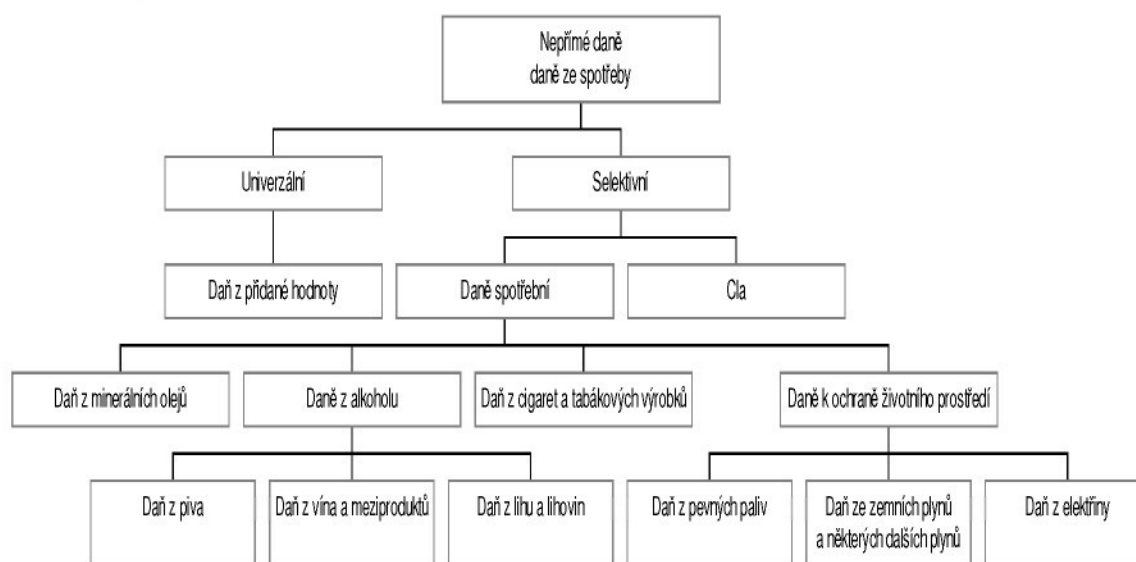
- příjmy
 - daň z příjmu fyzických osob
 - daň z příjmu právnických osob
- majetky
 - daň z nemovitosti - pozemků a staveb
 - daň silniční
 - daně převodové - daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí.

Ostatní daňové příjmy jsou tvořeny zejména pojistným na veřejné zdravotní pojištění, pojistným na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti které v sobě kumulují pojistné na nemocenské pojištění, důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Mezi ostatní daňové příjmy patří také místní daně. [27]

2.3.7 Nepřímé daně

Nepřímé daně nazýváme daně, jejichž základním principem je zdanění spotřeby. Na Obr. 4 jsou znázorněny typy nepřímých daní uplatňovaných v současném daňovém systému ČR.

Obr. 4. Nepřímé daně v ČR



Zdroj: Vlastní doplněné zpracování podle VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. – VÍTKOVÁ, J.: *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. 8. aktualizované vyd. Praha 2006. ISBN 80-86324-60-5.⁶

⁵ Přímé daně – plátce (poplatník) přiznává a odvádí daň přímo finančnímu orgánu.

⁶ Daně k ochraně životního prostředí - na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který mimo jiné doplnil zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s účinností od 1.1.2008, byly touto novelou nepřímé daně rozšířeny o další tři skupiny vybraných výrobků, jak je uvedeno v Obr. 4. těmito nepřímými daněmi k ochraně životního prostředí se tato ZP zabírat nebude.

Podstatou placení nepřímých daní je skutečnost, že takto stanovená nepřímá daň je součástí ceny výrobků nebo služeb, kdy skutečným plátcem je konečný uživatel zboží nebo služeb, nepřímou daň však odvádí jen právním předpisem stanovení plátcí, kteří však odvedenou daň dostanou zaplacenou v ceně výrobků nebo služeb.

2.3.7.1 Daňové sazby u nepřímých daní

- u SPD máme sazby specifické, tzn. že sazba daně je stanovena měrnou jednotkou vybraných výrobků. Výhodou specifických daňových sazeb je jejich přehlednost a relativně jednoduché vyměřovací a tím i kontrolní řízení.
- u DPH máme daně valorické, tzn. že jsou stanovovány v procentech z vyměřovacího základu. V ČR máme dvě sazby DPH⁷. Sazbu základní 19% a sazbu sníženou na vybrané výrobky nebo služby ve výši 9%⁸.

Samostatnou kapitolou je stanovení vyměřovacích základů, kdy vyměřovacím základem je hodnota zdanitelného plnění uvedená v příslušném daňovém dokladu. Součástí vyměřovacích základů jsou také i další, plátcem placené poplatky, související se zdanitelným plněním včetně cel a daní odváděných státu. Pro správné pochopení vyměřování DPH je nutná znalost podmínek platných pro správné určení vyměřovacích základů včetně postupů při jejich změnách.

Z hlediska výběru a správy daní celními orgány můžeme hovořit o způsobu výměru SPD, kdy vyměřování a vybrání nepřímých daní při dovozu zboží je obecně určeno tak, že pro vyměření a vybrání daně se použijí celní předpisy, není-li konkrétním daňovým zákonem stanoveno jinak, včetně splatnosti daně. Toto platí jak pro DPH tak pro spotřební daně.

2.3.7.2 Clo

Cla jsou zvláštními neúvěrovými příjmy státního rozpočtu a na základě své podstaty se zahrnují do specifických daní ze spotřeby.

Z ekonomického hlediska je clo nepřímou daní na dovážené, Celní kodex Společenství připouští i na vyvážené⁹, zboží. Jedná se o povinnou, nenávratnou a neekvivalentní platbu do státního rozpočtu spojenou s přechodem zboží přes hranice EU. [52]

⁷ Jak již bylo konstatováno v úvodu ZP z důvodu harmonizace daňových systémů byla vydána Směrnice EHS č. 6 (Směrnice rady 77/388/EHS ze dne 17.5.1977) k dani z přidané hodnoty, která mimo jiné stanovuje minimální výši základní sazby DPH v členských zemích na 15% a snížené sazby DPH na 5%.

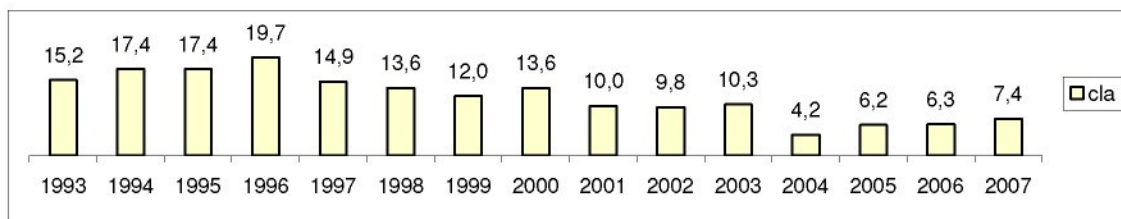
⁸ Sazba snížená – do 31.12.2007 byla tato snížená sazba DPH v ČR 5% a v rámci tzv. "daňové reformy vlády" byla novelou zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty tato sazba zvýšena na 9%. Základní sazba, která měla být podle původních deklarací vlády snížena na 15% zůstala v nezměněné výši 19%.

Sazby cel jsou v drtivé většině valorické, tzn. jsou stanovovány procentuálně z celní hodnoty propouštěného zboží do celního režimu, ale jsou i kombinované to znamená že jsou stanovovány minimální poplatky cla za měrnou jednotku zboží které je propouštěno do celního režimu při kterém vzniká celní dluh. Důvod této kombinace spočívá v tom, že při propouštění zboží do celního režimu dochází k uvádění nesprávných nebo nepravdivých údajů a celní hodnota, ze které je celní dluh vyměřován, je podhodnocována. Z těchto důvodů je stanoven kombinovaný systém, kdy je dána minimální částka cla z měrné jednotky zboží. Jedná se o podobný princip vyměřování daně, který je dále podrobněji popsán u spotřební daně z tabákových výrobků jako minimální výše daně. Tento kombinovaný způsob vyměřování cla je používán legislativou EU u komodit jejichž dovoz je velice přísně regulován jako příklad lze uvést např. dovoz cukru a obecně řečeno především vybraných zemědělských produktů pro omezení dovozů těchto komodit.

Je nutno konstatovat, že význam cel, z důvodu vstupu ČR do EU ohledně fiskálních příjmů ČR podstatně klesl. Již před vstupem ČR do EU k 1.5.2004 byla predikce, že rapidně poklesne inkaso cla. Jak ukázala statistika vedená celní správou ČR po 1.5.2004 poklesly cca o 80% obchodní výměny, které se činí pod celním dohledem, protože český zahraniční obchod se teritoriálně zaměřuje především na obchodní výměny v rámci EU, tzn. v podmínkách společného trhu EU v podmínkách volného pohybu zboží a bez účasti celní správy.

Můžeme konstatovat, že predikce propadu inkasa výběru cla se nepotvrdila absolutně. Jak ukazuje Obr. 5., největší propad byl v roce 2004, ale z grafu je zároveň patrné, že trend snižování inkasa cla je trvalý již od roku 1997. Výjimkou je pouze rok 2000, ale o to větší propad byl následující rok.

Obr. 5. Vývoj inkasa cla v mld. Kč v období let 1993 až 2007 v ČR.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

Propad inkasa cla po vstupu do EU lze přičítat především tomu, že se jednalo o tzv. převodový rok, ve kterém byla kombinace dvou rozdílných systémů. V roce 2004 byl do 30.4.2004 platný starý

⁹ Vznik celního dluhu - při dovozu a vývozu je uveden v Článku 202 až 211 CK.

systém vybírání celního dluhu¹⁰, přesněji řečeno, výběru celního dluhu podléhalo veškeré zboží propouštěné do režimu volného oběhu. Toto je samozřejmě beze změny i po tomto datu, ale především u režimů s ekonomickým účinkem se jednalo o podstatný rozdíl před a po vstupu do EU.

Dle našich zkušeností podepřených více jak desetiletým vydáváním povolení o stanovování podmínek provozování ekonomických režimů v rámci působnosti Celního úřadu v Liberci, obzvláště režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla a režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení, můžeme konstatovat skutečnost, že propad v těchto ekonomických režimech byl absolutní. Z 62 povolení platných před vstupem do EU vydaných Celním úřadem v Liberci bylo 58 těchto povolení vydáno pro zboží s celním statutem Společenství tzn. zboží původem z EU.

Toto mělo za následek, že po vstupu ČR do EU automaticky inkasa z těchto ekonomických režimů ve své podstatě zanikla. Konkrétně u režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla se vybírá 3% celního dluhu, za každý byt' i započatý měsíc, kdy je zboží do tohoto režimu propuštěno. Tento režim byl velice oblíben z důvodu toho, že se ve své podstatě jedná až o 36 měsíční odklad platby celního dluhu za zboží propuštěné do tohoto režimu. Příslušný celní úřad, který toto zboží do tohoto režimu propustil byl povinen po uplynutí 36 měsíců vyměřit celní dluh, bez dotčení toho, že tento režim dočasného použití nebyl jinak časově nikterak omezen.

Na základě tohoto principu vyměřování celního dluhu za každý byt' i započatý měsíc ze zboží propuštěného do tohoto režimu se veškeré ekonomické režimy od 1.5.2004 vstupem ČR do EU stali pro deklaranty velice výhodnými z důvodu toho, že stačilo doložit že zboží propuštěné do celního režimu má status společenství a poměrné clo se počítalo pouze do data vstupu ČR do EU.

Domníváme se, že touto skutečností, byl zapříčiněn propad inkasa cla v roce 2004. Je samozřejmé, že volný pohyb zboží a služeb v rámci EU měl podstatný vliv na množství obchodních transakcí prováděných pod celním dohledem, jak již bylo v ZP uvedeno toto zatížení pokleslo cca o 80%, ale dle našeho názoru mělo nepodstatný vliv na velikost inkasa cla.

¹⁰ Celního dluh - povinnost osoby zaplatit dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo vývozní clo (celní dluh při vývozu), které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství; Článek 4 odst. 9. CK.

Jak je patrné z Obr. 5., podstatný propad inkasa cla byl od roku 1997 a od tohoto data tento výběr byl neustále klesající. Čemu toto můžeme přičítat? Odpověď na tuto otázku je dle našeho názoru velice jednoduchá. Domníváme se, že hlavním důvodem je skutečnost, že ČR podala v roce 1996 žádost o vstup do EU. Na základě této skutečnosti probíhalo mnoho předpřístupových dohod k bourání obchodních bariér mezi ČR a EU.

Jednalo se především o tzv. preference¹¹. Znamená to, že na zboží dovezené z EU, u kterého je prokázán původ EU, jsou uplatňovány celní preference. Tyto preference se každým rokem zvyšovaly tzn. že zboží původem z EU bylo zatěžováno sníženým nebo nulovým clem při dovozu.

Byl-li prokázán původ zboží EU u zboží propouštěného do režimu zahrnujícího platbu cla, bylo uplatňováno tzv. preferenční zacházení se zbožím tzn. že byly přiznávány procentuální slevy na vyměřovaném cle ze zboží. Tyto slevy byly dány celním sazebníkem ČR, který byl vydáván vyhláškou vždy ke konci kalendářního roku na další rok, po předchozí harmonizaci s EU.

Lze konstatovat, že ve své podstatě v posledních letech před vstupem do EU drtivá většina zboží dovážené v rámci obchodních operací se zeměmi z EU probíhala tak, že celní dluh byl tvořen pouze výběrem DPH spolu s minimálním nebo žádným clem. Preferenční slevy na cle činily až 100%. Dále je možno konstatovat že výše uvedeného preferenčního zacházení se zbožím bylo vzájemné. Zároveň je možno vysledovat, že toto preferenční zacházení nebylo stejné. Zřejmě to lze přičítat síle ekonomických loby výrobců a vývozců ze zemí EU, které je neporovnatelně větší, než síla státu, který usiluje o členství v EU.

I přes výše uvedené důvody proč se nedomníváme, že by vstup do EU byl tím hlavním poklesem inkasa cla, je nutno konstatovat, že fiskální význam výběru cel pro ČR je v současné době minimální s porovnáním s ostatními veřejnými příjmy. Od vstupu ČR do EU tzn. od 1.5.2004 jsou odváděny příjmy ze cla vybraného v ČR ze 75% do rozpočtu EU 25% příjmů vždy zůstává pro financování provozu celní správy členského státu EU, který dané clo vybral. Skutečné inkaso cla do veřejných příjmů ČR je uvedeno v Tab. 1.

¹¹ Preferenční zacházení se zbožím - v celním sazebníku ve kterém se uvádí veškeré zboží, které je možno propustit do celních režimů (dnes celní sazebník Společenství) bylo u každé položky uvedeno zda lze použít preferenční zacházení se zbožím a jaká je % výše celní úlevy. Toto se samozřejmě nevztahovalo pouze na EU ale přiznávalo se to jednostranně ČR i např. u rozvojových zemích, nebo u nejméně rozvinutých zemích. Jen pro zajímavost v těchto případech se jednalo o jednostranný akt daného státu a například Austrálie tyto preference uznávala ČR při dovozu zboží až do přistoupení ČR do EU jako rozvojové zemi.

Tab. 1 Vývoj inkasa cla do veřejných příjmů ČR po vstupu do EU v mld. Kč.

	2004	2005	2006	2007
Inkaso cla celkem	4,20	6,20	6,30	7,40
Clo do rozpočtu EU	3,15	4,65	4,73	5,55
Clo do rozpočtu ČR	1,05	1,55	1,575	1,85

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

2.4 Shrnutí

V této kapitole byly analyzovány fiskálními příjmy státu jako takové s tím, že bylo specifikováno čím jsou tvořeny veřejné příjmy neúvěrové tzn. daňové a nedaňové. Byla zde stručně charakterizována problematika daňových kvót tzn. k čemu slouží a co vyjadřují s uvedením porovnání daňových kvót v jednotlivých vybraných státech světa dle údajů zveřejňovaných Organizací pro ekonomickou spolupráci a rozvoj - OECD. V kapitole 2.3 byla podána informace o historii daně jako takové ze širšího hlediska pohledu a funkce daně od jejího prvopočátku. Krátkým exkurzem byl specifikován daňový systém který fungoval v socialistickém hospodářství tzn. v případě ČR od roku 1948 do roku 1989. Následně byl vysvětlen pojem co znamená pojem daň v klasickém tržním hospodářství tzn. že se jedná o zákonem stanovenou povinnou nenárokovou platbu do veřejných rozpočtů, která se pravidelně opakuje a to buď v časových intervalech, nebo při stejných okolnostech. V této části bylo také vysvětleno co je myšleno pod pojmem daňový systém, co je dnes předmětem daní a jaké funkce daně plní. Bylo zde demonstrováno i základní rozdělení daní na přímé, nepřímé a ostatní, s vysvětlením jednotlivých charakteristik těchto daní. U nepřímých daní byly vysvětleny sazby daní valorických tzn. % z vyměřovaného základu a sazby daní specifických tzn. z měrných jednotek např. za kg, litr, kus atd. Poměrně obsáhlá část byla věnována clu, jako součásti nepřímých daní s vysvětlením postavení cla před a po vstupu ČR do EU. Z pohledu fiskálních příjmů byly řešeny důvody které vedly k propadu inkasa cla a co je zapříčinilo. Je zde konstatován rozdílný názor, než jsou oficiální zdůvodnění propadů těchto inkas cla MF, tzn. důvod vstupu ČR do EU. V této práci byla konstatována skutečnost, že propad inkasa cla zdaleka není datován až od okamžiku vstupu ČR do EU. Samozřejmě propad inkasa cla byl ve své podstatě zapříčiněn vstupem ČR do EU, ale pokles inkasa cla započal již od roku 1997 při zahájení předpřístupových jednání o přijetí ČR do EU. Tento propad inkasa cla byl především zapříčiněn celními úlevami poskytovanými ČR členskými státy EU při propouštění zboží původem z EU do navrhovaného celního režimu.

3. Vývoj SPD po roce 1989

3.1 Přeměna daňového systému po roce 1989

Jak již bylo v kapitole č. 2.3.2 konstatováno, před rokem 1989 se ve své podstatě nejednalo o klasický daňový systém v dnešním slova smyslu chápání. V ČR jako státu socialistického mocenského bloku, při neexistenci soukromých výrobních prostředků kapitálu, byl daňový systém založen na odvodech podniků. Jedním z hlavních pilířů výběru a odvodu daní byl zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. Tato daň byla zahrnována do skupiny nepřímých daní. Do těchto nepřímých daní byla v této době zařazována i cla a dovozní přírážky¹². [31, 47]

Tento zákon o dani z obratu byl novelizován pouze dvakrát a to zákonem č. 112/1966 Sb. a zákonem č. 107/1990 Sb. Hlavním smyslem tohoto zákona bylo rozdělení a přerozdělení národního důchodu.

Po listopadu 1989 kdy došlo ke změně hospodářských a především politických podmínek v ČR, po pádu socialistického mocenského bloku, si tyto změny vynutily zásadní úpravy systému státní správy a i celého daňového systému. Toto si vyžádalo podstatnou reformu tohoto systému, která vedla k zavedení principiálně zcela nového daňového systému, kdy daň z obratu byla nahrazena DPH a systémem SPD.

Daňový systém platný do roku 1989 vycházel, jak již bylo konstatováno, ze zásad centrálně řízené ekonomiky. I přes to, že v průběhu druhé poloviny osmdesátých let v něm bylo provedeno několik liberalizačních úprav, tento systém bránil rozvoji podnikání. Z těchto důvodů v letech 1990 až 1992 doznaly platné daňové zákony zásadní úpravy, došlo i k dočasnému zavedení nových daní např. daň dovozní v roce 1992.

Jako zcela nevyhovující se ukázala podoba právní úpravy daně z obratu po roce 1989, která pouze ve své podstatě reflektovala dirigismus cen. Pro ilustraci lze uvést, že Sazebník daně z obratu měl v roce 1989 celkem 1506 položek a z toho 428 položek bylo se zápornou sazbou daně. Sazby daní se pohybovaly v rozmezí od +88% až do -291%. Z těchto důvodů bylo již v roce 1990 rozhodnuto

¹² Dovozní přírážka - uplatňovala se na dovezené zboží, které bylo propouštěno do režimu volného oběhu v souladu s ustanovením zákona č. 563/1990 Sb., o rozpočtových pravidlech federace a na základě prováděcí vyhlášky č. 108/1991 Sb. o dovozní přírážce, Federálního ministerstva financí. Jednalo se o přírážku ve formě procentní přírážky z celní hodnoty dováženého spotřebního zboží, původně určené na veškeré druhy zboží ve výši 20%. Z režimu dovozní přírážky byly původně vyňaty dovozy neobchodního zboží tzn. dovozy určené pro osobní spotřebu fyzickými osobami. [8, 43]

o provedení radikální daňové reformy s platností od 1.1.1993, která měla reflektovat potřeby nastolené vnitropolitickými a dá se konstatovat i celosvětovými změnami v politicko-hospodářském uspořádání světové ekonomiky. V Tab. 2 je pro ilustraci uveden vývoj daně z obrátu spolu s daňovým zatížením v letech 1956 až 1989. [8]

Tab. 2 Výnosy daně z obrátu a daňového zatížení v letech 1956 až 1989.

Ukazatel/rok	1956	1965	1975	1989
Daň z obrátu v mld. Kčs	44,7	51,3	66,6	74,7
Daň z obrátu v % z MC	46,8	38,6	25,5	9,6
Z toho potravin	50,9	30,5	20,7	-6,2
Z toho průmysl	41,9	48,8	29,4	23

Zdroj: KLAKE, J., aj. *Daň z přidané hodnoty I.* 1. vyd. Praha: Pragoeduca 1992. ISBN 80-900849-8-2.

3.2 Úprava daně z obrátu v přechodném období 1989 až 1992

Základním úkolem po listopadu 1989 v hospodářství ČR byl přechod hospodářství od centrálně plánované ekonomiky k trhu. Zjednodušeně řečeno, byly dva základní pilíře změn. Jednalo se o liberalizaci cen a zahraničního obchodu a privatizaci, tzn. odstátnění státního veřejného kapitálu s přechodem na tržní ekonomický systém. Toto si vyžádalo zcela jiný daňový systém než ten, který byl používán v centrálně řízené ekonomice.

Dále bylo třeba provést reformu bankovního systému jako takového. Bylo přistoupeno k dvoupatrovému bankovnímu systému tzn. Centrální banka jako na výkonné moci nezávislá nejvyšší autorita dozorující komerční banky. Je možno konstatovat, že přeměna bankovního systému byla velice komplikovaná a je nutno přiznat, že pro daňové poplatníky i velice nepřehledná. Svědčí o tom i to, že v průběhu konsolidace bankovníctví od roku 1989 do roku 2003 se dostalo do likvidace nebo konkurzu 18 bank působících na trhu ČR. Dále bylo nutno vytvořit kapitálový trh a stanovit zcela nově právní rámec podnikání. [54]

Jak již bylo konstatováno, v přechodném období, kdy byl připravován nový daňový systém, bylo třeba provést úpravu zákona o daní z obrátu, který přirozeně byl sice zcela nevyhovující, protože byl vytvořen pro jiné ekonomické zřízení, ale bylo třeba překlenout období do spuštění nového daňového systému jako celku.

Z těchto důvodů byl Federálním shromážděním ČSFR přijat zákon č. 107/1990 Sb., který měnil a novelizoval zákon o dani z obrátu č. 73/1952 Sb. V novelizovaném zákoně o dani z obrátu v § 6

je uvedeno, že federální ministerstvo financí stanoví způsob výpočtu daně v prováděcí vyhlášce a sazby daně v Sazebníku daně z obratu. [31, 47]

Na základě tohoto ustanovení byla federálním ministerstvem financí vydána vyhláška č.560/1990 Sb., kterou se prováděl zákon o daní z obratu a zároveň byl výnosem č.j. XIII/ 123 000/90 ze dne 25. října 1990 federálního ministerstva financí vydán Sazebník daně z obratu s platností od 1.1.1991.

V oblasti zákona o daní z obratu č. 73/1952 Sb., bylo novelou zveřejněnou v zákoně č. 170/1990 Sb. platnou k 1.1.1991 provedeno mnoho změn. Z přechodem na liberalizaci cen byly do té doby platné, značně diferenciované sazby daně z obratu sjednoceny do čtyřech hlavních daňových pásem. Byla stanovena hlavní pásma pro zboží zatížené sazbami 0, 12, 22, a 32%. Tyto sazby byly stanoveny již ve výše zmiňovaném Sazebníku daně z obratu s platností od 1.1.1991.

Samotný Sazebník daně z obratu procházel mnohými změnami a úpravami. Jen za rok 1991 bylo provedeno sedm změn a doplňků tohoto sazebníku. Jedna z doplňků a změn Sazebníku daně z obratu upravila sazby vyměřovaných pro zboží zatížené touto daní takto: 0, 11, 20, a 29%.

Tab. 3 Sazby daní z obratu u několika vybraných výrobků platné v roce 1992.

Název výrobku	Sazba daně
Čerstvá zelenina, dřeviny ovocné, zvěř a zvěřina, černé uhlí, ropa, paliva plynná, vozíky pro invalidy, plenky bavlnářské, výrobky mlýnské atd.	0%
Drogy léčivé, přípravky farmaceutické, technika letecká, výrobky polygrafické, tuky a oleje rostlinné jedlé, majonézy a krémy, veškeré výrobky stavebních hmot uvedených v části VII. Sazebníku daně z obratu jako například stavební keramika, žáruvzdorné silikátové výrobky atd.	11%
Veškeré výrobky hutnictví železa uvedené v kapitole III. Sazebníku daně z obratu. Z dalších kapitol lze uvést výrobky chemického, strojírenského průmyslu jako syntetická vlákna, nátěrové a tiskařské barvy, díly zemědělských strojů atd.	20%
Polotovary saponátové a polotovary na výrobu mýdel, kosmetické výrobky, pneumatiky, akumulátorové baterie, střelivo, bižuterie, tkaniny vigoňové na vrchní oděvy, úplety, obuv, výrobky kožedělné, vzácné nerosty atd.	29%
Čaj a výtažky čajové, káva zelená přírodní	50%
Výrobky tabákové	25%

Název výrobku	Sazba daně
Cigarety dovážené	830.tis. Kč/1 mil. ks
Cigarety provazcové a filtrové do délky 70 mm včetně tuzemské	270.tis. Kč/1 mil. ks
Vína réвовá šumivá	49%
Lihoviny	220 Kč/1 l.a
Destiláty ovocné z pěstíelského pálení	90 Kč/1 l.a
Benzín automobilový 95 oktanový	11.500 Kč/t
Motorová nafta	10.150 Kč/t
Pivo vícepercentní (13% - 20%)	650 Kč/1 hl

Zdroj: Vlastní zpracování podle: *Daně a odvody placené podnikatelskými subjekty v roce 1992.* vyd. Prospektrum Praha 1992. ISBN 80-901130-2-8.

Jak je z výše uvedené Tab. 3 patrné, mimo tato čtyři hlavní daňová pásma bylo pro některé zvláštní výrobky stanoveno zvláštní zdanění. Jednalo se především o zboží, u kterého se předpokládalo, že bude zatíženo v novém daňovém systému spotřební daní. Zde docházelo ke zdanění na základě sazeb valorických¹³ nebo specifických¹⁴. V Tab. 3 je pro ilustraci uvedeno několik druhů zboží, které bylo ve čtyřech daňových pásmech a zboží které podléhalo zvláštnímu režimu zdanění uvedeném v Sazebníku daně z obrátu platném v roce 1992 tzn. poslední rok před zavedením nového daňového systému od 1.1.1993.

3.2.1 Plátcí daně z obrátu

Zákonem o dani z obrátu bylo stanoveno v § 2, kdo je plátcem daně z obrátu. Jednalo se především o státní podniky, státní hospodářské organizace, sdružení s právní subjektivitou, akciové společnosti, obchodní společnosti, zemědělská, spotřební, bytová a jiná družstva, fyzické osoby podnikatelé zapsáni do podnikatelského rejstříku a podobně. Podnikatel s minimálním obrátem 540 tis. za rok a zaměstnávající minimálně 25 osob a více musel být zapsán v tomto podnikatelském rejstříku, nebo se mohl zaregistrovat dobrovolně a tím se stal plátcem daně z obrátu. [8]

Osoby zapsány v tomto rejstříku měli stejná práva a povinnosti, jako podniky a organizace tzn. byli plátcí daně z obrátu, pro výrobní spotřebu nakupovali zboží za cenu bez daně, při prodeji svých výrobků občanům odváděli daň z obrátu, když vznikl zdanitelný obrát. [8]

¹³ Sazby valorické - jsou stanovovány v procentech z prodejní ceny.

¹⁴ Sazby specifické - daň je stanovena poplatkem za měrou jednotku zboží.

3.2.2 Zboží podléhající dani z obratu

Dani z obratu podléhalo v souladu s ustanovením § 3 zákona o dani z obratu, obrat z prodeje zboží vlastní výroby, vlastního nákupu a zboží z dovozu, kdy obrat téhož zboží se zdaňoval pouze jednou. Dodával-li podnik zboží do vlastních maloobchodních prodejen, považovalo se za prodej zboží, převod tohoto zboží, do těchto prodejen. [47]

3.2.3 Zboží nepodléhající dani z obratu

Dani z obratu nepodléhalo v souladu s ustanovením § 3 zákona o dani z obratu, obrat z prodeje zboží do zahraničí a dovoz neobchodního zboží ze zahraničí které bylo zcela, nebo částečně osvobozeno od dovozního cla. V případě že zboží nebylo zcela nebo částečně osvobozeno od dovozního cla se dovozní přírážka také neodváděla, jelikož celní sazba již v sobě zahrnovala tuto daň z obratu. [47]

3.2.4 Zdanitelný obrat

V souladu s ustanovením § 4 zákona o dani z obratu byla za zdanitelný obrat brána prodejní cena zboží a také prodejní cena zboží realizovaného na území České a Slovenské federativní republiky v jednotkách cizí měny. Za vznik zdanitelného obratu byl brán okamžik vyhotovení faktury a nebyla-li faktura vyhotovena, vyhotovením jiného dokladu o prodeji, případně o vnitropodnikovém použití zboží.

3.3 Nový daňový systém platný od 1.1.1993

Tento nový daňový systém byl založen na zcela odlišných principech, než byl systém výběru daní částečně upravený, ale ve své podstatě převzatý ze socialistického ekonomického zřízení. Již od konce roku 1989, kdy došlo k politickým změnám v ČR, bylo novým ekonomům nastupujícím do politických funkcí státního zřízení jasné, že stávající systém daní je zcela nevyhovující stejně jako ekonomické zřízení v celé ČR. Bylo dohodnuto, že bude vytvořena zcela nová daňová soustava s plánovanou platností od 1.1.1993. Celá věc byla ve svém konečném důsledku velice zkomplikována vnitropolitickými problémy v rámci ČSFR, které ve svém důsledku vedly k rozdělení České a Slovenské federativní republiky na dva samostatné státní subjekty.

Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky byl přijat dne 16.4.1992 zákona č. 213/1992 Sb., o spotřebních daních, který měl být součástí nové plánované daňové soustavy, ale nikdy nevešel v účinnost. Bylo to zapříčiněno faktem, že v době kdy už bylo jasné a politicky dohodnuto rozdělení ČSFR na dva samostatné státní subjekty fungující od 1.1.1993, byl Parlamentem České republiky přijat zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který tuto problematiku řešil s působností v ČR. Ještě pro ukázkou nepřehlednosti celého daňového

systému v prvních letech po vzniku samostatného ČR lze uvést fakt, že původní zákon č. 213/1992 Sb., o spotřebních daních, přijatý ještě za ČSFR byl zrušen až zákonem č. 199/1993 Sb., který novelizoval zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, platný v ČR.

Stejný osud byl i u dalšího zákona specifikující zcela nový typ nepřímé daně a to zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl schválen Parlamentem České republiky dne 24.11.2007. Původní zákon o DPH přijatý Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 222/1993 Sb., dne 6.4.1992, stejně jako zákon o SPD výše uvedený, nenabyl nikdy účinnosti.

Princip nového daňového systému, platného od 1.1.1993, byl specifikován zákonem č. 212/1992 Sb. o soustavě daní. Tento zákon stanovoval strukturu nového daňového systému platného v ČR od 1.1.1993. Je nutno konstatovat, že tento zákon byl rovněž přijat ještě federálním shromážděním ČSFR. Na rozdíl od konkrétních zákonů, předepisujících jednotlivé daně, které byly přijaty federálním shromážděním a nezačaly později v samostatné ČR nikdy platit, protože byly nahrazeny zákony přijatými Parlamentem České republiky, však tento zákon o soustavě daní platil až do 31.12.2003.

V zákoně o soustavě daní bylo v § 1 stanoveno co tvoří soustavu daní v ČR. Bylo stanoveno těchto 8 typů daní:

- 1) Daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu.
- 2) Daně ze spotřeby a to:
 - a) daň z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - b) daň z lihu a destilátů,
 - c) daň z piva,
 - d) daň z vína,
 - e) daň z tabáku a tabákových výrobků.
- 3) Daně z příjmů:
 - a) daň z příjmů fyzických osob,
 - b) daň z příjmů právnických osob.
- 4) Daň z nemovitostí.
- 5) Daň silniční.
- 6) Daň z dědictví a darování.
- 7) Daň z převodu nemovitostí.
- 8) Daně k ochraně životního prostředí. [37]

Dále v § 4 odst. (1) zákona o soustavě daní bylo určeno zdaňovací období na jeden kalendářní rok s tím, že odlišnosti mohou být dány příslušným speciálním zákonem pro konkrétní daň.

V § 4 odst. (2) a (3) zákona o soustavě daní bylo stanoveno, že daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat daňové přiznání nebo hlášení. Dále zde bylo stanoveno, že je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření, nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven. Vymáhat nebo vyměřit daň však bylo možné jen do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat daňové přiznání nebo hlášení.

Je možno konstatovat že tento princip je ve své podstatě platný do současných dnů v celé daňové soustavě. Samozřejmě vývojem zkušeností s praktickým užíváním zákona a na základě zkušeností v soudních sporech s dlužníky a problémy s vymáháním nedoplatků na daních docházelo v průběhu platnosti daňových zákonů k upřesňujícím úpravám v zákonech. Jedná se jak o zákony daňové dle druhu daně kterou určují, tak o procesní právní normu zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

3.4 Vývoj nového daňového systému se zaměřením na SPD

Jak již bylo v ZP konstatováno, byl přijat od 1.1.1993 zcela nový daňový systém platný v ČR, se snahou tento systém vytvořit tak, aby odpovídal změnám vnitropolitickým a ekonomickým podmínkám ekonomiky, transformující se od centrálně řízeného hospodářství s vlastnictvím výrobních prostředků státní mocí ke zcela tržní a maximálně otevřené ekonomice při vlastnictví výrobních prostředků soukromými subjekty.

Od platnosti tohoto nového daňového systému do současnosti je možno toto období pro větší přehlednost rozdělit do dvou základních částí. První část je specifikována snahou o přijetí ČR do EU tzn. období od 1.1.1993 do 30.4.2004. Tuto část nazveme jako Období před vstupem do EU. Druhou část je možno vymezit od vstupu ČR do EU do současnosti, kdy ji pro rozlišení nazveme Období po vstupu do EU.

3.4.1 Období před vstupem do EU

V další části ZP bychom se zaměřily již ve své podstatě výhradně na rozbor vývoje a stavu nepřímých daní se zaměřením na SPD. Problematika DPH sama o sobě je tak rozsáhlá, že by vydala na samostatnou ZP.

Přijetím nové daňové soustavy nastala vcelku specifická situace, která platila všeobecně u nepřímých daní. Tato zvláštnost spočívala v tom že správu nepřímých daní tzn. DPH a SPD vykonávaly hned dva správci daně.

Jedním byly příslušné finanční úřady a druhým místně příslušné celní úřady. Je nutno konstatovat že v prvním období před vstupem do EU, celní úřady spravovaly nepřímé daně pouze při dovozu a při propouštění zboží do celních režimů. Dle názoru některých odborníků, tato roztržičnost a rozdělení mezi dva správce daně, přispěla i ke vzniku několika kauz daňových úniků např. při dovozu a následném prodeji lehkých topných olejů¹⁵, tabákových výrobků a alkoholu bez odvedení daní, ale též k neoprávněným nadměrným odpočtům DPH v souvislosti naopak s vývozem např. záměrně nadhodnocených drahých kamenů.

Legislativa ohledně správy SPD je značně rozsáhlá, roztržičná a rozhodně není přehledná a jednoznačná. Složitost této problematiky je možno demonstrovat na množství novel, kterými prošel původní zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních za dobu své účinnosti. Tato právní norma platná do 31.12.2003, včetně, prošla šestnácti novelami, do kterých započítáváme i nález Ústavního soudu ČR č. 265/1995 Sb. Již na tomto je patrné, že celá problematika SPD je velice komplikovaná i pro samotné právníky, natož pro jednotlivé uživatele¹⁶ a pracovníky správců daně.

V této ZP se nebudeme zabývat jednotlivými novelami a změnami v zákoně o SPD jednotlivě, protože v mnoha případech by se jednalo o zcela právnickou problematiku.

Ke změnám v sazbách docházelo z několika důvodů. Samozřejmě jedním z hlavních důvodů bylo vždy snaha zabránit daňovým únikům. Dalším důvodem je vždy zvýšení inkasa z daní a tím plynoucí větší fiskální příjmy státu z těchto nepřímých daní. Jako příklad je možno uvést novelu zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, provedenou zákonem č. 258/1994 Sb. Touto novelou byla základní sazba daně z přidané hodnoty snížena z 23% na 22% s účinností od

¹⁵ Dle našeho názoru toto je velice zjednodušený pohled na problematiku. Je jedno zda na celou věc pohlédneme z pohledu správce daně, nebo laika občana. Nelze než konstatovat, že v případě kauz lehkých topných olejů šlo především o neochotu zabránit těmto únikům ze strany státní zákonodárné a výkonné moci na nejvyšší úrovni, protože o této problematice se vědělo několik let a nebyly přijaty žádné právní úpravy až trestuhodně dlouho. Ve své podstatě se nejednalo o kauzy, které by byly v ČR vymyšleny, ale bohužel můžeme konstatovat, že úplně stejný problém, prodej nezdaněných lehkých topných olejů jako pohonných hmot, byl řešen v Maďarsku ještě před vyskytnutím se problému v ČR.

¹⁶ **Uživatelé** - za uživatele jsou v tomto případě míněny všeobecně plátcí daně tzn. všechny právnické a fyzické osoby, které v tuzemsku vybrané výrobky vyrábějí, nebo kterým mají být vyvážené nebo dovážené vybrané výrobky propuštěny do celního režimu. Blíže specifikováno v § 3 zákona č. 587/1992 Sb, o spotřebních daních, v původním znění.

1.1.1995. Mimo jiné i tímto snížením bylo zdůvodňováno zvýšení sazeb SPD u většiny vybraných výrobků¹⁷.

Toto zvýšení bylo zdůvodňováno jednak tím, jak je výše uvedeno tzn. snížením základní sazby daně z přidané hodnoty a jednak skutečností, že výrobky podléhající spotřebním daním jsou takového charakteru, u kterého není vhodné snížením daňového zatížení u jedné daně, stimulovat zvýšení spotřeby zboží podléhající spotřební dani, na úkor státního rozpočtu.

Při stručné charakteristice původního znění zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ho můžeme rozdělit do několika oblastí. Pro přehlednost před dalším rozбором těchto částí toto ilustrujeme na Obr. 6.

Obr. 6. Struktura zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.



Zdroj: Vlastní zpracování podle zákona č. 587/1992 Sb. platném od 1.1.1993, podle Sbírky zákonů č. 587/1992 zveřejněných v Částce 117 na straně 3492, uveřejněném na www.statnisprava.cz v oddělení zákony.

Když porovnáme strukturu původního zákona o SPD¹⁸ se strukturou platnou poslední rok platnosti tohoto zákona¹⁹, dospějeme ke konstatování, že rozhodně nedošlo ke zjednodušení tohoto zákona.

¹⁷ Vybrané výrobky - jedná se o výrobky podléhající spotřebním daním.

¹⁸ Míněna struktura původního zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, platná od 1.1.1993.

¹⁹ Platnost skončila k 31.12.2003, kdy od 1.1.2004 vešel v účinnost zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který nahradil a zrušil předcházející platnou právní normu.

Samozřejmě číselný počet uvedených paragrafů zůstal zachován, poslední znění zákona má také 43 paragrafů. Při bližším přezkoumání ale zjistíme že například u komodity tabákových výrobků došlo v § 40, kde byly původně jen sazby daně z těchto výrobků, k rozšíření § 40 o §§ 40a až 40h to je osm dalších ustanovení, které sama o sobě jsou několikanásobně rozsáhlejší než bylo celé ustanovení v oddělení tabákových výrobků. Tyto skutečnosti jsou samozřejmě dány vývojem požadavků na zákon o SPD, které byly postupně implementovány do této právní normy.

3.4.1.1 Společná ustanovení § 1 - 17

Jako první ve struktuře spotřební daně byla uvedená část společných ustanovení zastoupená §§ 1 až 17. V těchto ustanovení zákona byly uvedeny základní pojmy, jako je vysvětlení co je míněno tuzemským územím - území ČR, zahraničním územím, vývoz a dovoz vybraných výrobků, kdo je správcem SPD v určitých situacích, co je míněno pod pojmem vyskladnění a podobně. Na základě jednotlivých položek výše uvedených ustanovení §§ by bylo dobré upozornit na ty podstatné.

Velice důležitým ustanovením z hlediska vybírání SPD byla specifikace skutečnosti co je míněno vyskladněním vybraných výrobků. V § 2 zákona o SPD je přesně citováno co tímto bylo míněno. Ve své podstatě se jednalo o okamžik, kdy dochází k fyzickému vydání vybraných výrobků plátcem daně. Tento okamžik je velice důležitý, protože tímto okamžikem byla zároveň stanovena daňová povinnost specifikovaná v § 5 zákona.

Důležitým ustanovením zákona byla specifikace toho kdo je plátcem daně ze zákona. Byly jimi všechny právnické a fyzické osoby, které v tuzemsku vybrané výrobky vyrábějí, nebo kterým mají být vyvážené nebo dovážené vybrané výrobky propuštěny do celního režimu²⁰. Dalšími případnými plátcem daně byly osoby, kterým bylo zboží propuštěno v dnešním slova smyslu do volného daňového oběhu nebo do režimu volného oběhu s osvobozením od daně, kdy podmínky tohoto osvobození nejsou dodrženy a tím se tyto osoby dostávají do pozice plátce daně a to znamená i dlužníka, není-li daň uhrazena. Tyto specifikace byly podrobně popsány v § 3 zákona o SPD.

V ustanovení § 4 bylo řečeno, co je předmětem daně. Jsou to v tuzemsku vyrobené nebo do tuzemska dovezené vybrané výrobky vymezené ve zvláštních ustanoveních v §§ 18 - 40. Jednalo se o uhlovodíková paliva a maziva, líh a lihoviny, pivo, vino, tabákové výrobky.

²⁰ V tomto případě připadá do úvahy propouštění zboží do celních režimů vývoz, dovoz, nebo režimů s ekonomickým účinkem, kde sice celní dluh nevzniká (clo, DPH, SPD, případně ostatní obchodně politická opatření jako například odvetné clo), ale musí zde být tento celní dluh, který může vzniknout, zajištěn pro případ jeho vzniku např. při nedodržení podmínek režimu s ekonomickým účinkem.

V ustanovení § 5 byl specifikován okamžik vzniku daňové povinnosti. Mimo možnosti již výše uvedené, tzn. při výrobě v tuzemsku okamžikem vyskladnění od výrobce, zde byla specifikace daňové povinnosti při dovozu a to okamžikem nároku státu na clo. Také zde byly specifikované případy kdy vzniká daňová povinnost nedodržením podmínek za kterých bylo zboží osvobozeno od daňové povinnosti.

V §§ 6 a 7 bylo uvedeno stanovení základu daně - množství vybraných výrobků, které je uvedeno na daňovém dokladu vyjádřené v měrných jednotkách a sazby daně, které jsou specifikovány samostatně pro každý druh vybraných výrobků. Dále je zde uveden velice důležitý fakt, že sazby daně uvedené v tomto zákoně jsou jednotné pro celé území ČR. Z našeho pohledu to vypadá jako samozřejmá věc, ale jak je následně pospáno v části 5.2 této ZP, nemusí to být zase tak samozřejmé.

V samostatném ustanovení § 8 jsou uvedeny případy osvobození vybraných výrobků od spotřební daně. Není úkolem je vyčíslvat protože jsou v zákoně dány taxativně, ale můžeme pouze pro příklad uvést, že zboží bylo osvobozeno od daně, vztahovalo-li se na ně osvobození od cla, s uvedením výjimek kdy toto pravidlo neplatí. Ve své podstatě rozhodovalo konečné použití zboží.²¹ V zákoně byl dále specifikován výpočet daně a povinnost plátce daně si tuto daň sám vypočítat, mimo případu při dovozu vybraných výrobků ze zahraničí, kdy daň vypočítává správce daně tzn. příslušný celní úřad, který zboží propouští do navrženého celního režimu.

§ 12 zákona taxativně vyčísloval podmínky, které musely být dodrženy pro nárok na vrácení daně. Možno zde jen pro ilustraci uvést asi nejčastější případy tzn. vývoz již zdaněných vybraných výrobků v rámci podnikatelské činnosti a převzetí na sklad zdaněných vybraných výrobků určených pro výrobu nových vybraných výrobků, jež jsou takéž předmětem daně. V případech podávání žádosti o vrácení již zaplacené daně zde byla další anomálie oproti standardním postupům a to ta, že žádost o vrácení již zaplacené daně musela být vždy podána u finančního orgánu, bez ohledu na to, zda šlo o vybrané výrobky vyskladněné v tuzemsku od výrobce nebo vybrané výrobky dovezené. V těchto případech docházelo k anomálii, že správce daně při dovozu,

²¹ Můžeme konstatovat, že se jednalo o úplně stejný princip který platil v celním sazebníku u některých druhů zboží, při vyměňování daně z přidané hodnoty. Jako příklad lze uvést dovoz rotopedů. Bylo-li konečné použití tohoto zboží určeno pro rehabilitační centra nemocnic nebo léčebných ústavů byla daň vyměřena sníženou sazbou 5%, ale bylo-li toto zboží propouštěné do režimu volného oběhu k běžnému komerčnímu nebo soukromému použití byla daň z přidané hodnoty vyměřena v základní výši tzn. 23%. Toto je samozřejmě velice sporná věc vedoucí k mnoha daňovým únikům, ostatně jako každá výjimka uvedená v daňových zákonech.

příslušný celní úřad, vyměřil a vybral daň, jako součást celního dluhu, ale rozhodnutí o vrácení této daně vydával jiný správce daně FÚ. Samozřejmě plátce musel doložit Jednotnou celní deklaraci²² dle 3/8 finančnímu úřadu propuštění vybraných výrobků do režimu zahrnujícího vyměření celního dluhu, ale již vůbec nebylo z této Jednotné celní deklarace patrné, zda byl celní dluh a tím i vyměřená spotřební daň o kterou plátce žádal o navrácení, uhrazena. Propojení mezi finančními a celními úřady na elektronické úrovni neexistovalo a tím to přinášelo velkou nepřehlednost a ve své podstatě i prostor pro pokusy o daňové podvody.

V §§ 13 a 14 byly stanoveny podmínky daňového přiznání, určeno zdaňovací období a splatnost daně. Základním zdaňovacím obdobím byl jeden měsíc, s přesným popisem povinností v návaznosti na velikost daňových povinností byly stanoveny různé režimy. Dále zde byla povinnost podávat daňové přiznání správci daně plátcem, a to měsíčně do 15. dne v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém vznikla daňová povinnost.

Odlišný režim byl u dovozu vybraných výrobků, kdy spotřební daň byla součástí celního dluhu. V těchto případech se splatnost řídila celními předpisy, tzn. zákonem č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve kterém byla stanovena splatnost celního dluhu 10 dnů²³, ode dne sdělení celního dluhu deklarantovi²⁴.

V § 15 v návaznosti na ust. § 30 byla stanovena povinnost plátců, kteří v tuzemsku vybrané výrobky vyrábějí, nebo tyto vybrané výrobky vyvážejí v rámci své podnikatelské činnosti, registrovat se na příslušném finančním orgánu, nejpozději do vzniku první daňové povinnosti, nebo do prvního nároku na vrácení daně.

²² Jednotná celní deklarace - jednalo se o formulář, sloužící na podávání celního prohlášení na propuštění zboží do navrhovaného celního režimu. V případě že se nejednalo o režim s ekonomickým účinkem, plnil tento formulář funkci daňového dokladu. Jednotná celní deklarace se skládala ze tří stejnopisů označených jako díl 1/6 (označeno červeným pruhem) ponechával si celní úřad se všemi spisovými doklady k případu, díl 2/7 (označeno zeleným pruhem) zůstával na celním úřadě pouze v případě dovozu a v případě vývozu byl tento díl odeslán na Český statistický úřad v Praze a díl 3/8 (označeno žlutým pruhem) sloužící plátců jako daňový doklad do jeho účetní evidence.

²³ Splatnost celního dluhu - nepovolil-li celní úřad dlužníkovi odklad platby, posečkání či zaplacení cla ve splátkách, byla vyměřená částka cla splatná ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy celní úřad doručil dlužníkovi písemné sdělení či rozhodnutí o jejím vyměření, nebo mu její výši sdělil ústně, bližší specifikace v § 269 zákona č. 13/1993 Sb. Je nutno konstatovat, že okamžik sdělení výše celního dluhu, rozdílně od správce daně finančních úřadů, kdy si dlužník daň vyměřuje sám, byl velice podstatný okamžik pro možnost nebo nemožnost započítání vymáhání dlužných částek. Mnoho případů vymáhání na tomto doložení sdělení výše celního dluhu dlužníkovi začínalo, ale také končilo. Zároveň to byl i základní okamžik pro běh splatnosti celního dluhu a s tím i možnost předepsání penále či úroku z prodlení.

²⁴ Deklarant - osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem anebo osoba, jejímž jménem bylo celní prohlášení učiněno § 2 písm. n) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon.

§ 16 řešil problematiku penále, pokuty a zvýšení daně. Byly zde specifikovány jednotlivé případy postihů za jednotlivé skutkové podstaty porušení zákona jako např. za neuhrazení daně plátcem daně v případě, že byla v daňovém přiznání podávána tímto plátcem uvedena nula a přitom byla povinnost daň přiznat a případy, kdy byla následně zjištěna vyšší povinnost daně než byla původně plátcem přiznána. Bylo zde rozlišováno zda tento rozdíl tzn. nedoplatek na dani byl zjištěn plátcem a nahlášen, nebo zda byl odhalen správcem daně. Z rozdílu daně, která měla být přiznaná a skutečně přiznané, bylo stanoveno, že finanční orgán provede zvýšení daně ve výši 20% z nedoplatku daně. Další skutková podstata porušení bylo i to, že plátce daně nepředloží daňové přiznání včas finančnímu orgánu. Zde byla stanovena sankce ve výši 10% z daňové povinnosti nejméně však 5000 Kč. Nesplnil-li plátce povinnost registrace uvedenou v § 15, zákona o SPD zakládalo to skutkovou podstatu porušení zákona sankciovanou až do výše 1 milionu Kč, nejméně však 5000 Kč.

Nebyla-li daň nebo záloha na daň zaplacená včas a ve správné výši, byla uložena povinnost plátcu uhradit nedoplatek daně a penále ve výši 0,1% nedoplatku daně za každý den prodlení. Zvýšení daně, penále a pokuty byly splatné do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí finančního orgánu dlužníkovi. Jediná odlišnost byla při stanovování pokut, penále a způsobu jejich ukládání a vymáhání, jednalo-li se o dovoz vybraných výrobků. V tomto případě tuto činnost prováděl celní úřad jako správce daně při dovozu, který byl místně příslušný pro vybrání daně a řídilo se to z procesně právního hlediska podle zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon a předpisů souvisejících²⁵.

Poslední v části společných ustanovení byl § 17, kde byl stanoven procesní normou ve věcech SPD zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

3.4.1.2 Zvláštní ustanovení § 18 - 40

Jako druhá ve struktuře SPD byla uvedena část „zvláštní ustanovení“, zastoupená §§ 18 – 40. Z hlediska výběru SPD se jedná o nejdůležitější část zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. V těchto paragrafech jsou stanoveny vybrané výrobky, které podléhají SPD.

²⁵ Zde je možno pro zajímavost demonstrovat počáteční chaos, který vznikl z důvodu přijímání balíku daňových zákonů, v rychlosti na poslední chvíli, v souvislosti s rozdělením ČSFR na ČR a SR. Jak již bylo v ZP konstatováno byl celní zákon 13/1993 Sb. vyhlášen ve Sbírce zákonů až v roce 1993, přijat 15.12.1992, tzn. až po přijetí zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Proto zde je ještě v původním platném znění citován starý zákon č. 44/1974 Sb., celní zákon, který byl ovšem od 1.1.1993 zrušen již výše citovaným novým celním zákonem. Vypadá to jako nepodstatná věc, vždyť přeci byl nahrazen novým zákonem, ale z právního hlediska se nejednalo vůbec o nepodstatnou věc. Přesně takovéto nepřesnosti a nedokonalosti v zákonech jsou nejvyhledávanějšími místy daňových poradců a advokátů pro zpochybnění procesních kroků správního orgánu při vyměňování nebo vymáhání daní. I z těchto důvodů jsou tyto zákony neustále měněny a novelizovány.

Tato část zákona je vždy rozdělena do jednotlivých oddělení pro dané vybrané výrobky jak je uvedeno v Obr. č. 6. ZP. Jedná se o 5 skupin vybraných výrobků u kterých budeme specifikovat to podstatné co bylo v zákoně uvedeno. Je možno konstatovat, že z pohledu velikosti fiskálních příjmů z SPD, hlavní úlohu ve výši inkasa vždy zaujímaly tyto skupiny vybraných výrobků toto pořadí: na prvním místě uhlovodíková paliva a maziva, druhou významově důležitou skupinu těchto vybraných výrobků lze označit tabákové výrobky, následované lihem a lihovinami. Nejvyšší inkaso a i význam měli vždy ohledně fiskálních příjmů u SPD skupina pivo a víno. Toto pořadí je ve své podstatě neměnné bez ohledu na vývoj sazeb daně u jednotlivých položek

Režim u jednotlivých skupin vybraných výrobků byl vždy v zákoně stanoven v základních dimenzích tak, že byl specifikován plátcé daně, nebyla-li specifikace v § 3 dostatečná, předmět daně, vznik daňové povinnosti, určení základu daně, sazby daně, případně osvobození od daně, je-li pro konkrétní skupinu výrobků dle zákona přípustné.

Pro důležitost třech základních skupin se v následující části ZP zmíníme o těchto skupinách a zhruba popíšeme vývoj režimu u těchto skupin za dobu platnosti zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. U ostatních skupin vybraných výrobků tj. u skupiny piva, a víno budeme jenom demonstrovat výši inkasa SPD u těchto položek za určité období graficky, s přihlédnutím na jejich poměrně malou důležitost v podílu fiskálních příjmů, jak již bylo výše konstatováno. U nejdůležitějších skupin je vždy uveden přehled inkasa fiskálních příjmů z této skupiny za období od roku 1998 do roku 1999 na konci oddělení věnované této skupině vybraných výrobků.

3.4.1.3 Uhlovodíková paliva a maziva §§ 18 - 23

§ 18 - doplňuje § 3, plátcí daně, o další subjekt Správu hmotných rezerv, pokud jde o uhlovodíková paliva a maziva, k nimž má právo hospodaření, s výjimkou uhlovodíkových paliv a maziv určených pro její vlastní potřebu.

§ 19 - v tomto ustanovení bylo specifikováno pouze slovně, které zboží podléhá spotřebním daním. Bylo zde citováno, že se jedná o UPM a co se pod tímto výrazem myslí jako např. automobilové benzíny, technické benzíny, letecké pohonné hmoty, motorové nafty, s výjimkou bionafty, směsi paliv a maziv používané jako pohonná hmota atd.

§ 20 - doplňoval § 5 zákona, kterým byl stanoven okamžik vzniku daňové povinnosti, o případ vyskladnění nezdaněných paliv a maziv Správou hmotných rezerv pro jiné subjekty.

§ 21 - doplňoval § 6, kterým byl stanoven základ daně, o specifikaci tohoto základu. Základem daně bylo množství paliv a maziv, u nichž vznikla daňová povinnost, vyjádřená v tunách čisté hmotnosti²⁶. Toto neplatilo pro stlačené plyny používané jako pohonné hmoty, u nichž byl základ daně množství vyjádřené v m³ při normálním tlaku a teplotě.

§ 22 - stanovoval sazby daně u vybraných výrobků UPM. Není smyslem této práce zde uvádět množství tabulek pro ilustraci toho jak narůstal počet položek podléhajících spotřebním daním a zároveň jak rostly sazby těchto daní. Pouze je možno uvést, že již v původním znění zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, bylo zboží specifikováno kombinovanou nomenklaturou celního sazebníku²⁷.

§ 23 - toto ustanovení zákona specifikovalo podmínky, které musely být splněny, aby vybrané výrobky byly osvobozeny od daně. Jednalo se o paliva a maziva používaná jako pohonná hmota pro leteckou veřejnou přepravu osob a nákladů dodávaná leteckým společnostem, které byly členy Mezinárodního sdružení leteckých dopravců IATA. Dále byly osvobozeny od SPD paliva a maziva vyskladňovaných výrobcem pro Správu hmotných rezerv s výjimkou paliv a maziv určených pro její vlastní spotřebu.

Můžeme konstatovat, že výše uvedenými heslovitými podmínkami bylo upraveno vyměřování a vybírání SPD u vybraných výrobků uhlovodíkových paliv a maziv.

Je nezbytné konstatovat, že tento zákon jak již bylo v ZP uvedeno, prošel šestnácti novelami, které velice podstatně změnily jeho podobu. Bylo by zde dobré připomenout ohledně této komodity vybraných výrobků, že se zde objevily takové kauzy jako dovoz nezdaněných lehkých topných olejů, u kterých dle odhadů, docházelo přímo k astronomickým daňovým únikům. Je to samozřejmě dáno tím, že tyto vybrané výrobky jsou masově spotřebovávány jak ekonomikou jako takovou, tak i domácnostmi.

²⁶ Zákonem č. 129/1999 Sb., kterým se měnil zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, byla mimo jiné změněna s platností od 1.7.1999 měrná jednotka hmotností (t) na měrnou jednotku objemovou (1000 l). Bylo to v rámci sladění legislativy ČR s legislativou EU.

²⁷ Kombinovaná nomenklatura celního sazebníku - celní sazebník používal tuto kombinovanou nomenklaturu celního sazebníku ES, který vycházel z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, používajícího čtyřmístná čísla, šestimístné položky a doplňoval je o dvoumístné číselné označení osmimístné podpoložky. U některých druhů zboží bylo ještě číslo na deváté a desáté pozici a to byl tzv. doplňkový kód 10 nebo 90. Doplňkový kód 10 označovalo sníženou 5% sazbu DPH kód 90 základní 23% sazbu DPH. Jak již bylo v ZP konstatováno záleželo na konečném použití zboží.

Jak již bylo výše uvedeno, mimo jiné i podvody u těchto komodit si vyžádaly zavedení speciálních režimů zacházení s tímto zbožím a dozorování jejich výroby, dovozu a prodeje. Toto se promítlo v zákoně č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a opatřeních s tím souvisejících. Tento zákon nabyl účinnosti 1.7.1994 a specifikoval podmínky a způsob barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv při jejich výrobě, zpracování a dovozu, podmínky jejich nákupu a prodeje, skladování, přepravy, spotřeby a sankce za porušení tohoto zákona. [34]

V ustanovení § 14 tohoto zákona je stanoveno, že ministerstvo průmyslu a obchodu vydá vyhlášku, kterou stanoví druh barviva a značkovací látky, podrobnosti vlastního provedení barvení a značkování, způsob odběru vzorků, způsobu vedení evidence o množství paliv a maziv, jejich výrobě, zpracování, dovozu, prodeji a uskladnění. Na základě tohoto ustanovení byla ve sbírce zákonů vyhlášena vyhláška ministerstva průmyslu a obchodu č. 171/1994 Sb., která tyto podmínky specifikovala, s účinností ode dne vyhlášení ve Sbírce zákonů ČR, v tomto případě to bylo 31.8.1994. [34]

Zákonem č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a opatřeních s tím souvisejících, kterým byl mimo jiné doplněn i zákon č. 587/1993 Sb., o spotřebních daních, bylo provedeno několik podstatných změn v části zdaňování uhlovodíkových paliv a maziv se snahou zabránit daňovým únikům u prodeje nezdaněných lehkých topných olejů, následně prodáváných jako pohonné hmoty avšak bez odvedení SPD. Došlo k rozšíření položek podléhajících spotřebním daním právě o tyto lehké topné oleje, kdy sazba daně byla stanovena na 2200 Kč/t²⁸.

Dále došlo k upravení základních ustanovení § 18 tzn. specifikace plátce daně. Bylo zde doplněno, že plátcem daně jsou také všechny právnické a fyzické osoby, které získávají směsi paliv a maziv, ropné destiláty z primární destilace nebo krakování ropné suroviny, upravené uhlovodíkové produkty získané jako vedlejší produkt při těžbě zemního plynu nebo ropy, zkapalněné plyny nebo stlačené plyny bez daně a použijí je jako pohonnou hmotu nebo je prodají s označením automobilový benzín, letecká pohonná hmota, motorová nafta nebo petrolej, nebo je prodají i bez tohoto označení prokazatelně jako pohonnou hmotu. [44, 34]

²⁸ Jen pro zajímavost můžeme konstatovat, že zákonem č. 148/1995 Sb., který novelizoval zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, byla s platností od 1.1.1996 tato sazba daně, u lehkých topných olejů, zvýšena na 8340 Kč/t. Zároveň však zákon nově umožnil, v §12 odst. (10), možnost nároku na vrácení již zaplacené daně v případě prokazatelného doložení, že tyto lehké topné oleje byly použity pro vytápění, nebo pro výrobu tepelné nebo elektrické energie.

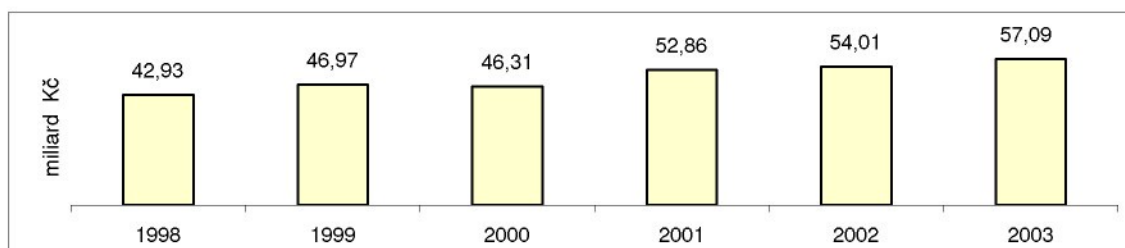
Již z tohoto složitého výčtu doplněného § 18 je patrné, že břemeno plátce daně u uhlovodíkových paliv a maziv je přesunuto nejen na výrobce a dovozce vybraných výrobků, ale i na prodejce a držitele produktů podléhajících zdanění uhlovodíkových paliv a maziv. Hlavním důvodem těchto změn byla snaha o zamezení používání nezdaněného lehkého topného oleje jako pohonné hmoty bez odvedení SPD a snahou o zabránění značným daňovým únikům, které v této souvislosti vznikaly. [44, 34]

Kontrolou dodržování podmínek tohoto zákona byly pověřeny Úřad pro technickou normalizaci, metrologii a státní zkušebnictví a příslušná státní zkušebna, územní finanční orgány, celní orgány, Česká obchodní inspekce, Policie ČR. V Příloze č. 1. ZP jsou uvedeny způsob a podmínky odběru vzorků uhlovodíkových paliv a maziv stanovených vyhláškou č. 171/1994 Sb. a v Příloze č. 2. ZP je uveden formulář Protokolu o odběru vzorku a kontrole provedené příslušným státním orgánem, jehož podoba byla stanovena přílohou této vyhlášky. [29]

Důležitost, jakou přikládá státní moc tomuto dohledu nad těmito komoditami je i patrná na sankcích, které šlo dle zákona o barvení a značkování uhlovodíkových paliv a maziv za nedodržení podmínek v tomto zákoně stanovených, uložit. Dle různých skutkových podstat porušení tohoto zákona, s přihlédnutím na závažnost porušení byla velikost těchto sankcí různá. Je nesporné, že sankce za opětovné porušení povinností až do 100 mil. Kč, již hovoří o závažnosti tohoto dohledu nad touto komoditou pro stát a jeho fiskální příjmy. [34]

Na Obr. 7. je uvedeno inkaso SPD u vybraných výrobků uhlovodíkových paliv a maziv v první etapě platnosti nového daňového systému za platnosti zákona č. 587/1992 Sb., o SPD. Uvedená statistika počíná rokem 1998 z toho důvodu, že správce daně v zastoupení Ústředního finančního a daňového ředitelství do roku 1997 nerozlišoval jednotlivé komodity vybraných výrobků, podléhajících SPD a evidoval jen úhrnné inkaso.

Obr. 7. Inkaso SPD v období let 1998 - 2003.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

3.4.1.4 Tabákové výrobky § 38 - 40

Ohledně skupiny tabákových výrobků, je nutno konstatovat, že v původním zákoně č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, byl režim u této skupiny vybraných výrobků upraven velice stručně.

§ 38 - specifikoval co je předmětem daně. Bylo konstatováno že se jedná o tabákové výrobky pod kterými se rozumí cigarety, cigarillos, doutníky, lulkové, dýmkové, cigaretové a šňupací a žvýkací tabáky.

§ 39 - specifikoval co je základem daně tak, že se jedná o množství tabákových výrobků, u nichž vznikla daňová povinnost podle § 5 zákona o SPD, vyjádřená v kusech, nebo v kilogramech tabáku.

§ 40 - stanovoval sazby daně u tabákových výrobků.

Stejně jako u skupiny výrobků uhlovodíkových paliv a maziv, i tato skupin vybraných výrobků prošla v zákoně o SPD mnoha úpravami. U této komodity zboží docházelo a dochází k daňových podvodů, v podobě prodeje nezdaněných tabákových výrobků, nejvíce u položek cigaret, které jsou spotřebovávány širokou veřejností. Když vezmeme vývoj těchto nelegálních obchodů, v první fázi se jednalo o nezákonný dovoz nezdaněných cigaret. Jak docházelo k zdokonalování nelegálních obchodů s cigaretami, vedlo to přímo k zakládání nelegálních balíren cigaret přímo na území ČR. Těchto kauz, nelegálních výroben a následně prodeje na tržnicích bez zaplacení SPD a daní všeobecně celní správa řešila a řeší velké množství.

Jak již bylo konstatováno, původní ustanovení zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, bylo ohledně režimu u tabákových výrobků stanoveno velice stručně. První změna ohledně tabákových výrobků, kterou by bylo dobré připomenout, byla provedena zákonem č. 325/1993 Sb. platnou od 1.1.1994. Jednalo se o nové ustanovení § 40a až 40f zákona o SPD, které stanovovalo podmínky pro povinné značení cigaret. Cigarety v tuzemsku vyrobené, nebo do tuzemska dovezené musely být nově značeny tabákovou nálepkou. Tato nálepka musela být viditelně umístěna na jednotkovém balení určeném pro přímou spotřebu pod celofánovým přebalem, jeli používán.

Byly zde stanoveny výjimky, kdy tato povinnost značení cigaret neplatila například u cigaret prodávaných v obchodech DUTY/TAX FREE. Dále zde bylo ustanovení o přechodném období, kde bylo stanoveno, že ode dne účinnosti této povinnosti značení cigaret, až do 30.6.1994, mohou

být cigarety v tvrdém balení, vyrobené v tuzemsku a na území Slovenské republiky, značeny namísto tabákovými nálepkami vytištěným nápisem v českém jazyce "URČENO PRO PRODEJ V ČR". V zákoně bylo i taxativně stanoveno, že nálepkami nesměli být označeny cigarety vyrobené na území ČR, určené k vývozu.

V § 40b novelizovaného zákona o SPD byl popsán systém objednávání, prodeje a distribuce tabákových nálepek. Výrobce, nebo dovozce cigaret byl povinen objednávat tyto tabákové nálepkami pouze u příslušného celního úřadu, kterým byl stanoven pouze Oblastní celní úřad Praha²⁹, ještě před výrobou značených cigaret. Výrobce nebo dovozce cigaret nesměl obdržené tabákové nálepkami prodat nebo jakýmkoliv způsobem bezplatně předat jiným fyzickým nebo právnickým osobám s výjimkou celního orgánu, od kterého tabákové nálepkami zakoupil. Toto ustanovení se nevztahovalo na případ, kdy tyto nálepkami předal dovozce zahraničním výrobcům cigaret za účelem jejich označení. Přechod těchto nálepek do zahraničí si byl dovozce povinen nechat potvrdit výstupním celním úřadem.

Velice podstatná věc v tomto režimu byl fakt, že v ceně tabákové nálepky nebyla zahrnuta daň. Znamená to, že tabákové nálepkami ve své podstatě měli význam pouze evidenční.

Další významnou novelou v režimu výběru SPD u tabákových výrobců byla novela zákona o SPD provedená zákonem č. 148/1995 Sb., s platností od 1.1.1996, ve kterém byl změněn podstatně systém výběru SPD zavedením tabákových nálepek, které ve své nákupní ceně obsahovali SPD.

V § 5 vznik daňové povinnosti bylo nově stanoveno, že při tuzemské výrobě a dovozu cigaret vzniká tato daňová povinnost dnem odebrání tabákových nálepek od Oblastního celního úřadu Praha, s výjimkou cigaret určených pro vývoz, kde daňová povinnost vznikala klasicky vyskladněním zboží od výrobce.

Bylo zde stanoveno přechodné období pro používání tabákových nálepek, které neobsahovali daň v období od 31.12.1995 do 31.3.1996. Zde vznikala daňová povinnost dle pravidel platných do 31.12.1995. Obchodníci mohli prodávat cigarety označené nálepkami neobsahující daň, do 30.9.1996. Po tomto datu se takto označené cigarety považovaly za neoznačené. [21]

²⁹ Struktura celní správy - vyčísleno od nejvyššího orgánu po nejnižší: Ministerstvo financí, Generální ředitelství cel Praha, Oblastní celní úřady, celní úřady, celní stanice. Tato organizační struktura celní správy platila do 30.6.1997, kdy byla novelou zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, změněna.

Nelze než konstatovat, že tento způsob zdanění je ve své podstatě jednoduchý, ale zároveň geniální. Správce daně prostřednictvím prodeje tabákových nálepek zároveň vybere spotřební daň ještě před dovozem, nebo výrobou tabákových výrobků a nemusí provádět žádnou složitou evidenci pro kontrolu zda a kým byla daň uhrazena a v jaké výši³⁰. Pouze dozoruje a kontroluje zda jsou plněny povinnosti o značení tabákových výrobků nálepkami.

Další velice důležitá novela zákona č. 587/1992 S., o spotřebních daních, ohledně systému vyměřování SPD u tabákových výrobků, byla provedena zákonem č. 141/2001 Sb., s platností od 1.7.2001. Jednalo se o zcela nový princip stanovování SPD u tabákových výrobků. [17]

Do té doby bylo v § 39 zákona o SPD stanoveny jako základ daně množství tabákových výrobků u nichž vzniká daňová povinnost vyjádřená v kusech u cigaret, doutníků a cigarillos, nebo v kilogramech u tabáků.

Nově bylo § 39 v odst. (1) a (2) u tabákových výrobků stanoveny dva základy SPD. Jednalo se o základ spotřební daně pro pevnou část a základ spotřební daně pro procentní část. Základem spotřební daně pro pevnou část bylo množství vyjádřené v kusech popřípadě v kg a základem spotřební daně pro procentní část byla cena pro konečného spotřebitele. Touto novelou se nově výše spotřební daně vypočítala jako součet pevné částky daně násobený počtem kusů nebo kilogramů a procentní částí daně.

Cenou pro konečného spotřebitele se podle § 2 písm. l) novely zákona o SPD rozuměla pevná cena stanovena podle zvláštního právního předpisu, kterým byl § 5 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách. V souladu s ust. § 12 odst. (1) zákona o cenách ministerstvo financí vyžadovalo od subjektů, které vyráběly nebo dovážely tabákové výrobky cenové návrhy těchto tabákových výrobků. Zároveň ministerstvo financí podle § 10 zákona o cenách zařadilo tabákové výrobky do seznamu zboží s regulovanými cenami. Tento seznam spolu s cenou pro konečného spotřebitele byl ministerstvem financí uveřejňován v Cenových věstnících³¹. [35, 42]

³⁰ Podobný systém byl navrhován v původním návrhu novely zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, při zavádění značení alkoholických výrobků ve spotřebitelském balení v roce 2005. Bohužel, pro správce daně původní návrh novely byl při projednávání pozměněn a tak zůstalo pouze značení alkoholických výrobků nálepkami ve kterých není SPD obsažena. Tím toto značení ve své podstatě ztratilo smysl pro kontrolu výběru spotřebních daní u těchto komodit a zůstala pouze funkce evidenční.

³¹ Cenové věstníky - jednalo se o věstníky vydávané Ministerstvem financí. Každý dovozce a výrobce zde musel uveřejnit svoji cenu pro konečného spotřebitele, jinak nemohli být tabákové výrobky zdaněny.

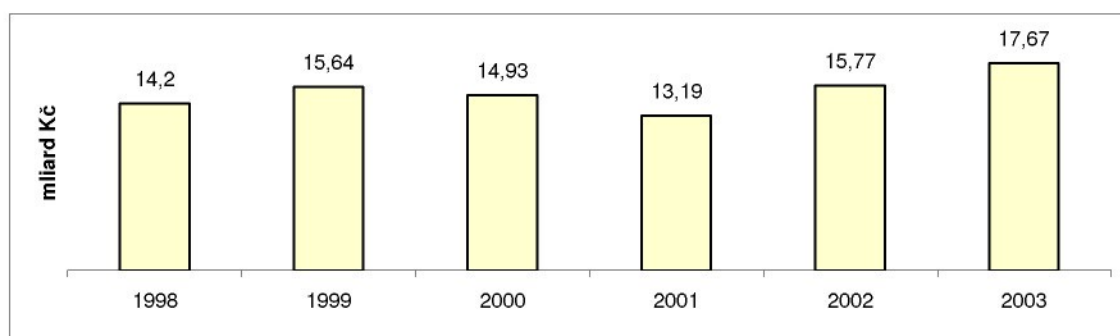
Dovozcům, kteří dováželi tabákové výrobky a neměli v době rozhodování o propuštění zboží do režimu volného oběhu uveřejněny ceny pro konečného spotřebitele v Cenovém věstníku, nemohly být tyto tabákové výrobky do režimu volného oběhu propuštěny, protože nešlo stanovit základ SPD pro procentní část této daně.

V novele bylo dále v § 40c odst. (5) uvedeno, že cena pro konečného spotřebitele musí být uvedena na tabákové nálepce. U doutníků a cigarillos bylo také stanoveno, že na tabákové nálepce kromě ceny pro konečného spotřebitele za jednotkové balení určené k přímé spotřebě musí být také uvedena i cena za kus. [35]

Touto novelou byl také zaveden zcela nový institut, v § 40 odst. (4) novelizovaného zákona o SPD, minimální sazby daně u tabákových výrobků. Minimální sazby daně se používaly tehdy, nedosáhla-li výše vypočtené daně na základě pevné a procentní sazby daně, výše této minimální sazby daně. V tomto případě byl jako základ této minimální daně bráno množství tabákových výrobků vyjádřených v kuse, nebo v kg.

Na Obr. 8. je uvedeno inkaso SPD u vybraných tabákových výrobků v první etapě platnosti nového daňového systému za platnosti zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Uvedená statistika počíná rokem 1998 ze stejných důvodů již uvedených u Obr. 7. zobrazující inkaso u UPM.

Obr. 8. Inkaso SPD v období let 1998 - 2003.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

3.4.1.5 Lih a lihoviny §§ 24 - 30

§ 24 - doplňoval § 3, plátcí daně, o další subjekt Správu hmotných rezerv u lihu, v případě, kdy tento lih byl osvobozen od daně při vyskladnění lihu od výrobce z důvodu uskladnění v hmotných rezervách Správy hmotných rezerv.

- § 25 - stanovoval, že předmětem SPD je líh, se specifikací co je za líh dle zákona o SPD považováno. Za líh byl specifikován etylalkohol, etanol, spolu s definicemi způsobů jeho získávání. Patřil sem proces destilace nebo líh získaný synteticky. Za líh byly stanoveny i směsi etanolu s jinými alkoholy a látkami, je-li obsah etylalkoholu větší jak 15% objemu všech látek ve směsi obsažených. Alkoholizovaná vína nebyla považována za líh. Předmětem daně byl též etanol, obsažený v nápojích s výjimkou piva a vína, které obsahují více jak 0,6% hmotnostních alkoholu.
- § 26 - doplňoval § 5 zákona, kterým byl stanoven okamžik vzniku daňové povinnosti, o případy, kdy vznikala daňová povinnost z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro osvobození lihu od daňové povinnosti, nebo o skutečnosti, kdy tyto podmínky přestaly platit z důvodu dalšího použití lihu k jiným účelům, které již podmínky osvobození neumožňovaly.
- § 27 - doplňoval § 6, kterým byl stanoven základ daně, o specifikaci tohoto základu. Základem daně bylo množství lihu, u něhož vznikla daňová povinnost. Měrnou jednotkou byl 1 litr absolutního alkoholu při normální teplotě 20 °C.
- § 28 - stanovoval sazby daně u vybraných výrobků lihu a lihovin.
- § 29 - doplňoval § 8, kterými byly specifikovány podmínky pro přiznání osvobození od daně u vybraných výrobků o další možnosti. V tomto ustanovení zákona byl od daně osvobozen také líh jako materiál vstupující do potravinářských výrobků při výrobě, dále byly osvobozeny ztráty lihu do výše skutečně zjištěných ztrát nejvýše však do výše stanovené normami ztrát lihu při výrobě a oběhu lihu³² a vzorky odebrané správcem daně k výpočtu výroby či zásob lihu.
- § 30 - doplňoval § 15 zákona, registrace a oznamovací povinnosti, o povinnost plátce daně oznámit zahájení a předpokládané ukončení výroby lihu a lihovin příslušnému finančnímu úřadu nejméně 30 dnů předem. Byla zde také uložena povinnost, že při přerušení, nebo zastavení výroby z nepředvídatelných důvodů, je plátce povinen toto nahlásit neprodleně.

³² Stanoveno vyhláškou Federálního ministerstva zemědělství a výživy č. 16/1972 Sb., o hospodaření s lihem, ve znění vyhlášky Federálního ministerstva hospodářství č. 66/1991 Sb.

I tato skupina vybraných výrobků podléhající SPD prošla v zákoně o SPD mnoha úpravami. U této komodity zboží docházelo a dochází k daňovým podvodům, v podobě prodeje nezdaněných alkoholických výrobků. Nejrozšířenější a asi mediálně nejznámější jsou případy prodeje nezdaněného alkoholu prodávaného na trzích a tržnicích a s tím samozřejmě úzce spjaté kauzy odhalení nelegálních výroben alkoholu. Jelikož výroba alkoholických výrobků je velice jednoduchá, na rozdíl například od nelegální výroby cigaret, tak je tato oblast velice těžce postižitelná a kontrolovatelná správci daně. Toto je ovšem problematika, kterou v této ZP zmiňujeme jenom pro informaci.

Původní zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, byl samozřejmě úzce spojen s právními normami spojenými s výrobou alkoholických nápojů jako potravinou a tím ve své podstatě podléhající velice přísnému dohledu. Jenom můžeme okrajově konstatovat, že se jednalo např. o zákon č. 63/1950 Sb., o úpravě hospodaření s tabákem, solí a lihem a o zrušení státních finančních monopolů, vyhlášku federálního ministerstva financí č. 17/1972 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu, vyhlášku Ministerstva zemědělství a výživy ČSSR č. 76/1988 Sb., o pěstitelském pálení ovoce, vyhlášku federálního ministerstva zemědělství č. 16/1972 Sb., o hospodaření s lihem atd.

Podstatnou změnou v režimu dohledu státní správy nad touto komoditou podléhající spotřebním daním byl rok 1997. Od 1.7.1997 vstoupil v účinnost zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, který výše uvedené staré právní normy zrušil a spolu s prováděcími vyhláškami vázanými k tomuto zákonu stanovil nová pravidla při výrobě, skladování a uvádění lihu do oběhu a stanovil postupy zajišťující fiskální příjmy státu. Stanovoval také podmínky, které musí být dodržovány pro zamezení změn jednotlivých druhů lihu za účelem vyhnutí se daňové povinnosti.

Tento zákon novelizoval jednak zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, zároveň ale stanovoval základní pravidla, z důvodů toho že výroba lihu je velice specifická. Můžeme konstatovat, že se snažil určit přesná pravidla režimu kolem těchto komodit, jelikož zákon o SPD toto nespecifikoval. Jasně stanovoval základní pojmy, jako co je myšleno pod pojmy destilace, úprava lihu, zušlechťování lihu, denaturace lihu, obecně nebo zvláště denaturovaným lihem, vadným lihem, měřicí jednotkou, pěstitelské pálení, konzumním lihem, lihovar, normy ztrát lihu atd³³. [46]

Dále stanovoval podmínky pro výrobu a úpravu lihu, podmínky uspořádání výrobního zařízení na lih, podmínky pro výrobu konzumního lihu, lihovin a ostatních alkoholických nápojů, podmínky

³³ § 2 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.

pěstitelského pálení atd. Specifikoval podmínky uvádění lihu do oběhu, jeho skladování a evidenci, řešení přestupků³⁴ a správních deliktů³⁵ za porušení pravidel stanovených tímto zákonem a prováděcími vyhláškami. [46]

Ohledně prováděcích vyhlášek platných již v první části nového daňového systému tzn. před vstupem ČR do EU, je možno uvést vyhlášku ministerstva financí č. 140/1997 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících, účinnou od 1.7.1997. Ta podrobně specifikovala takové věci jako technické podmínky a způsoby zajištění výrobního zařízení lihu, měření lihu a způsob zjišťování množství vyrobeného lihu, zjišťování množství a způsobu evidence pro vyskladňování a přejímku lihu - vzor viz. Příloha č. 3. a 4. ZP, zjišťování zásob lihu, evidence lihu - vzor viz. Příloha č. 5. ZP. [30]

Další prováděcí vyhláškou zákona o lihu byla vyhláška ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, která nabyla účinnosti od 1.7.1997. Tato vyhláška specifikovala oblast technických požadavků na výrobní zařízení lihovarů a jejich uspořádání, požadavků na zařízení pro skladování lihu. Důležitým ustanovením této vyhlášky bylo určení metod ke stanovení způsobu množství lihu a jeho objemové koncentrace. Pro stanovení objemového množství a objemové koncentrace lihu jsou rozhodné výsledky měření hustoty stanovené pyknometrickou metodou, nebo areometrem, nebo metodou plynové chromatografie. Vzorec pro výpočet hustoty včetně hodnot koeficientů je uveden v Příloze č. 6. ZP. Při stanovení objemového množství lihu měřeného v nádržích z oceli nebo v měřidlech z oceli, se provádí korelace na tepelnou objemovou roztažnost těchto materiálů. Tabulka hodnot korelačních faktorů je uvedena v Příloze č. 7. ZP.

Při stanovení objemové koncentrace lihu pyknometrickou metodou se provádí korekce na tepelnou roztažnost pyknometrů³⁶ z různých druhů skla vynásobením zjištěné hustoty korekčním faktorem uvedeným v Příloze č. 8. ZP. Výpočet objemového množství etanolu se provádí způsobem uvedeným v Příloze č. 9. ZP.

³⁴ Přestupek - přestupku se dopustí fyzická osoba naplněním skutkových podstat uvedených v § 17 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.

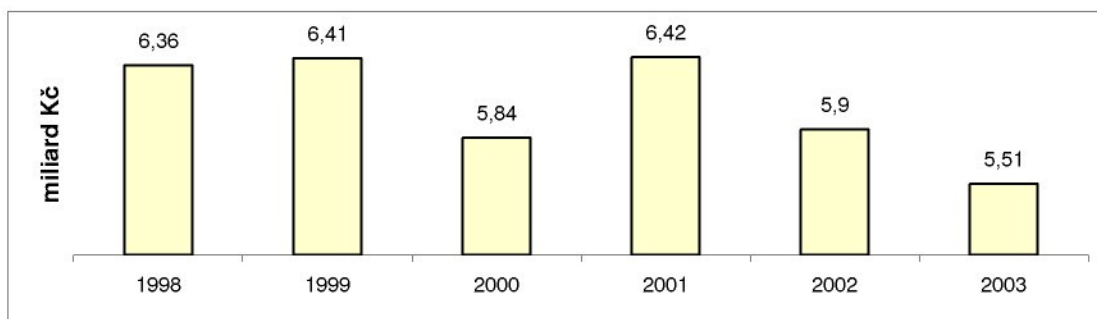
³⁵ Správní delikt - správního deliktu se dopustí právnická osoba, nebo fyzická osoba podnikatel, naplněním skutkových podstat uvedených v § 17a zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.

³⁶ Pyknometr - skleněná nádobka na stanovení hustoty kapalin.

Dále vyhláška stanovuje druhy denaturačních prostředků³⁷, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu viz. Příloha č. 10. ZP³⁸. V prováděcí vyhlášce bylo provedeno zároveň členění základních druhů lihu a jejich kvalitativní znaky jak je uvedeno v Příloze č. 11³⁹. ZP. V neposlední řadě vyhláška stanovuje normy ztrát lihu jak je uvedeno v Příloze č. 12. ZP.

Na Obr. 9. je uvedeno inkaso SPD u vybraných výrobců, lihu a lihovin, v první etapě platnosti nového daňového systému za platnosti zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Uvedená statistika počíná rokem 1998 ze stejných důvodů již uvedených u Obr. 7. zobrazující inkaso u UPM.

Obr. 9. Inkaso SPD v období let 1998 - 2003.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

3.4.1.6 Pivo §§ 31 - 33 a víno §§ 34 - 37

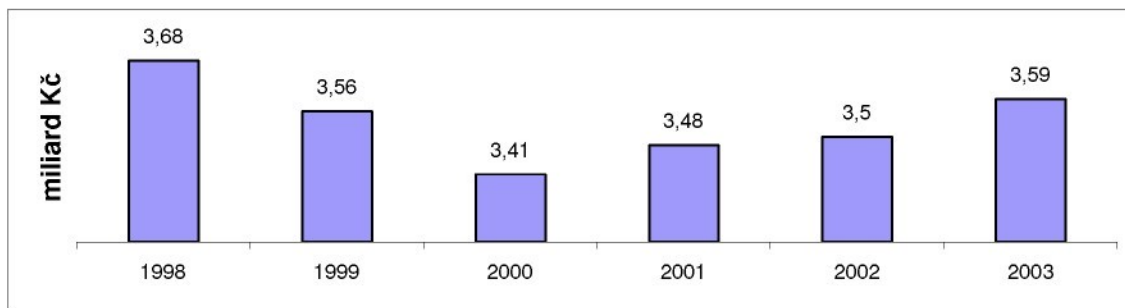
Na Obr. 10. a 11. je uvedeno inkaso SPD u vybraných výrobců - piva a vína v první etapě platnosti nového daňového systému za platnosti zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Uvedená statistika počíná rokem 1998 ze stejných důvodů již uvedených u Obr. 7. zobrazující inkaso u UPM.

³⁷ Denaturace - znečišťování některých potravin, např. cukru, soli, lihu, některými přísadami, aby se stali pro lidi nepoživatelnými a dalo se jich použít pouze k technickým, zemědělským a jiným účelům. [10]

³⁸ V příloze č. 10. ZP je uvedena pro ilustraci pouze jedna stránka denaturačních prostředků, specifikovaných prováděcí vyhláškou.

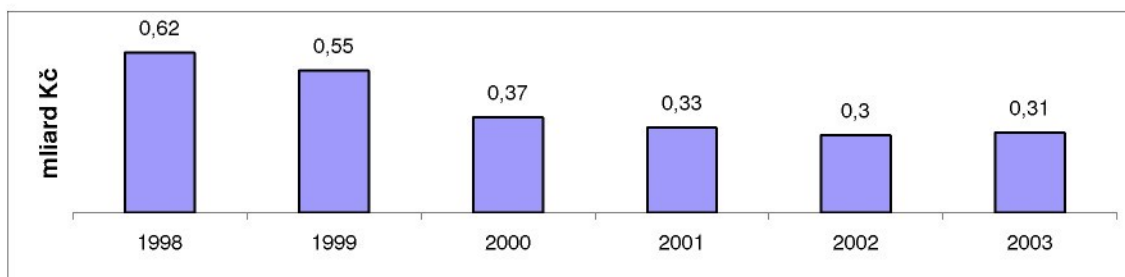
³⁹ V příloze č. 11. ZP je uvedena pro ilustraci pouze jedna stránka kvalitativních znaků jednotlivých druhů lihu, které byly stanoveny prováděcí vyhláškou.

Obr. 10. Inkaso SPD v období let 1998 - 2003.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

Obr. 11. Inkaso SPD v období let 1998 - 2003.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

3.4.2 Období po vstupu do EU

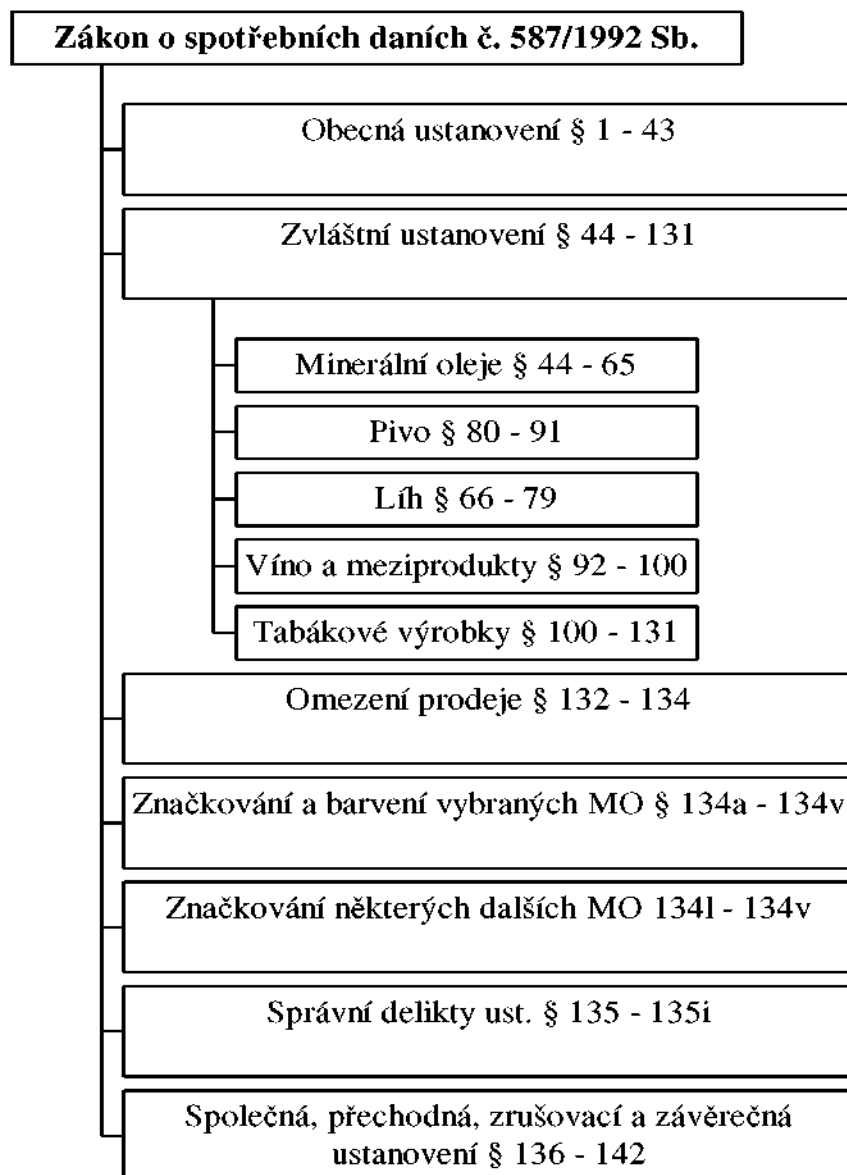
Předně je nutno upozornit, že statistika inkasa SPD uvedená v předcházejícím oddělení ZP označeném jako období před vstupem ČR do EU, zobrazuje toto inkaso pouze do 31.12.2003. Je pravda že ČR vstoupila do EU až od 1.5.2004, ale ještě před přistoupení do EU začal v ČR platit zcela nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s účinností od 1.1.2004. S těchto důvodů je provedena statistika za období platnosti původního zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, platného do 31.12.2003.

Tento nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, byl strukturálně koncipován na základě požadavků a zkušeností daňové správy ČR jako takové, získaných s používání nového daňového systému od roku 1993 a zároveň do tohoto zákona muselo být recipováno komunitární⁴⁰ právo, tzn. systém daný Směrnicí EHS č. 8 (Směrnice rady 92/12/EHS ze dne 25.2.1992) k SPD, kterou

⁴⁰ Komunitární právo - v případě nepřímých daní se jedná o normy nepřímo účinné, členské státy mají povinnost tyto normy recipovat do svého zákonodárství ve lhůtě takovou normou stanovenou, pokud tak neučiní obsah těchto norem je pramenem práva při sporech států se soukromě právními subjekty, když by bylo rozhodováno podle zákonů, které tyto normy nerecipovaly. Jedná se o směrnice rady nebo směrnice komise.

musela ČR zpracovat do svého daňového systému před vstupem do EU. Tento zákon o SPD má zcela novou strukturu členění jednotlivých ustanovení viz. Obr. 12.

Obr. 12. Struktura zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.



Zdroj: Vlastní zpracování podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, platném od 1.1.2004, zveřejněno ve Sbírce zákonů v částce 118, uveřejněném na www.statnisprava.cz v oddělení zákony.

Ačkoliv tento zákon platí od 1.1.2004, tzn. poměrně krátkou dobu, je nutno konstatovat že k 31.12.2007 již byl patnáctkrát novelizován a doplněn. Již toto samo o sobě ukazuje složitost jednotlivých ustanovení zákona. Nebudeme se v této ZP zabývat jednotlivými podobami zákona o SPD po vstupu ČR do EU, ale pokusíme se stručně shrnout podstatné změny, které nastaly v systému výběru SPD v období po vstupu ČR do EU, respektive od nabytí účinnosti tohoto nového

zákonu o SPD od 1.1.2004 oproti systému platného dle zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.

Největší změna v systému správy a výběru SPD byla v tom, že veškerá správa SPD v ČR od 1.1.2004 přešla pod celní správu, která tuto daň spravovala do 31.12.2003 pouze při dovozu a vývozu. Bylo to na základě požadavků EU, která nesouhlasila se správou jedné daně dvěma správci, ale zároveň i možnost využití uvolněných kapacit celní správy z důvodu vstupu ČR do EU.

Další podstatnou změnou v systému SPD byla změna systému, kdy výrobce byl povinen zatížit zboží podléhající SPD při vyskladnění ze svého skladu, v případě dovozu dovozce propuštěním zboží do režimu volného oběhu. Novým zákonem účinným od 1.1.2004 byl zaveden systém daňových skladů to znamená režim s podmíněným osvobozením od daně, kdy je zboží nezatížené SPD až do dne kdy je propuštěno do tzv. volného daňového oběhu. Svým způsobem tento systém pouze principiálně kopíruje systém stanovený a platný již v celním zákoně č. 13/1993 Sb. ve znění pozdějších změn, účinným od 1.1.1993 v ČR, při propuštění zboží do režimu s podmíněným osvobozením od cla.

Pro stručnou charakteristiku správy SPD po vstupu ČR do EU upozorníme jenom na základní problematiku řešené v zákoně č. 353/2003 Sb. Můžeme vyčlenit tyto základní okruhy nově řešené zákonem:

1) Obchodování s vybranými výrobky za použití režimů s podmíněným osvobozením od SPD.

V podmínkách režimu s podmíněným osvobozením od daně je nutno chápat podmínky režimů s podmíněným osvobozením od dovozního cla, tzn. je-li s vybranými výrobky nakládáno způsobem stanoveným v zákoně, vybrané výrobky jsou při plnění zákonných podmínek osvobozeny od SPD. Tato skutečnost má nesmírný význam zejména pro výrobu vybraných výrobků, pro obchod s vybranými výrobky včetně jejich pohybu v rámci obchodování. Totiž, jsou-li zachovány podmínky podmíněného osvobození od daně, výroby, distribuce (obchod) a pohyb vybraných výrobků jsou od SPD osvobozeny, tedy SPD není součástí kalkulační ceny zboží, výše daňových sazeb neovlivňuje konkurenční schopnost výrobce či obchodníka, výroby i obchod jsou o případně odváděnou SPD méně nákladnější. Zákon o SPD ve své podstatě umožňuje dva druhy režimů s podmíněným osvobozením od SPD a to provozování daňového skladu a doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od SPD. Na základě těchto režimů jsou také řešeny veškeré problematiky jako okamžik kdy vzniká daňová

povinnost při dovozu ze třetích zemí⁴¹, při pořízení vybraných výrobků v jiném členském státě EU, vývoz těchto vybraných výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně do třetích zemí nebo do jiného členského státu EU.

- 2) Obchodování s vybranými výrobky uvedenými do volného daňového oběhu. Zde je nutno rozlišit dva druhy těchto obchodů při dovozu a dva druhy při vývozu. Prvním při dovozu je dovoz vybraných výrobků ze třetích zemí. Skutečnost, zda vybrané výrobky, které jsou předmětem dovozu, byly před jejich vývozem ze země vývozu ve volném daňovém oběhu či ne, nemá z hlediska předpisů o SPD žádný význam. Plně zde platí ustanovení o dovozu vybraných výrobků, kdy vybrané výrobky jsou v rámci celního řízení⁴² propouštěny do volného oběhu s vyměřením SPD nebo bez vyměření SPD, pokud jsou uváděny do režimu s podmíněným osvobozením od SPD.

Druhým druhem obchodu při dovozu je dovoz při pořízení vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě EU, kdy zde dle zákona o SPD neustále zůstává povinnost přiznat a odvést SPD, z pořízených vybraných výrobků, v ČR. Vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě EU jsou do ČR dopravovány se zjednodušeným průvodním daňovým dokladem (SAD)⁴³. Příjemce má povinnost v ČR být registrován ke spotřebním daním a z pořízených vybraných výrobků je povinen přiznat a odvést SPD.

Prvním druhem obchodu při vývozu vybraných výrobků je vývoz těchto výrobků do třetích zemí, kdy před vývozem byly tyto výrobky propuštěny do volného daňového oběhu v ČR. Zákona o SPD spojuje vývoz vybraných výrobků do třetích zemí s nárokem na vracení spotřební daně. Vývozce musí splnit zákonné podmínky pro vracení SPD plátcí, přičemž však nárok na vracení spotřební daně při vývozu mají všechny subjekty, tedy i osoby, které nejsou registrovanými plátcí daně. Tyto zákonné podmínky jsou že vybrané výrobky musí být propuštěny celními orgány do režimu vývozu nebo režimu pasivního zušlechťovacího styku na JSD⁴⁴ a vývozce musí prokázat skutečný výstup vyvážených vybraných výrobků z EU, přičemž

⁴¹ třetí země - myšleno země, které nejsou členy EU.

⁴² Celní řízení - řízení při kterém se rozhoduje o propuštění zboží do navrhovaného celního režimu, nebo přidělení jiného celně chvaleného určení.

⁴³ SAD - průvodní doklad dle Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17.12.1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství.

⁴⁴ Jednotný správní doklad - formulář na podávání celního prohlášení na propuštění zboží do navrhovaného celního režimu. Dříve do 30.4.2004 používána Jednotná celní deklarace.

zákon o SPD, neuvádí způsob prokazování, tedy platí, že vývozce prokazuje výstup vybraných výrobků v souladu s celními předpisy. Je jen na uvážení správce daně tzn. celního úřadu zda uzná vývoz pro vrácení SPD na základě dokladu JSD nebo jiného dokladu potvrzující další druh dopravy a potvrzující vývoz z EU např. námořní konosament, doklady o uvedení zboží do veřejného skladiště v třetí zemi tzv. warrant, potvrzení o převzetí zásilky příjemcem - CMR apod. [40, 50, 51]

Druhým druhem obchodu při vývozu vybraných výrobků je vývoz těchto výrobků do jiných členských států EU za účelem podnikání. Každý vývozce, v postavení plátce daně, má nárok na vrácení zaplacené SPD, pokud jsou splněny podmínky zákona o SPD, v praxi to znamená, že vybrané výrobky budou do jiného členského státu EU dopraveny se zjednodušeným průvodním daňovým dokladem SAD. Mezi tyto podmínky zakládající nárok na vrácení SPD patří řádné provedení a ukončení dopravy v souladu se zákonem o SPD a předložení listinného důkazu o této skutečnosti, prokázání řádného přiznání a odvedení spotřební daně v členském státě určení nebo alespoň prokázání jejího řádného zajištění, prokázání případného odstranění povinného značení vybraných výrobků v členském státě určení provedeného v souladu s českými předpisy. Právní institut vrácení SPD při realizovaném vývozu vybraných výrobků z EU nebo jejich dodání do jiného členského státu EU je určen k zajištění konkurenční schopnosti českých subjektů na mezinárodních trzích, kdy nabízet vybrané výrobky lze již za cenu od SPD očištěnou. Vracení SPD je zákonným nárokem.

- 3) Další aspekty uplatňování předpisů o SPD při provádění zahraničně obchodní činnosti jsou např. způsoby zajištění daně v různých režimech ve kterých se vybrané výrobky nacházejí. Dá se říci, že se jedná o velice složitou problematiku, která ve své podstatě vychází částečně s principů které byly používány při celním řízení stanovených zákonem č. 13/1993 Sb., celní zákon, s platností od 1.1.1993. V zákoně o SPD jsou stanoveny právní podmínky zajištění daně tzn. formy zajištění jako složení hotovosti na účet správce daně nebo ručením jinou osobou. Ve své podstatě ale platí jedna zásada a to ta, že o způsobu a výši zajištění daně v konečném důsledku rozhoduje celní orgán, protože ten zajištění přijme nebo nepřijme.
- 4) Zahraniční obchod a povinné značení vybraných výrobků. V této části můžeme konstatovat jednu podstatnou změnu oproti systému platném před vstupem ČR do EU. K povinnému značkování a barvení vybraných minerálních olejů spolu s povinností značení cigaret tabákovými nálepkami přibila nová povinnost uložená zákonem č. 676/2004 Sb., který měnil a doplňoval zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s platností od 1.1.2005 a to značení

lihu ve spotřebitelském balení. Zákonem č.676/2004 Sb. byla uložena výrobcům nebo subjektům, které balí líh do spotřebitelského balení, dovozcům lihu ve spotřebitelském balení ze třetích zemí nebo pořizovatelům lihu ve spotřebitelském balení při nákupu v jiných členských státech EU povinnost značit spotřebitelské balení kontrolní páskou. Líh ve spotřebitelském balení může být nabízen, prodáván, skladován, dopravován jen značený. V praxi se však jedná o alkoholické nápoje ve spotřebitelském balení, které obsahují nejméně 15 objemových procent čistého lihu, ve spotřebitelském balení od 0,2 l. Kontrolní pásky tiskne Státní tiskárna cenin, kontrolní pásky na základě písemných objednávek prodávají příslušné celní úřady. [20]

Kontrolní páskou se neznačí líh ve spotřebitelském balení, který je produktem pěstelského pálení, dále líh určený k vývozu nebo dodání do jiného členského státu EU a líh dovážený do ČR z třetích zemí nebo z jiných členských států EU v rámci osobní spotřeby dovozců.

Povinné značení lihu není přímo spojeno s vybráním SPD, kdy cena kontrolní pásky neobsahuje SPD, na rozdíl od tabákových výrobků. Cena kontrolní pásky je pevně stanovena příslušným nařízením vlády. Objednat kontrolní pásky lze jen na základě povolení ke značení lihu ve spotřebitelském balení vydávaného příslušným celním ředitelstvím. Totéž platí i o konkrétním značení.

3.5 Shrnutí

V této kapitole byla analyzována přeměna daňových systémů po roce 1989. V první části byla specifikován systém platný a převzatý ze socialistického hospodářského systému výběru daní se zaměřením na obratovou daň, která byla počítána mezi nepřímé daně. Bylo zde uvedeno, co této dani z obratu podléhalo a naopak nepodléhalo, jako např. zboží určené k vývozu a osvobozené od cla, kdo byl považován za plátce daně z obratu a co bylo míněno pod pojmem zdanitelný obrat tzn. prodejní cena zboží realizovaného na území ČR. Byly zde demonstrovány původní sazby daně z obratu, které se za socialistického hospodářství z dnešního pohledu pohybovaly v neuvěřitelných pásmech od + 88% do -291%. Dále zde byly popsány kroky úprav tohoto nevyhovujícího systému daní založeného na této obratové dani s popisem změn po roce 1989, které sloužily jako provizorní k tomu, aby bylo překlenuto přechodné období do zavedení zcela nového daňového systému s platností od 1.1.1993, kde již měly být zavedeny zcela nové typy nepřímých daní jako DPH a SPD samostatně definované a spravované. V další části této kapitoly bylo charakterizováno zavedení nového daňového systému platného od 1.1.1993 s vysvětlením soustavy daní platným na území ČR od tohoto data tzn. osm základních typů daní DPH, SPD, z příjmů, z nemovitostí, silniční, z

dědictví a darování, z převodu nemovitostí, k ochraně životního prostředí. Po této specifikaci byla pozornost zaměřena na vývoj nového daňového systému se zaměřením na SPD. Tato část byla rozdělena do dvou oblastí a to do oblasti před vstupem do EU tzn. popis systému správy SPD na základě zákona č. 587/1993 Sb. a jeho jednotlivých 16 novel s velice podrobným popisem struktury tohoto zákona a jeho principů a druhá oblast období po vstupu do EU. V části nazvané jako období před vstupem do EU byl velice podrobně popsán princip skladby zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, jako takového se zaměřením na jednotlivé skupiny vybraných výrobků tzn. UPM, tabákové výrobky, líh a lihoviny, pivo a víno. U prvních tří uvedených komodit které byly z pohledu významu inkasa fiskálních příjmů nejdůležitější, byl vždy popsán i stručný vývoj změn správy SPD u těchto komodit. Jako příklad lze uvést v první řadě UPM jako fiskálně nejvýznamnější skupinu zboží, kde daňové úniky si vyžádali zavedení barvení a značkování těchto UPM od 1.7.1994. Jako další je možno uvést změny u skupiny tabákových výrobků, jako fiskálně druhou nejvýznamnější položku vybraných výrobků, kdy taktéž z důvodu zabránění daňových úniků správa této komodity prošla několika podstatnými změnami. V první řadě se jednalo od 1.1.1994 o povinné značení cigaret tabákovou nálepkou sloužící pouze k evidenci a od 1.1.1996 zavedení značení tabákovými nálepkami, které již ve svoji nákupní ceně obsahovali SPD a byla zde zavedena také jedna podstatná změna, která není pro tržní ekonomiku zase tak obvyklá a to bylo stanovování cen pro konečného spotřebitele, která musí být od této doby také na tabákové nálepce uvedena. Další podstatnou úpravou pro výběr fiskálních příjmů u tabákových výrobků bylo od 1.7.2001 zavedení zcela nového principu stanovování SPD. Jednalo se o zavedení dvou základů pro stanovení SPD tzn. pevné části vyjádřeno z ks nebo kg a procentní části tzn. z ceny pro konečného spotřebitele. Od této novely je SPD tvořena součtem těchto dvou sazeb daně. Zároveň byl touto změnou zaveden zcela nový institut tzv. minimální daně, který se použije v případě že součet pevné a procentní sazby daně je menší jak stanovená minimální daň za kus. V neposlední řadě byla v této části popsána fiskálně třetí významná položka vybraných výrobků tzn. líh a lihoviny. I tato položka prošla v zákoně o SPD mnoha změnami. Jednalo se především o okamžik nabytí účinnosti zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, s účinností od 1.7.1997 a prováděcími vyhláškami k výkonu tohoto zákona přijatými. Je zde popsán princip podmínek pro výrobu, distribuci a prodej výrobků z lihu. Jako poslední v části období před vstupem do EU bylo v této kapitole popsáno inkaso u piva a vína jako z pohledu fiskálních příjmů nejméně významné položky vybraných výrobků podléhajících SPD.

Poslední části této kapitoly nazvané jako období po vstupu do EU byla specifikována situace správy SPD na základě zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, platného od 1.1.2004. V této části již byla jenom graficky znázorněna struktura nového zákona o SPD s uvedením hlavních rozdílů správy SPD oproti systému do té doby platného. Je zde popsána nutnost změn systému na

základě povinnosti ČR recipovat intrakomunitární předpisy o SPD do práva ČR. Jednalo se o recipaci Směrnice EHS č. 8 k SPD. V této části byla konstatována jedna důležitá změna a to ta, že veškerá správa SPD od 1.1.2004 přešla pod správu jednoho správce daně a to celní správu. Byly zde také popsány nejdůležitější rozdíly nového systému správy SPD jako je např. vznik daňové povinnosti až při propuštění zboží podléhajícího SPD do volného daňového oběhu ne jako dříve vyskladněním od výrobce. Dále zde bylo specifikováno zavedení režimů provozování daňových skladů a přeprav zboží podléhající SPD v režimu podmíněného osvobození od daně. Byla zde charakterizována problematika pohybu a prodeje zboží podléhajícímu SPD mezi ČR a členskými zeměmi EU a mezi ČR a třetími zeměmi.

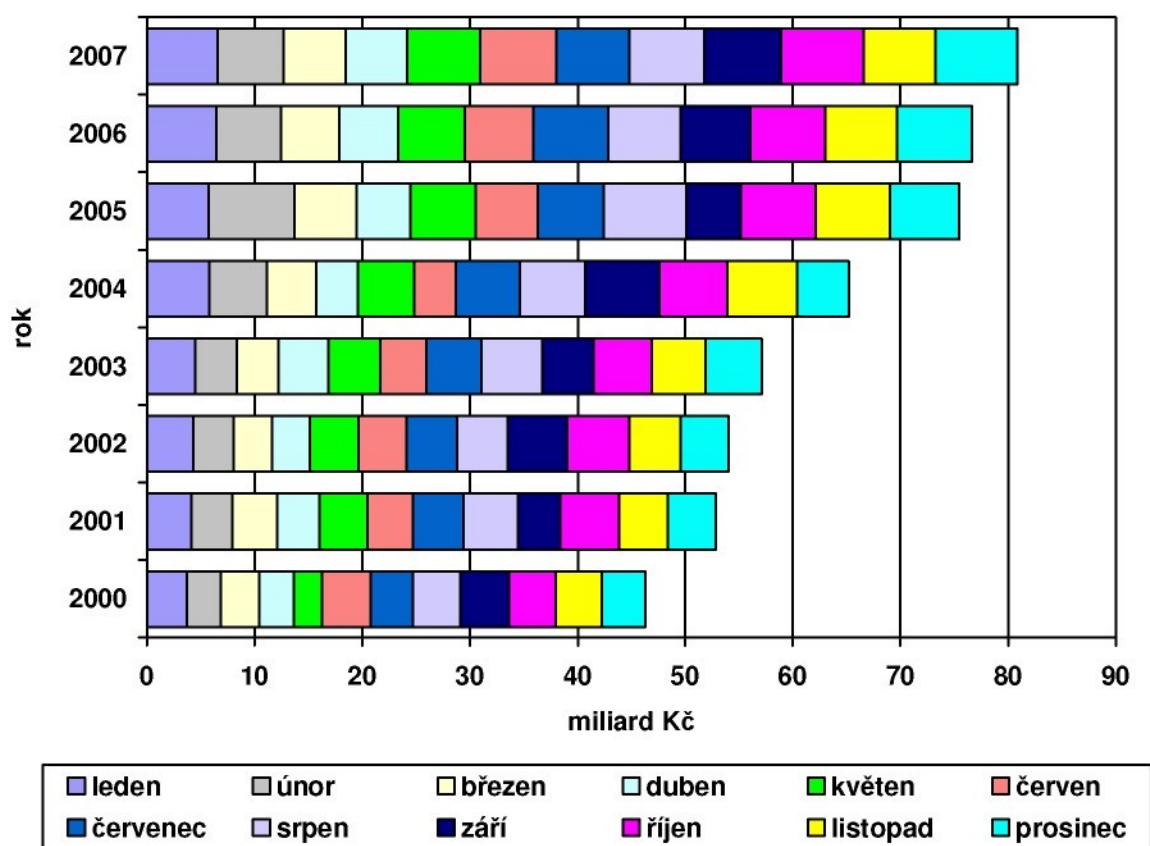
4. Analýza vývoje výběru SPD v období roků 2000 až 2007

V této části ZP je analyzován vývoj inkas SPD v období let 2000 až 2007 u třech z pohledu inkasa nejdůležitějších komodit vybraných výrobků. Každá komodita je vyjádřena vždy za celé sledované období samostatně, po jednotlivých letech se zobrazením každého měsíce. Dále je zde provedena analýza celkového inkasa SPD za sledované období a zároveň je zde graficky znázorněn každý rok samostatně v koláčovém grafu s vyjádřením procentuálního podílu jednotlivých komodit vybraných výrobků na celkovém inkasu SPD v daném roce.

V závěru této části je pro srovnání graficky vyjádřeno celkové inkaso SPD za dobu platnosti nového daňového systému jako celku tzn. od roku 1993 do roku 2007.

4.1 Inkaso SPD u UPM a MO

Obr. 13.1 Inkaso SPD u UPM a MO po jednotlivých analyzovaných letech.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

Jak je z Obr. 13.1 patrné, s přihlédnutím na ostatní obrázky zobrazující inkasa u jednotlivých skupin vybraných výrobků, patří skupina výrobků uhlovodíkových paliv a maziv dnes nazývaných

jako motorové oleje svým inkasem k nejdůležitější skupině z pohledu inkasa SPD u vybraných výrobců.

Když porovnáme inkasa SPD v jednotlivých letech analyzovaného období, je patrné z Obr. 13.1, že inkaso SPD u UPM a MO je trvale rostoucí a nevykazuje rapidních poklesů inkas zapříčiněných např. snížením spotřeby vybraných výrobců z důvodu navýšení sazeb SPD. Dle našeho názoru je toto zapříčiněno především druhem vybraných výrobců, na rozdíl od výrobců jako jsou např. cigarety, kdy zvýšením sazeb SPD dochází k výkyvům spotřeb a z toho plynoucích inkas. UPM a MO jsou komodity nezbytné, které ve své podstatě nemají alternativní substitut a z toho vyplývá to, že inkaso SPD není ohroženo při jakémkoliv zvýšení sazeb SPD. Alternativní zdroje a substituty jsou nedostatečné a ve své podstatě stále nepoměrně dražší při pořízení a provozování.

V Příloze č. 13. ZP je na obrázku graficky znázorněn podíl jednotlivých měsíců na inkasu SPD za analyzované období. Z tohoto obrázku lze konstatovat, že mezi slabší měsíce pro inkaso SPD patří měsíce březen a duben a mezi silnější měsíce ohledně inkasa SPD patří měsíce srpen a říjen. V tabulce pod obrázkem jsou uvedeny jednotlivé výběry SPD u UPM a MO za jednotlivé roky, za každý daný měsíc jednotlivě a v posledním řádku je uveden aritmetický průměr u každého měsíce za analyzované období. Poslední sloupec uvádí celkové inkaso SPD za daný rok.

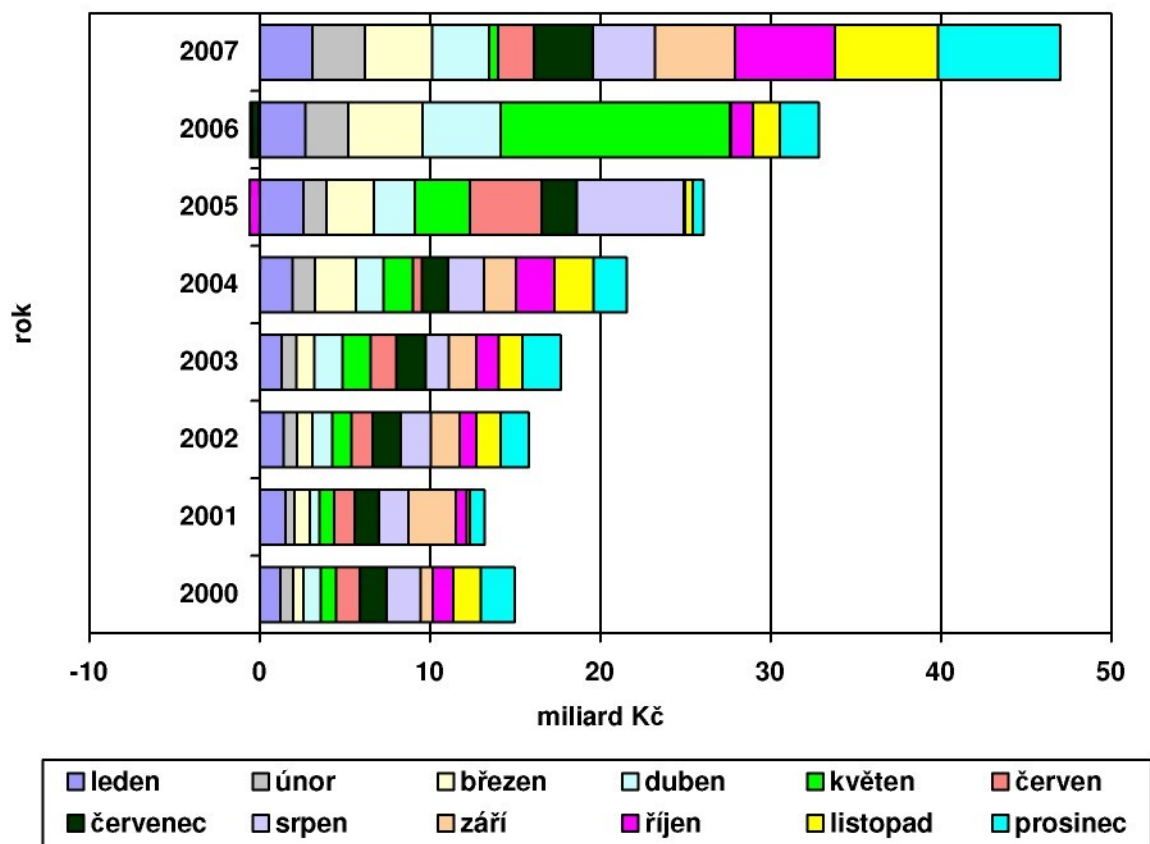
Při provedení porovnání inkas SPD v prvním roce analyzovaného období 2000 zjistíme, že došlo k nárůstu na 174% v roce 2007.

4.2 Inkaso SPD u tabákových výrobců

Jak je z Obr. 13.2 patrné, s přihlédnutím na ostatní obrázky zobrazující inkasa u jednotlivých skupin vybraných výrobců, patří skupina tabákových výrobců svým inkasem k druhé nejdůležitější skupině z pohledu inkasa SPD u vybraných výrobců.

Když porovnáme inkasa SPD v jednotlivých letech analyzovaného období, je patrné z Obr. 13.2, že inkaso SPD u tabákových výrobců, v celkovém analyzovaném období stejně jako u UPM a MO trvale rostoucí, ale na rozdíl od této předcházející komodity vybraných výrobců, lze konstatovat určité rozdíly.

Obr. 13.2 Inkaso SPD u tabákových výrobků po jednotlivých analyzovaných letech.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

Tato skupina vybraných výrobků ukazuje, že zde zdaleka není takový plynulý nárůst inkas věrně kopírující zvyšování sazeb SPD jako u předcházející skupiny výrobků. Velice názorně je toto vidět v měsíčních výkazech inkas uvedených v Příloze č. 14. ZP. V měsících červen, červenec a srpen roku 2006 bylo inkaso SPD záporné, tzn. že docházelo k vracení již inkasované SPD u tabákových výrobků, které byly větší než inkasované SPD. Důvod tohoto záporného inkasa je možno vysledovat v předcházejícím měsíci květnu, kdy inkaso SPD činilo 13,45 miliard Kč, což je nárůst cca na 450% oproti průměru daného měsíce za sledované období. Můžeme předpokládat, že výrobci a dovozci se předzásobili tabákovými nálepkami, aby mohli maximalizovat výrobu před avizovaným zvýšením sazeb SPD a tabákové nálepky, které nebyly použity na povinné značení tabákových výrobků propuštěných do volného daňového oběhu před nabytím účinnosti zvýšených sazeb SPD, byly vráceny celní správě a na základě toho vznikl nárok na vrácení již uhrazené SPD. V celkovém důsledku toto vedlo k zápornému inkasu v daných měsících. Podobnou situaci lze vysledovat i v měsíci říjnu roku 2005, kdy bylo toto záporné inkaso zřejmě zapříčiněno předzásobením v měsíci srpnu. Inkaso SPD činilo za srpen 6,28 miliard Kč, což je nárůst cca na 270 % oproti průměru daného měsíce za sledované období.

V Příloze č. 14. ZP je na obrázku graficky znázorněn podíl jednotlivých měsíců na inkasu SPD za analyzované období. Z tohoto obrázku nelze konstatovat objektivně, které měsíce jsou silnější a slabší v inkasu SPD, z důvodu toho že inkaso bylo zřejmě značně ovlivňováno již výše zmíněným předzásobováním tabákovými nálepkami výrobci, před předpokládanými nárůsty sazeb SPD u těchto výrobků. V tabulce pod obrázkem uvedeným v Příloze č. 14. ZP jsou uvedeny jednotlivé výběry SPD u tabákových výrobků za jednotlivé roky za každý daný měsíc jednotlivě a v posledním řádku je uveden aritmetický průměr u každého měsíce za analyzované období. Poslední sloupec uvádí celkové inkaso SPD za daný rok.

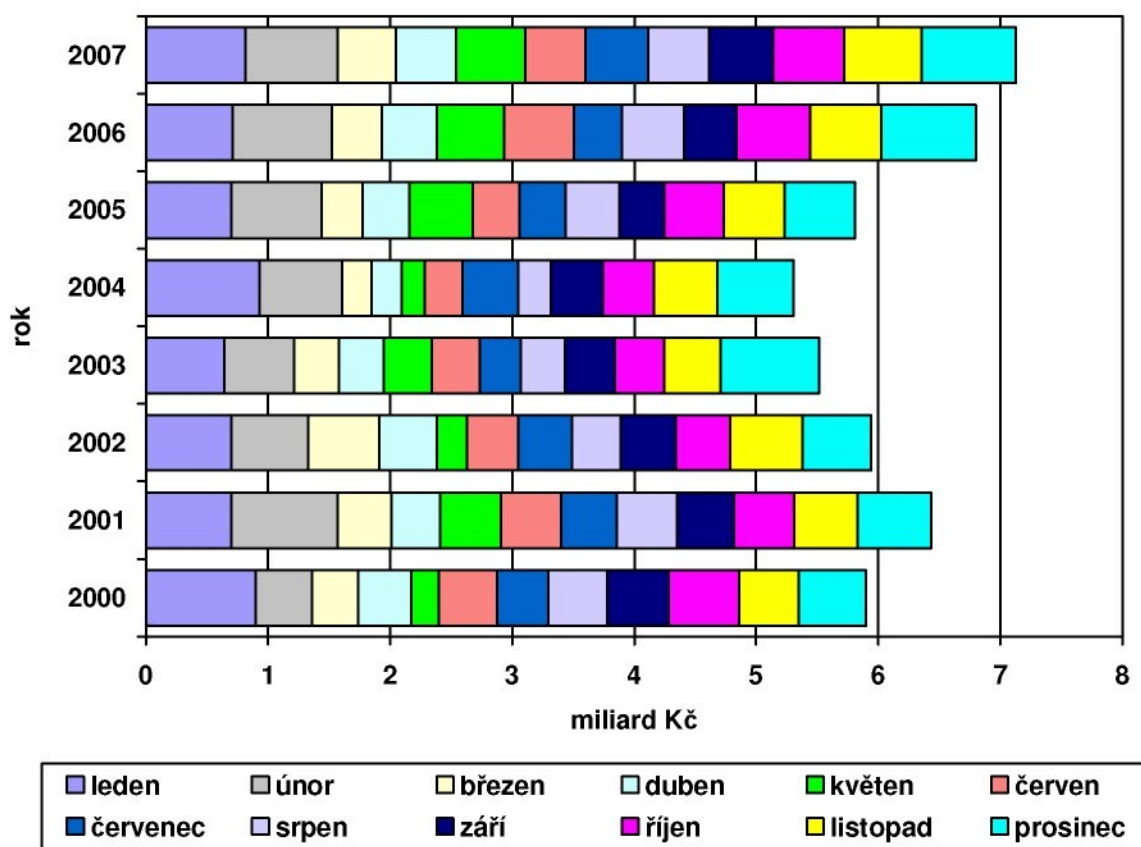
Jak již bylo výše v ZP konstatováno, sice komodita tabákových výrobků má určité kolísání v inkasech v měsících jako takových, jejich příčiny byly výše analyzovány, ale v celkovém hodnocení roku jako celku, je inkaso SPD rostoucí. Při porovnání prvního roku analyzovaného období s posledním rokem tzn. rok 2000 k roku 2007 dospějeme k závěru že nárůst inkasa za toto období činil 314%.

4.3 Inkaso SPD u lihu

Jak je z Obr. 13.3 patrné, s přihlédnutím na ostatní obrázky zobrazující inkasa u jednotlivých skupin vybraných výrobků, patří skupina vybraných výrobků z lihu svým inkasem do třetí skupiny z pohledu výše inkasa SPD u vybraných výrobků. Když porovnáme inkasa SPD v jednotlivých letech analyzovaného období, je patrné z Obr. 13.3, že inkaso SPD u lihu, je oproti výše analyzovaným komoditám značně odlišné ve výši inkasa SPD. Dochází zde ke střídání meziročních nárůstu - rok 2000 k roku 2001 a naopak k značným poklesům inkas SPD rok 2002 až 2004. Od roku 2005 do roku 2007 dochází k opětovnému nárůstu inkasa SPD.

Tuto situaci můžeme přičítat několika faktorům ovlivňujícím kolísání inkas SPD. Jednak je třeba konstatovat, že u výrobku s lihem podléhajících SPD se jedná o výrobky zbytné tzn. při nárůstu sazeb SPD a tím i jejich spotřebitelských cen mnoho spotřebitelů upustí od spotřeby ať již z ekonomických nebo i zdravotních důvodů a jednak lze konstatovat že u těchto výrobků je velká možnost nahrazení těchto produktů substituty, které jsou nezatíženy nebo podstatně méně zatíženy SPD a tím i pro spotřebitele levnější. Toto může být jeden z důvodů kolísání inkas SPD a dalším je i to, že jak bylo již v ZP konstatováno jedná se o komoditu jejichž výroba není technologicky složitá, oproti např. výrobě tabákových výrobků a z těchto důvodů zde dochází k nelegálním výrobám a prodejem nezdaněných výrobků z lihu. Mnoho spotřebitelů při zvyšování spotřebitelských cen z důvodu zvyšování sazeb SPD dává přednost nákupu levnějších produktů z těchto nelegálních obchodů na trzích a tržnicích.

Obr. 13.3 Inkaso SPD u lihu po jednotlivých analyzovaných letech.



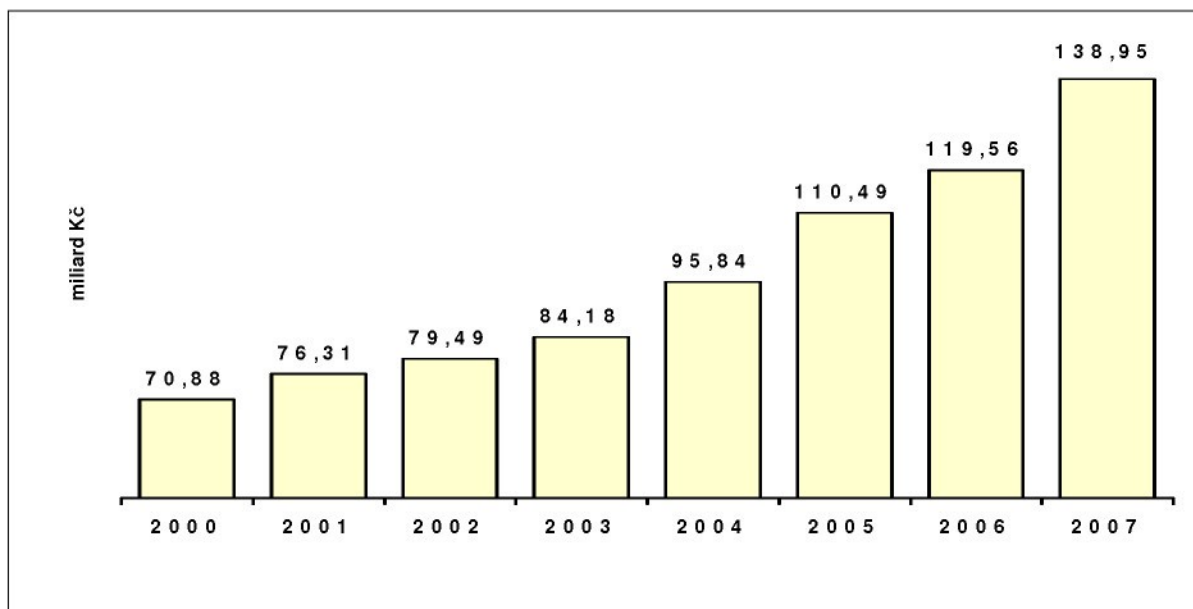
Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

V Příloze č. 15. ZP je na grafickém zobrazení inkas SPD po měsících velice názorně patrné, které měsíce ohledně inkas u lihu jsou nejvýznamnější. Je možno konstatovat že nejsilnější měsíce v inkasech SPD jsou prosinec, leden a únor kdy je inkaso oproti zbývajícím měsícům roku skoro o 50% vyšší. Jedním z důvodů může být samozřejmě vánoční svátky v prosinci a v lednu oslavy nového roku, kdy spotřeba alkoholu rapidně a pravidelně roste. Při porovnání prvního roku analyzovaného období s posledním rokem tzn. rok 2000 k roku 2007 dospějeme k závěru že nárůst inkasa za toto období činil pouze cca 120%.

4.4 Celková inkasa SPD za analyzované období.

Jak je patrné z Obr. 13.4 je vývoj celkových inkas SPD za sledované období neustále stoupající. Při porovnání prvního roku analyzovaného období s posledním rokem tzn. rok 2000 k roku 2007 dospějeme k závěru, že nárůst inkasa za toto období činil u celkového inkasa SPD cca 196%. Můžeme tedy konstatovat, že dnes je inkaso SPD téměř dvojnásobné oproti prvnímu roku sledovaného období.

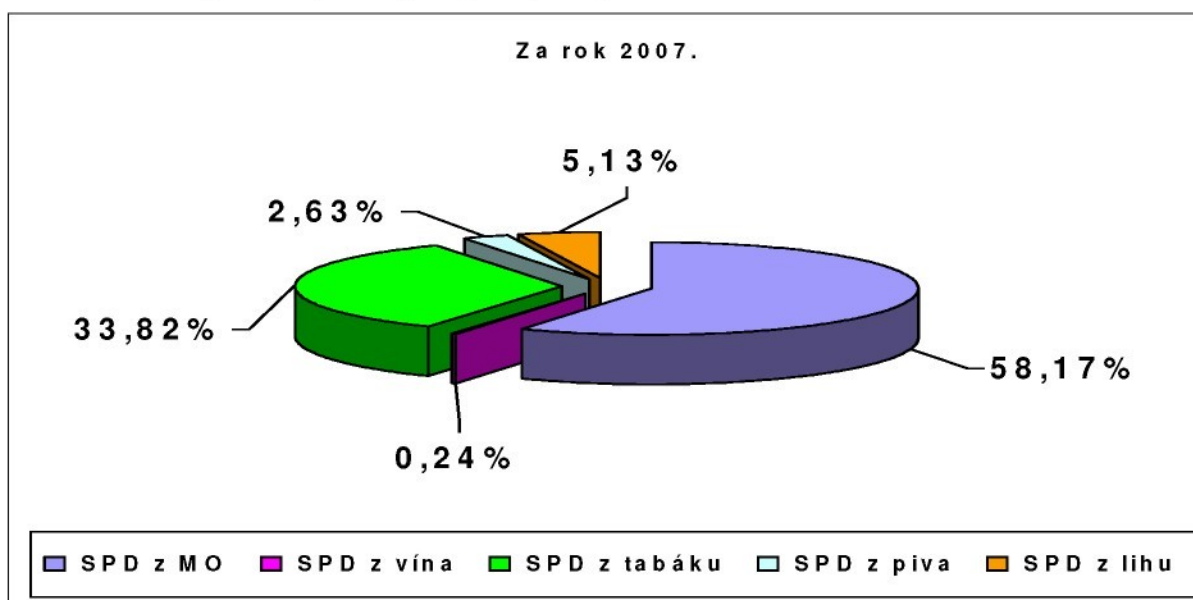
Obr. 13.4 Celkové inkaso SPD za analyzované období v jednotlivých letech.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

Na Obr. 13.5 je demonstrován podíl jednotlivých skupin vybraných výrobků na celkovém inkasu SPD za rok 2007. Je nutno konstatovat, že ve své podstatě můžeme z pohledu výše inkas uvést pouze dvě hlavní skupiny výrobků a to MO a tabákové výrobky, které jsou ohledně fiskálních příjmů nejpodstatnější. U zbývajících třech skupin můžeme hovořit spíše o funkci SPD jako omezujícího prvku jejich spotřeby z důvodu zdravotních vlivů na populaci. Jinak ohledně fiskálních příjmů se jedná o velice zanedbatelné položky zvláště např. u vín a meziproductů.

Obr. 13.5 Podíl jednotlivých skupin vybraných výrobků na celkovém inkasu SPD.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

V Příloze č. 16. až 19. ZP jsou zobrazeny podíly jednotlivých skupin vybraných výrobků na celkovém inkasu SPD za jednotlivé roky analyzovaného období tzn. od roku 2000 do 2006.

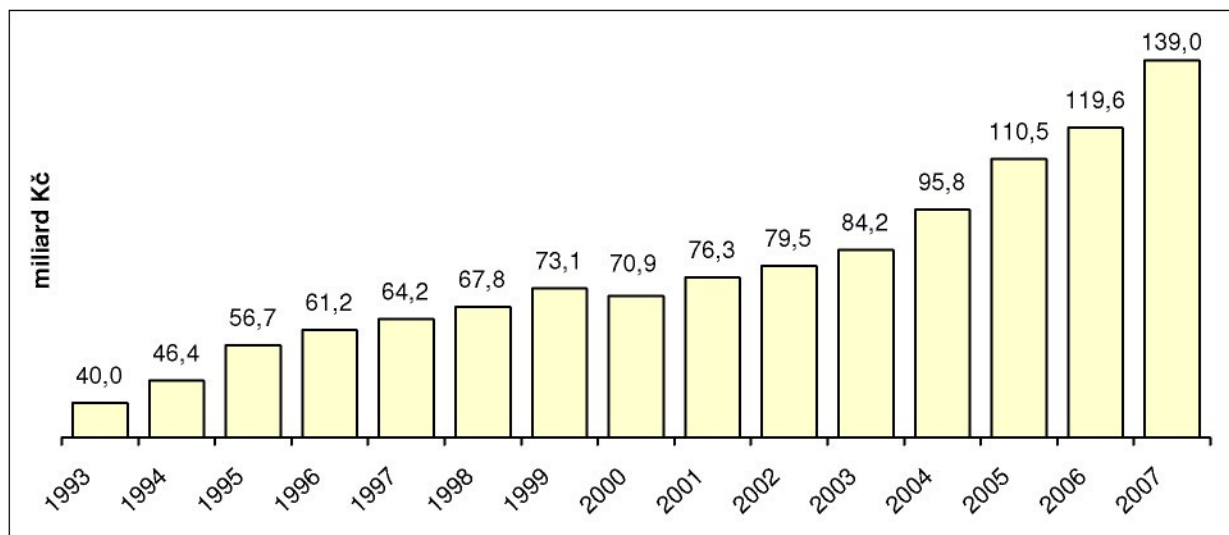
4.5 Celková inkasa SPD za období platnosti nové daňové soustavy

Pro ilustraci je na Obr. 13.6 zobrazen v sloupcovém grafu vývoj celkových inkas SPD za celé období fungování nové daňové soustavy tzn. od roku 1993 do roku 2007. Je možno konstatovat, že při porovnání prvního roku platnosti nového daňové soustavy s posledním analyzovaným rokem, tzn. rok 1993 k roku 2007, dospějeme k závěru, že nárůst inkasa za toto období činil 347%.

Po celou dobu platnosti nového daňového systému, s výjimkou roku 2000, byl vývoj inkas SPD rostoucí při porovnání s předcházejícím rokem. V roce 2000 byl pokles inkas o 2,26 miliard oproti roku 1999 což je cca 3% propad inkas. Při analýze jednotlivých skupin vybraných výrobků podléhajících SPD, které nejvíce měly podíl na tomto propadu inkas bylo zjištěno, že u UPM byl propad inkas v tomto období 0,77 mld. Kč, u tabákových výrobků tento propad činil 0,687 mld. Kč a u lihu byl propad 0,509 mld. Kč. Zbývající propad inkas cca 0,294 mld. Kč byl zapříčiněn propadem inkas u skupiny vybraných výrobků podléhajících SPD tzn. pivo a víno. Z této analýzy vyplývá, že došlo k propadu inkas u všech komodit, kdy největší byl u prvních tří výše jmenovaných.

Poklesy inkas u nejdůležitějších skupin můžou být různé. Při komparaci sazeb platných v roce 1999 a 2000 u UPM sice na první pohled došlo ke snížení těchto sazeb jak je dále konstatováno, ale bylo to pouze vizuální snížení ne faktické. Automobilové benzíny z 12 950 Kč/t platných v roce 1999 na 10 840 Kč/1000 l platných v roce 2000 tzn. snížení cca o 20%. Motorová nafta z 8 700 Kč/t platných v roce 1999 na 8 150 Kč/1000 l platných v roce 2000 tzn. snížení cca o 6%. V tomto kontextu musíme ale vzít v úvahu podstatnou skutečnost, že od 1.7.1999 byl přechod z měrných jednotek pro stanovení základu daně z tuny na litry. Při objemové hmotnosti benzínů a nafty kdy 1000 l je rovno cca 750 kg a převedení těchto objemových hmotností do změn sazeb platných v roce 2000 oproti roku 1999 nelze než konstatovat, že ve skutečnosti došlo ke zvýšení sazen v roce 2000 u benzínu o 11,61% a u nafty o 24,90%. Nelze než se domnívat, že propady inkas u UPM byly zapříčiněny zvýšením sazeb jako takových. Stejný důvod propadu byl zřejmě i u tabákových výrobků, kde také došlo ke zvýšení sazeb. U výrobků z lihu nedošlo v období let 1999 a 2000 ke změně sazeb SPD, ale zřejmě docházelo k přesunu spotřebitelských zájmů na jiné substituty s menším zatížením SPD.

Obr. 13.6 Inkasa SPD v letech 1993 až 2007.



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů z <http://portal.cs.mfcr.cz>

V Příloze č. 20. ZP jsou graficky znázorněny na sloupcovém a spojnicovém grafu meziroční nárůsty případně poklesy inkas SPD za období let 1993 až 2007.

4.6 Shrnutí

V této kapitole byla provedena analýza vývoje výběru SPD v období let 2000 až 2007. Tato analýza byla provedena u tří z pohledu fiskálních příjmů nejdůležitějších skupin vybraných výrobků tzn. u UPM a MO, u tabákových výrobků a lihu. Za každý analyzovaný rok bylo vyčísleno inkaso vždy samostatně s procentuálním vyjádřením porovnání nárůstů prvního roku analyzovaného období tzn. roku 2000 s posledním rokem 2007. U každé skupiny bylo také konstatována analýza výše inkas a příčiny nerovnoměrností fiskálních příjmů u těchto komodit. Například u UPM a MO je podíl na celkových inkasech SPD v analyzovaném období v rozmezí 58-68% za sledované období. Můžeme konstatovat, že zároveň se jedná o nejstabilnější fiskální příjem do veřejných příjmů s nejmenším kolísáním v rámci jednotlivých měsíců. Je to dáno samozřejmě druhem dané komodity která je nezbytným zbožím spotřeby bez existence adekvátních substitutů.

U tabákových výrobků se podíl na celkových inkasech SPD pohybuje v rozmezí 17-34% za sledované období. Lze konstatovat, že podíl na těchto celkových inkasech roste. Je pravda že tato skupina výrobků není zdaleka tak stabilní ohledně fiskálních příjmů v jednotlivých měsících. Toto je zapříčiněno předzásobováním jednotlivými výrobci a dovozci vždy před zvyšováním sazeb SPD

a proto například v roce 2005 bylo celkové inkaso za měsíc říjen schodkové ve výši cca 615 milionů Kč a podobná situace se opakovala i v roce 2006 v měsících červen, červenec a srpen. Je ale nutno také konstatovat že toto je dáno masivním předzásobením jak je výše uvedeno a tím měsíce před těmito schodky zase vykazují enormní inkasa SPD. Ve své podstatě se tyto výkyvy srovnají v daném roce tak, že fiskální příjmy z těchto výrobků jsou také neustále rostoucí a zajišťující jistý fiskální příjem.

U lihu se podíl na celkových inkasech SPD pohybuje v rozmezí 8-5% za sledované období, kdy ovšem musíme konstatovat, že podíl na těchto celkových inkasech za sledované období spíše klesá. Lze to přičítat zvyšováním sazeb SPD a tím nahrazováním těchto výrobků substituty které nepodléhají nižší SPD. Je možno vysledovat, že inkaso SPD je v rámci měsíců soustředěno do měsíců prosinec, leden, únor kdy je toto inkaso oproti ostatním měsícům cca o 50% vyšší. I v rámci jednotlivých roků je zde možno vysledovat značnou rozkolísanost inkas SPD. V poslední části této kapitoly jsou analyzovány celkové inkasa SPD za dané období kdy je konstatován neustálý růst těchto inkas, kdy v porovnání roku 2000 byl nárůst na 196% v roce 2007. Pro porovnání je na úplný závěr kapitoly provedeno porovnání vývoje celkových inkas SPD za celé období nové daňové soustavy kdy je tento neustálý růst inkas, mimo roku 2000, ještě markantnější a v porovnání roku 1993 byl nárůst na 347% v roce 2007.

5. Komparace daňových systémů v Evropské unii a v USA

5.1 Daňový systém v EU

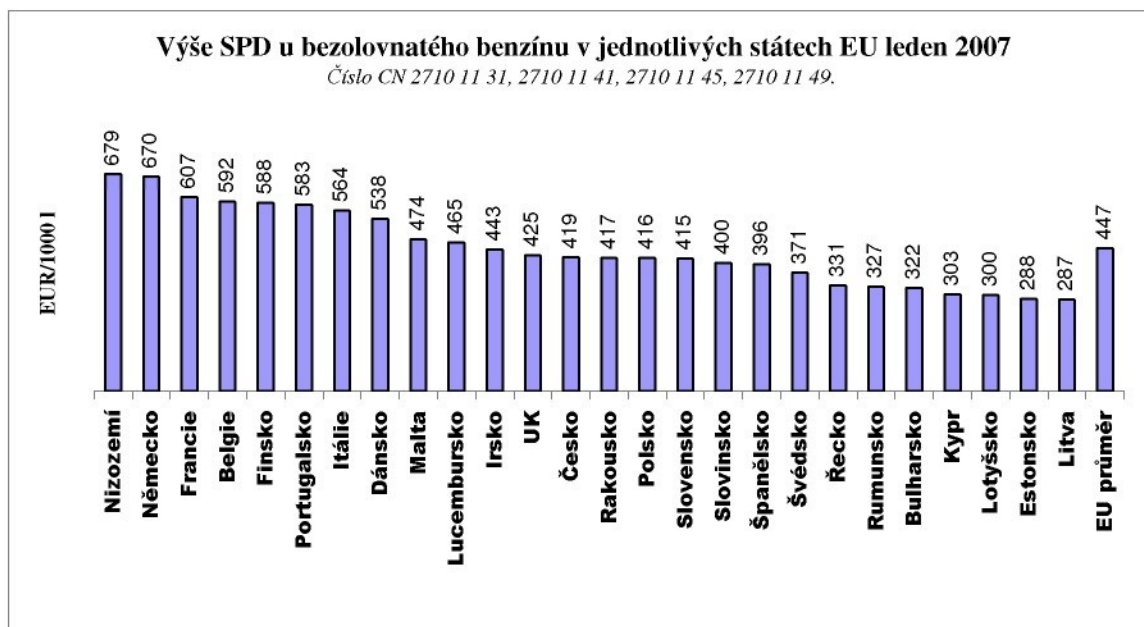
Jak již bylo v ZP konstatováno v EU je jednotný trh s otevřeným pohybem zboží a služeb, ale toto se nedá tvrdit o daňových systémech v jednotlivých zemích EU. Je pravda, že EU není jednotným daňovým územím, ale je také pravda že byla a je snaha EU o částečnou harmonizaci daňových systémů z toho důvodu, aby nedocházelo k nekalé konkurenci ohledně daňových sazeb v jednotlivých členských státech EU. Je snaha aby nedocházelo k podbízení se zbožím, které je zatíženo podstatně nižším zdaněním, než na území jiných členských států EU.

Z těchto důvodů jsou daňové systémy regulovány unijními předpisy, které sice zachovávají značnou daňovou suverenitu jednotlivých států, ale zároveň se snaží o zavedení aspoň základních principů a pravidel platných shodně v rámci EU. Je pravda že legislativa EU z důvodu poměrně silného odporu národních vlád jednotlivých členských zemí EU se snaží o sjednocení pravidel především v oblasti nepřímých daní a ještě přesněji řečeno zvláště se zaměřením na SPD. Jak již bylo v ZP konstatováno jsou přijaty dvě základní směrnice. K problematice daně z přidané hodnoty je to Směrnice EHS č. 6 a k problematice SPD je to Směrnice EHS č. 8. Jedná se o směrnice které nejsou přímo účinné v členských zemích, ale které musejí jednotliví členové EU recipovat do svého právního systému v určitém termínu.

EU stanovuje minimální výše sazby DPH ve výši 15% na většinu zboží a služeb tzv. základní sazbu, s tím že povoluje i výjimky vztahující ke snížené sazbě DPH jejichž minimální výše je 5%. Zároveň jsou ale některými státy sjednány výjimky umožňující úplné zproštění od daně pro určité dojednané druhy zboží. Ohledně SPD je postup obdobný, kdy EU stanovuje minimální sazby SPD u jednotlivých komodit s plánem dalšího předpokládaného vývoje.

Nelze než konstatovat, že v současné době nadále trvají podstatné rozdíly v míře zdanění SPD např. u pohonných hmot a paliv mezi jednotlivými členskými státy EU, jak je uvedeno na příkladu sazeb výše SPD u bezolovnatého benzínu v Obr. 14. [58]

Obr. 14. Výše SPD u jednotlivých členů EU k lednu 2007.



Zdroj: <http://www.finexpert.cz>

Při porovnání daňového zatížení vybrané komodity jednotlivými členskými zeměmi EU rozhodně nemůžeme hovořit o jednotné sazbě zdanění a tím méně o tom že by se tyto sazby zdanění přibližovali. Vždyť když porovnáme nejvyšší zdanění což je v Nizozemí tak je oproti nejnižšímu zdanění v Litvě o 136% vyšší. V tomto případě tedy rozhodně nemůžeme hovořit, že by se sazby u fiskálně nejvýznamnější položky vybraných výrobků podléhajících SPD nějakým způsobem sbližovali. Dále je zde možno vysledovat fakt, že nejvyšší zdanění je většinou u tzv. starých zakládajících členů EU. ČR se sazbou 417 EUR/1000 l je ohledně počtu států skoro přesně v polovině a mírně pod průměrem EU který je 447 EUR/1000 l. Naopak nejnižší zatížení SPD mají členské státy přistoupivší v poslední vlně rozšíření od 1.1.2007 a předposlední vlně rozšíření přistoupivší od 1.5.2004 jako jsou Rumunsko, Estonsko, Litva atd. V Příloze č. 21. ZP jsou uvedeny výše SPD v jednotlivých členských státech EU k lednu 2007 u olovnatého benzínu a sazby DPH platné v těchto zemích z benzínů ke stejnému datu.

Stejnou situaci, jak je výše popsáno, je možno vysledovat i z Přílohy č. 22. ZP zobrazující zatížení etanolu tzn. čistého alkoholu v jednotlivých členských státech EU. Sazby zobrazené v Příloze č. 22. ZP jsou sazby platné k lednu 2008. Z grafického zobrazení je patrné, že již tradičně nejvyšší zatížení je u Švédska a můžeme konstatovat, že všeobecně u tzv. starých členů EU jako Irsko, Finsko, Anglie, Dánsko. Při porovnání nejvyšší sazby SPD ve Švédsku k nejnižšímu zdanění v Bulharsku je toto daňové zatížení cca o 870% vyšší. Je pravda že zdanění ve Švédsku je opravdu extrémní, ale i v porovnání s druhým nejvyšším zdaněním v Irsku je toto o téměř 600% vyšší. V

Příloze č. 23. ZP jsou graficky znázorněny sazby DPH v jednotlivých členských zemích EU platné k lednu 2008. I zde je možno vysledovat, že Švédsko má nejvyšší sazbu DPH společně s Dánskem 25 %.

5.2 Daňový systém v USA

Od samého počátku historie USA si jednotlivé státy unie hájili právo ukládat daně. Federální vláda USA toto právo vždy uznávala a respektovala. Když byla přijata ústava USA, federální vláda dostala také oprávnění ukládat daně. Jednotlivým státům bylo ponecháno právo ukládat jakékoliv typy daní, vyjma těch, které byly jasně zakázány ústavou spojených států a ústavami jednotlivých konkrétních států.

Státní vlády jsou závislé jak na dani z příjmu, tak na obchodních daních - sales tax. V dnešní době jednotlivé státy získávají nezbytné příjmy, umožňující chod jejich vlád přes vybírání daní, poplatků a licencí. Většina krajských a městských samospráv používá jako největší zdroj svých příjmů daně z majetku. Federální vláda také přiděluje peníze všem 50 státům. Tyto příjmy, které státy získávají od federální vlády jsou získávány z daní, licencí a poplatků a jsou používány k poskytování veřejných služeb občanů jednotlivých států. Z těchto federálních příjmů jsou také financovány například veřejné školy, policie, zdravotní a sociální dávky a fungování jednotlivých vlád daných států.

Mezi nejběžnější typy daní které mnoho států vyměřuje patří osobní daně z příjmů, daně z příjmů společností, daně z obratu a majetkové daně. V průběhu 30 a 40 let byli zavedeny daně z příjmu a prodejní daně v mnoha státech, protože byly potřeba dodatečné příjmy, aby bylo možno financovat veřejné služby. Daň z nemovitosti má velice dlouhou historii. V roce 1646 Massachusetts Bay Colony začala se zdaňováním osadníků, kteří vlastnili nemovitý majetek. Po získání nezávislosti mnoho států konfederace začalo zdaňování nemovitých majetků. Postupně správu této daně převzali místní samosprávy. V dnešní době je daň z nemovitosti obvykle placena místní samosprávě, okresní samosprávě, nebo jinému druhu samosprávy, ale ne přímo státu.

Historie ukazuje že osobní daň z příjmu byla v USA zavedena jednotlivými státy. První moderní systém daní z příjmu má původ v roce 1911 ve státě Wisconsin. V dnešní době většina států požaduje aby její obyvatele platily osobní daň z příjmu. Tyto státy obecně používají jednu ze dvou metod jak určit tuto daň. Tyto dvě metody jsou – daň odstupňovaná – stupňovitá daň z příjmu, a daň daná paušální sazbou tzn. jednorázovou tarifní výší. Obě tyto metody vyžadují aby plátce daně vyčíslil svůj celkový zdaňovaný příjem.

Prodejní daň je daň vybíraná z prodeje zboží nebo služeb. Velmi často jsou tyto daně placeny když něco koupíte. Existují tři odlišné typy těchto daní:

- 1) tzv. **verdot daně** – hodnotová daň, **prodejní daň**, **maloobchodní daň**.
- 2) **spotřební daň**.
- 3) **kombinace typu daní uvedených v bodě 1) a 2).**

atd. 1) systém této daně **zdaňuje každého občana, který provádí obchod – podniká**. Tato daň je **ukládána některými státy protože považují podnikání za privilegium člověka být zapojený do podnikání a do obchodu**. Tato daň je založena na množství prodaného zboží.

atd.2) Systém SPD v USA **zdaňuje retailový - maloobchodní prodej**. Maloobchodník v obchodě **vybírá daň od kupujících a takto získané peníze odvádí státu**. Například při koupi CD nahrávky je tato daň **hrazena v ceně desky**. Spotřebitel platí tuto daň v navýšené ceně zboží.

V tomto systému jsou také výjimky a osvobození. Aby se pomohlo skupinám lidí kteří jsou negativně ovlivněny daněmi je **definováno mnoho úlev a osvobození, které jsou například u potravin, oblečení, léků, novin a ostatních spotřebních věcí**. Jako příklad lze uvést potraviny jako nezbytný statek kdy v některých státech nejsou potraviny daní zatíženy. Také jisté skupiny obyvatelstva jsou často za určitých podmínek osvobozeny od placení prodejní daně jako například **charitativní, náboženské a vzdělávací skupiny**. Větší část této daně slouží k financování vzdělávání, chodu státních vlád a na veřejné blaho. Mnoho států USA tuto daň považují za jednu z nejvýznamnějších.

Společně s prodejními daněmi mnoho států uplatňuje tzv. **uživatelskou daň**. Tato daň je svoji strukturou velice podobná prodejní dani a je **ukládána např. za skladování, použití a nákup osobního majetku, který není zahrnut v prodejní dani**, například zboží uvedené v leasingových nebo nájemních smlouvách, nebo jsou takto zdaňovány velké položky zakoupené mimo stát jako například automobily.

Příjmy z daní z nemovitosti patřící do skupiny majetkových daní jsou používány na financování veřejných služeb, škol, policie a zdravotních zařízení. Výše daně je závislá na celkové hodnotě nemovitého majetku a je závislá na lokalitě kde se nachází. Je dána určitým procentem z dané hodnoty. Tato daň je obvykle placena okresním obvodům, místním vládám nebo tzv. vodním

správcům - water district. Stát stanovuje směrnice na základě kterých vláda může zdaňovat majetek touto daní. Každý z padesáti států unie má rozdílné definice nemovitého majetku který má být zdaňován. Některé státy dovolují místním samosprávám zdaňovat nemovitý majetek. Ten se skládá s pozemku a s položek které jsou pevně připojeny k pozemku jako např. domy, továrny, doky, mola přístaviště. Ostatní státy také povolují místním vládám aby zdaňovali osobní movitý majetek, to je majetek, který není typický, jako nemovitý majetek (např. čluny, auta, šperky, letadla, PC, různé zařízení, nástroje a nábytek).

Navíc k osobní dani z příjmu prodejní a majetkové dani jsou ještě ukládány jiné daně které zahrnují například dědickou daň - pers for, daň z příjmu právnických osob nebo daň z paliv. Každý stát ukládá daň na kapalná paliva, na benzín a naftu, koupená na území státu. Většina států často tuto daň z nafty a benzínu stanovuje množstevně tzn. z galonu. Sazby daně jsou různé stát od státu ale koncept zůstává stejný. Daně z kapalných paliv jsou vybírány distributorem a ten musí odevzdávat výnos z této daně federální vládě. Daně z kapalných paliv patří mezi uživatelské daně.

Stejně podobně jako u ostatních státních daní jsou i zde určité skupiny které jsou osvobozeny od placení daně z kapalných paliv. Například dobrovolný hasiči a vládní jednotky jsou často osvobozeny od této daně. Daně z benzínu jsou často vráceny farmářům který doloží že tato byla použita v zemědělské prvovýrobě.

Dalším typem daně je dědická daň která se vyměřuje za pohyb majetku po vlastníkově smrti kdy dědicové musí tuto daň zaplatit. Jako u systému osobní daně z příjmu tak stejně i dědická daň je určena metodou paušální sazby nebo odstupňovanou metodou. Mnoho států tuto dědickou daň používá.

Daň z příjmu právnických osob ukládá mnoho států přímo právnickým osobám tzn. přímo těm kteří provozují podnikání v tom daném státě. Jako u systému osobní daně z příjmu tak i u právnických osob je založena na metodě stupňovité daně v některých státech a na metodě paušální sazby v jiných státech. Některé státy záměrně drží tyto daně z příjmu právnických osob nižší z důvodu přilákání obchodu do svých států. Tyto stimuly také zahrnují jisté úlevy nebo osvobození. [57, 62]

5.2.1 Daně ze spotřeby

Nejdůležitější daně ze spotřeby jsou prodejní daně - sales tax a spotřební daně - excise tax. Prodejní daně se obvykle platí za takové věci jako jsou auta, oblečení, lístky do kina, komunikační daně, letecké a letištní daně. Prodejní daně jsou důležitým zdrojem příjmů pro většinu států a některá

velká města a kraje. Sazba daně se liší stát od státu a seznam zdanitelného zboží a služeb se též liší stát od státu.

Spotřební daně, někdy nazývané daně z luxusu, jsou používány jak státem, tak v menším množství i federální vládou. Příkladem položek, které jsou předmětem federální spotřební daně, jsou pneumatiky, rybářské zařízení, letenky, pivo, likéry, zápalné zbraně - tzv. teplé zbraně a cigarety. V Příloze č. 24. ZP jsou uvedeny příklady SPD u některých vybraných výrobců s uvedením zdanění v USA. Cílem SPD je přenést daňovou zátěž na spotřebitele. Dobrý příklad SPD je hlavně daň z PHM nebo plynu. Vlády federální i státní používají příjem z těchto daní na výstavbu a údržbu dálnic, mostů a městské hromadné dopravy. Pouze lidé kteří kupují pohonné hmoty a ti kteří používají dálnice platí za to daň. Některé položky se zdaňují z důvodu snížení spotřeby určitého zboží. To platí hlavně pro SPD z alkoholu a tabáku. SPD se také používaly během války a během stavu národní nouze. Když vláda potřebuje peníze, zvýší daň. Když vláda chtěla zvýšit spotřebu, SPD sníží. Některé státní a místní vlády také ukládají daně na hodnotách určitého typu osobního majetku. Např. osobní majetek který se často zdaňuje jsou auta, čluny, rekreační dopravní prostředky nebo hospodářská zvířata. Daň z majetku tvoří cca $\frac{3}{4}$ příjmů obcí. Ostatní daně uvalené na majetku zahrnují dědickou daň, darovací daň a daň z pozůstalosti, již výše zmíněné. [57, 62]

5.2.2 Federální daň z příjmu

Základním principem vycházejícím ze zákona o dani z příjmu je to že lidé by měli být zdaňováni podle jejich schopnosti a způsobilosti platit. Plátcí daně se stejnými příjmy nemusí mít stejnou schopnost platit. Třeba ti s vysokými zdravotními účty, hypotékou, platbami úroků nebo ostatními daňově uznatelnými položkami nebo výdaji, které lze odečíst jako tzv. položkové odpočty ke snížení jejich zdanitelného příjmu tzn. základu. Podobně plátcí mohou odečíst jisté částky ze své daně – schválené výjimky – třeba penzijní pojištění. Takovéto snížení zdanitelných základů podporují základní myšlenku zdaňování podle schopnosti platit. Tyto odečitatelné položky jsou pro to, aby srovnaly schopnost platit s přihlédnutím na konkrétní podmínky - má děti, je invalida, platí penzijní pojištění atd. Ti kteří mají vyšší zdanitelné příjmy platí vyšší procento ze svých příjmů daní – daňové pásma. Toto procento se nazývá sazba daně. Protože však Ti s vyššími zdanitelnými příjmy platí vyšší procento, proto je federální daň z příjmu nazývána jako progresivní typ daně.

Federální vláda funguje na bázi fiskálního roku. V ČR je účetnictví od 1.1. do 31.12. dle Ženevské konvence a v USA je systém podle Anglosaského práva tzv. fiskální rok který začíná 1.10. a končí 30.9. Většina příjmů pro federální vládu pochází z daně příjmu obyvatel. Ostatní zdroje

příjmů zahrnují sociální zabezpečení a ostatní daně na pojištění a příspěvky – daně z příjmů společností a spotřební daně tvoří menší část.

Dá se konstatovat skutečnost, že v USA žádný ucelený a jednotný systém výběru SPD neexistuje. Sales tax - prodejní daň, respektive consumption tax - SPD a jejich modifikace jako tobacco tax - z cigaret, fuel tax - z paliv a podobně jsou upraveny někdy i velice odlišně v jednotlivých státech i městech, jelikož se jedná často o zdroje příjmu místní administrativy tzn. jednotlivých států či samospráv. Jako příklad lze uvést stát Delaware kde se prodejní daň vůbec nevybírání a tento stát tím šetří kapsu svých občanů a náhradním zdrojem jeho příjmů jsou mu vysoké poplatky v podobě mýta na dálnicích kterým jsou zatíženi samozřejmě i obyvatelé jiných států, kteří tímto státem jen projíždějí.

Takovýchto specifických úprav je v USA nekonečné množství. I přes tuto specifičnost a z pohledu Evropy nejednotnost a nepřehlednost daňového systému lze konstatovat, že daňová kvóta v USA je cca 27% k HDP oproti průměru v Evropě který činí cca 40%, což je neporovnatelné zatížení daňových subjektů. Jako velice zajímavou skutečnost je možno také uvést fakt, že v USA není zavedena nepřímá daň DPH, která je v ČR daň s největším přínosem do fiskálních příjmů z nepřímých daní. [57, 62]

5.3 Shrnutí

V této kapitole byla provedena komparace daňových systémů v EU a v USA. V první části byl stručně specifikován daňový systém v EU jako celku, kdy je zde představen problém velkého odporu jednotlivých členských zemí EU k zavedení jednotného daňového systému jako takového. Ve své podstatě, jak již bylo několikrát v této ZP konstatováno, jsou stanoveny pouze Směrnice EHS č.6 k DPH a Směrnice EHS č. 8 k SPD, které musí být členskými státy recipovány do jejich právních norem tzn. nemají přímou účinnost. Znamená to že se to týká pouze nepřímých daní a ostatních daní se sjednocování daňových systému netýká. U nepřímých daní jsou EU stanovovány minimální sazby daní u jednotlivých vybraných výrobků v případě SPD a minimální základní sazba 15% a snížená 5% u DPH. Minimální sazby u SPD jsou stanoveny dlouhodobě. Musíme konstatovat, že na grafických znázorněních v této kapitole a příloh vztahujících se k ní je patrné že rozdíly zdanění SPD v rámci EU jsou značné. Například u zdanění bezolovnatých benzínů je rozdíl mezi nejnižší a nejvyšší sazbou 136%. Ještě markantnější je to patrné u lihu, kde tento rozdíl mezi nejnižší uplatňovanou sazbou členského státu a nejvyšší je neuvěřitelných 870% což je bezmála desetkrát tolik. Proto můžeme konstatovat, že je stanoven jednotně pouze rámcový systém

nepřímých daní ale rozhodně ne zdaňovací úrovně jako takové, mimo stanovování minimálních sazeb SPD.

V druhé části této kapitoly byl stručně specifikován daňovým systémem v USA. Je nutno konstatovat, že je až překvapivé, že ve své podstatě neexistuje v ČR dostupný žádný materiál ohledně daní a systému daní jako takových v USA. Všechny studijní materiály musely být založeny na zdrojích z internetových stránek v USA a s dopomocí Českého zastupitelství v USA ve Washingtonu. V této části byl zhruba popsán systém daní v USA s tím, že velice překvapivě vyplývá, že ohledně SPD tam ve své podstatě žádný jednotný systém neexistuje. Každý stát si rozhoduje sám jestli případně nějaké zboží zatíží SPD a v jaké výši. Je pravda, že tato svobodná vůle jednotlivých států unie a dá se říci i jednotlivých samospráv ohledně zatěžování, vyměřování a vybírání daní, je z hlediska zvyklostí v Evropě nepochopitelná a udivující. Na základě provedeného porovnání systému SPD v Evropě a USA vyplynula absolutní rozdílnost těchto systémů. V Evropě je stanoven jednotný systém správy SPD se stanovenými minimálními sazbami SPD. Oproti tomu v USA ve své podstatě žádný jednotný systém správy a vybírání SPD neexistuje.

6. Závěr

Správa fiskálních příjmů prošla od roku 1989 při změně ekonomicko-politických situací v ČR podstatnými změnami. Byl zcela změněn daňový systém a tím i skladba a složení fiskálních příjmů. V jednotlivých kapitolách této ZP vždy v části shrnutí jsou uvedeny podstatné změny a vývojové posloupnosti, kterou tento vývoj fiskálních příjmů provázel s podrobnějším zaměřením na SPD od roku 1989. Z těchto důvodů již nebudou v tomto závěru tyto shrnutí podrobně opakovány a bude provedena pouze analýza správy fiskálních příjmů ze širšího pohledu, s přihlédnutím na předpoklad vývoje správy SPD.

Jak je patrné ze 4. kapitoly ZP, ve které byla demonstrována analýza inkas SPD v období let 2000 až 2007, ale i z pohledu za celé období nového daňového systému jako takového, je možno konstatovat, že fiskální příjmy z nepřímých daní se zaměřením na SPD jako celku neustále prudce stoupají a tím i roste jejich význam pro fiskální příjmy tzn. veřejné příjmy jako takové. Ve své podstatě je daňové zatížení občanů a společností snižováno s podhledu přímých daní jako daně z příjmu fyzických a právnických osob což je dáno daňovými reformami vlády ČR ale naopak daňové zatížení obyvatelstva je přesouváno na zdanění spotřeby tzn. SPD a nově od 1.1.2008 i na spotřebu zboží podléhajícího ekologickým daním jako je uhlí, plyn a elektřina.

Tento systém je zcela odlišný od systému zavedeném v USA jako nejsilnější ekonomiky světa jako takové. Daňové zatížení v Evropě jako celku je zcela neúměrně při porovnání daňových kvót které jsou ve vyspělých zemích a do značné míry i kontra produktivní pro rozvoj ekonomiky. Z celkového pohledu vyplývá, že tzv. stará Evropa jako taková není schopna vybrat fiskální příjmy z přímých daní a tak toto daňové zatížení pro zajištění fiskálních příjmů států přesouvá na obyvatele formou zdanění spotřeby tzn. prostřednictvím nepřímých daní hlavně SPD jejichž správa, výběr a hlavně stanovení a s ním spojený dohled a vymáhání je pro stát podstatně jednodušší než u přímých daních. Tento trend je patrný v Evropě tzn. že i v ČR. Spotřebitel je v tomto případě zcela bezmocný v rukou státní moci, protože největší podíl na inkasu SPD mají MO a to je zboží nezbytné, ve své podstatě bez existence možných substitutů.

Ohledně správy fiskálních příjmů jako takové u SPD je nutno přiznat, že velice pomohl fakt, že tato správa přešla k 1.1.2004 od dvou správců daně tzn. FÚ a CÚ na jednoho správce daně - celní správu. Nepopíratelnou výhodou tohoto je skutečnost, že celní správa má podstatně větší zákonné pravomoci ohledně dohledu, kontroly a s tím spojeného vymáhání daňových úniků. Je to dáno charakterem této státní správy mající své zaměstnance ve služebním poměru a její součástí jsou i

ozbrojené složky které na základě zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, disponují stejnými operačními prostředky a pravomocemi jako BIS⁴⁵. V celním zákoně jsou stanoveny v § 33b a následujících instituty oprávnění používat operativně pátrací prostředky např. krycí doklady, využití informátora, odposlechy hovorů, sledování osob a podobně při odhalování daňových úniků s podezřením na spáchaný trestný čin. Z tohoto pohledu je dobře, že správce SPD toto již nemusí delegovat na orgány policie jako to musely dělat FÚ, což mohlo vést k únikům informací, ale řeší to od počátku zjištění případu až do podávání trestního oznámení jako jeden celek.

Domníváme se, že správa fiskálních příjmů je velice ovlivňována politickou situací v ČR jako takovou. V současné době je zpracováván návrh MF zastoupený ministrem financí o zřízení jedné daňové správy, ve které bude mít dominantní postavení finanční správa a celní správa bude jako její podřízená organizační část. Toto je vcelku pochopitelné a rozumné, protože se jedná o zjednodušení a není skutečně důvodu, proč by daňová správa v ČR nebyla konečně sjednocena a dána pod jednoho správce. Co je ovšem z logiky věci zcela zarážející a nepochopitelné je fakt, že v připravované reformě by měla správa SPD opětovně přejít zpět pod jednotlivé FÚ. Z pohledu správy SPD to znamená, že by po pětiletém spravování této daně zaměstnanci CÚ, kdy se jedná o velice složitou agendu, kdy rozhodně vybavení a zaškolení těchto pracovníků nebyla levná záležitost, by tento proces zaškolování a vybavování technikou byl opakován u nových zaměstnanců tentokrát u FÚ. Je až zarážející nesystematičnost politiků v takto významných změnách které plánují a které můžou mít samozřejmě podstatný vliv na výběr SPD tzn. i fiskálních příjmů z této daně. Samozřejmě každá změna organizační struktury vede v počátečních fázích zavádění nového systému ke značné nepřehlednosti, což jenom nahrává k pokusům o provádění daňových úniků. Tyto plány opětovného převodu správy SPD pod zaměstnance FÚ jsou zcela nepochopitelné a rozhodně by bylo velice prospěšné je přehodnotit a změnit. Nelze než chápat tuto snahu o zavedení výše popsané změny správy SPD v podobě v dnešní době prezentované politiky, jako možnost ohrožení fiskálních příjmů při správě SPD. Bohužel toto je zcela v kompetenci rozhodnutí politiků a tím současným správcem daně tzn. celní správou zcela neovlivnitelné.

⁴⁵ BIS - bezpečnostní informační služba.

7. Seznam literatury

KNIHY

- [1] BĚHAN, P. *Daně a odvody placené podnikatelskými subjekty v roce 1992*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1992. 96 s. ISBN: 80-85431-46-7.
- [2] FIALOVÁ, H. *Malý ekonomický výkladový slovník*. 6. upravené vyd. Praha: A plus, 2000. 198 s. ISBN: 80-902514-3-9.
- [3] FRÁNEK, D., DENKSTEIN, O. *Zákon o spotřebních daních - dodatek*. 1. vyd. Praha: Bilance, 1996. 47 s. bez ISBN.
- [4] HANUŠ, J., HOLUŠA, B. a MUSILOVÁ, L. *Správa daní - jak ji neznáte aneb práva a povinnosti podnikatele vůči finančním úřadům a naopak*. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1996. 328 s. ISBN 80-85922-26-6.
- [5] HINK, J. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 1999*. 1. vyd. Praha: Newsletter Praha, 1998. 91 s. ISBN: 80-85985-35-7.
- [6] KARVÁNEK, J., aj. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 1997*. 1. vyd. Praha: Newsletter Praha, 1997. 88 s. ISBN: 80-85985-08-X.
- [7] KHYN, V. *Sazebník daně z obratu platný od 1.1.1992*. 1. vyd. Frýdek-Místek: Ekonkonzult, 1992. 47 s. ISBN 80-901130-2-8.
- [8] KLAK, J. *Daň z obratu, dovozní přírůžka a nový systém daní*. 1. vyd. Píseň: Softir, 1991. 68 s. ISBN 80-901021-0-7.
- [9] KLAK, J., aj. *Daň z přidané hodnoty I*. 1. vyd. Praha: Pragoeduca, 1992. 189 s. ISBN 80-900849-8-2.
- [10] KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. 2. upravené vyd. Most: Státní pedagogické nakladatelství, 1983. 816 s. ISBN: 14-545-83.
- [11] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.
- [12] MACHOVÁ, H. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2000*. 1. vyd. Praha: Newsletter, 2000. 95 s. 95 s. ISBN: 86394-00-X.
- [13] MACHOVÁ, H. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2001*. 1. vyd. Praha: Newsletter, 2001. 96 s. ISBN: 80-86934-27-1.
- [14] MACHOVÁ, H., KARVÁNEK, J. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 1998*. 1. vyd. Praha: Newsletter Praha, 1998. 95 s. ISBN: 80-85985-24-1.
- [15] MARKOVÁ, H., aj. *Daňové zákony 2007, úplná znění platná k 1.1.2007*. 1. vyd. Havlíčkův Brod: Grada, 2007. 170 s. bez ISBN.
- [16] MARKOVÁ, H., aj. *Daňové zákony 2008, úplná znění platná k 1.1.2008*. 1. vyd. Havlíčkův Brod: Grada, 2008. 208 s. ISBN: 978-80-247-2385-3.
- [17] NOVOTNÝ, M. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2002*. 1. vyd. Praha: Newsletter, 2002. 95 s. ISBN: 80-86394-58-1.
- [18] NOVOTNÝ, M. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2003*. 1. vyd. Praha: Newsletter, 2002. 104 s. ISBN: 80-86394-85-1.
- [19] NOVOTNÝ, M. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2004*. 1. vyd. Ostrava: Newsletter, 2003. 120 s. ISBN: 80-7350-003-5.
- [20] NOVOTNÝ, M. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2005*. 1. vyd. Ostrava: Newsletter, 2004. 136 s. ISBN: 80-7350-039-6.
- [21] NOVOTNÝ, M. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2006*. 1. vyd. Beroun: Newsletter, 2005. 143 s. ISBN: 80-7350-058-2.
- [22] PŘÍKOPOVÁ, R., aj. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 1996*. 1. vyd. Praha: Newsletter Praha, 1995. 93 s. ISBN: 80-85985-03-2.
- [23] SÝKORA, M., aj. *Daňové zákony úplná znění platná k od 1. ledna 1995*. 1. vyd. Praha: Newsletter Praha, 1994. 80 s. ISBN: 80-901779-3.

- [24] ŠULC, I. *Spotřební daně s komentářem*. 1. vyd. Brno: CP Books, 2005. 146 s. ISBN 80-251-0651-9.
- [25] VALACH, J., aj. *Finanční řízení podniku*. 2. upravené vyd. Praha: Ekopress, 2003. 324 s. ISBN: 80-86119-21-1.
- [26] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. a VÍTKOVÁ, J. *Daňový systém ČR 2002 aneb učebnice daňového práva*. 6. rozšířené vyd. Praha: VOX, 2002. 379 s. ISBN 80-86324-60-5.
- [27] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. a VÍTKOVÁ, J. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. 8. rozšířené vyd. Praha: VOX, 2006. 324 s. ISBN 80-86324-60-5.
- [28] VICH, L. *Sazebník daně z obrátu 1991 a předpisy související platný k 1.10.1991*. 1. vyd. Praha: Prsvich, 1991. 64 s. ISBN: 80-900888-6-4.

LEGISLATIVA

- [29] Vyhláška MPO č. 171/1994 Sb., kterou stanovují podrobnosti barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv.
- [30] Vyhlášku MF č. 140/1997 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících.
- [31] Zákon č. 107/1990 Sb., novelizace zákona č. 73/1952 Sb., o dani z obrátu.
- [32] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon.
- [33] Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích.
- [34] Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a opatřených s tím souvisejících.
- [35] Zákon č. 141/2001 Sb., kterým se mění zákon o spotřebních daních č. 587/1992 Sb.
- [36] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky.
- [37] Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.
- [38] Zákon č. 213/1992 Sb., o spotřebních daních.
- [39] Zákon č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- [40] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
- [41] Zákon č. 44/1974 Sb., celní zákon.
- [42] Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách.
- [43] Zákon č. 563/1990 Sb., o rozpočtových pravidlech federace.
- [44] Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.
- [45] Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- [46] Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu.
- [47] Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obrátu.
- [48] Směrnice rady 77/388/EHS ze dne 17.5.1977 k dani z přidané hodnoty
- [49] Směrnice rady 92/12/EHS ze dne 25.2.1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.
- [50] Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství.
- [51] Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17.12.1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství.
- [52] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, Celní kodex Společenství.

OFICIÁLNÍ INFORMACE

- [53] *Celní správa ČR*. [online]. Dostupné z <<http://portal.cs.mfcr.cz>>
- [54] *Česká národní banka*. [online]. Dostupné z <<http://www.cnb.cz>>
- [55] *EUR-Lex*. [online]. Dostupné z <<http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>>
- [56] *European Commission*. [online]. Dostupné z <<http://ec.europa.eu>>
- [57] *Federation of Tax Administrators*. [online]. Dostupné z <<http://www.taxadmin.org>>
- [58] *Finanční poradenství*. [online]. Dostupné z <<http://www.finexpert.cz>>
- [59] *Internal Revenue Service*. [online]. Dostupné z <<http://www.irs.gov>>
- [60] *Intranet celní správy ČR*. [online]. Dostupné z <<http://portal.cs.mfcr.cz>>
- [61] *Ministerstvo financí*. [online]. Dostupné z <<http://www.mfcr.cz>>
- [62] *U.S.Department of Treasury*. [online]. Dostupné z <<http://www.treas.gov>>

8. Seznam příloh

Číslo	Název
1.	Odběr vzorků UPM
2.	Protokolu o odběru vzorku UPM
3.	Vzor dodacího listu u lihu
4.	Vzor přejímacího listu u lihu
5.	Vzor tiskopisu evidence příjmu a výdeje lihu
6.	Výpočet hustoty lihu a koeficienty pro výpočet hustoty lihu
7.	Korelační faktory ke stanovení korekce tepelné objemové roztažnost u oceli a britania
8.	Korelační faktory ke stanovení korekce tepelné objemové roztažnost pyknometrů
9.	Způsob výpočtu objemového množství etanolu
10.	Denaturační prostředky používané u denaturace lihu
11.	Kvalitativní znaky, které musí splňovat jednotlivé druhy lihu
12.	Normy ztrát lihu
13.	Podíl jednotlivých měsíců na inkasu SPD u UPM za analyzované období
14.	Podíl jednotlivých měsíců na inkasu SPD u tabákových výrobků za analyzované období
15.	Podíl jednotlivých měsíců na inkasu SPD u lihu za analyzované období
16.	Podíl jednotlivých skupin na celkovém inkasu SPD v roce 2006 a 2005
17.	Podíl jednotlivých skupin na celkovém inkasu SPD v roce 2004 a 2003
18.	Podíl jednotlivých skupin na celkovém inkasu SPD v roce 2002 a 2001
19.	Podíl jednotlivých skupin na celkovém inkasu SPD v roce 2000
20.	Meziroční nárůsty inkas SPD za období let 1993 až 2007
21.	Výše SPD a DPH u bezolovnatých benzínu v EU v jednotlivých členských státech
22.	Výše SPD u etanolu v EU v jednotlivých členských státech
23.	Výše DPH u etanolu v EU v jednotlivých členských státech
24.	SPD u některých vybraných výrobků s uvedením zdanění v USA

9. Přílohy

Příloha č. 1.

Částka 54

Sbírka zákonů č. 171 / 1994

Strana 1693

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 171/1994 Sb.

Odběr vzorku z nádoby spojené s motorem

1. K odběru vzorku paliva z nádoby, která je ve spojení s motorem, příslušný státní orgán použije přenosné odběrové (vzorkovací) zařízení.
2. Proplach odběrového zařízení před odběrem vzorku (§ 3 odst. 3 vyhlášky) provede příslušný státní orgán palivem z kontrolované nádrže do nádoby k tomu určené. K proplachu použije přibližně 100 cm³ paliva.
3. Při vlastním odběru vzorku postupuje příslušný státní orgán podle přiloženého návodu k obsluze odběrového zařízení.
4. Před a po použití odběrového zařízení je nezbytné otřít ty jeho části, které přijdou do styku s palivem v nádrži.

Příloha č. 2 k vyhlášce č. 171/1994 Sb.

1. Odběr vzorků z nádrží

Stojaté válcovité a hranaté nádrže

Při vzorkování ve stojatých válcovitých nebo hranatých nádržích se odebírá vzorek odběrovým zařízením umožňujícím odběr jednorázového vzorku, přičemž průměrný vzorek se připraví z jednorázových vzorků odebraných ze tří úrovní v nádrži:

- a) horní - 250 mm pod hladinou ropného produktu,
- b) střední - v polovině výšky sloupce kapaliny,
- c) spodní - 250 mm ode dna nádrže.

Poměr pro smíchání vzorků ze spodní, střední a horní úrovně je 1:3:1.

U stojatých nádrží, jejichž výška nepřesahuje 2000 mm, se odebírají vzorky pouze z horní a dolní úrovně a průměrný vzorek se připraví jejich smícháním v poměru 1:1.

Ležaté válcovité nádrže

Z ležaté válcovité nádrže s průměrem větším než 2500 mm se odebírají jednorázové vzorky ze tří úrovní:

- a) horní - 200 mm pod hladinou ropného produktu,
- b) střední - v polovině výšky sloupce kapaliny,
- c) spodní - 250 mm nad vnitřní plochou dna nádrže.

Průměrný vzorek se připraví smícháním vzorků ze spodní, střední a horní úrovně v poměru 1:6:1.

Z ležaté válcovité nádrže s průměrem pod 2500 mm (bez ohledu na stupeň naplnění) a z ležaté nádrže s poloměrem větším než 2500 mm zaplněné do poloviny průměru se odebírají jednorázové vzorky ze dvou úrovní: ze středu výšky sloupce kapaliny a z výšky 250 mm nad vnitřní plochou dna nádrže. Průměrný vzorek se připraví smícháním vzorků ze střední a dolní úrovně v poměru 3:1.

Odběr vzorků přenosným odběrovým zařízením se provádí následujícím způsobem:

- a) odměří se výška hladiny v nádrži,
- b) určí se výšky odběru jednorázových vzorků,
- c) uzavřené vzorkovací zařízení se ponoří do předem určené výšky hladiny, otevře se uzávěr a vzorkovací zařízení se naplní vzorkem.

2. Odběr vzorků ze železničních cisteren a autopřevážníků

Ze železničních cisteren a autopřevážníků se odebírá vzorek odběrovým zařízením ve výšce 1/3 průměru cisterny od spodní vnitřní stěny. Tento vzorek se považuje za průměrný vzorek ropného výrobku v cisterně.

Proplach před odběrem vzorků

Proplach odběrového zařízení před odběrem vzorků podle bodů 1 a 2 této přílohy (§ 3 odst. 3 vyhlášky) provede příslušný státní orgán palivem z kontrolované nádrže, železniční cisterny nebo autopřevážníku do nádoby k tomu určené.

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 171/1994 Sb.

Odběr vzorku z nádoby spojené s motorem

1. K odběru vzorku paliva z nádoby, která je ve spojení s motorem, příslušný státní orgán použije přenosné odběrové (vzorkovací) zařízení.
2. Proplach odběrového zařízení před odběrem vzorku (§ 3 odst. 3 vyhlášky) provede příslušný státní orgán palivem z kontrolované nádrže do nádoby k tomu určené. K proplachu použije přibližně 100 cm³ paliva.
3. Při vlastním odběru vzorku postupuje příslušný státní orgán podle přiloženého návodu k obsluze odběrového zařízení.
4. Před a po použití odběrového zařízení je nezbytné otřít ty jeho části, které přijdou do styku s palivem v nádrži.

Příloha č. 2 k vyhlášce č. 171/1994 Sb.

1. Odběr vzorků z nádrží**Stojaté válcovité a hranaté nádrže**

Při vzorkování ve stojatých válcovitých nebo hranatých nádržích se odebírá vzorek odběrovým zařízením umožňujícím odběr jednorázového vzorku, přičemž průměrný vzorek se připraví z jednorázových vzorků odebraných ze tří úrovní v nádrži:

- a) horní - 250 mm pod hladinou ropného produktu,
- b) střední - v polovině výšky sloupce kapaliny,
- c) spodní - 250 mm ode dna nádrže.

Poměr pro smíchání vzorků ze spodní, střední a horní úrovně je 1:3:1.

U stojatých nádrží, jejichž výška nepřesahuje 2000 mm, se odebírají vzorky pouze z horní a dolní úrovně a průměrný vzorek se připraví jejich smícháním v poměru 1:1.

Ležaté válcovité nádrže

Z ležaté válcovité nádrže s průměrem větším než 2500 mm se odebírají jednorázové vzorky ze tří úrovní:

- a) horní - 200 mm pod hladinou ropného produktu,
- b) střední - v polovině výšky sloupce kapaliny,
- c) spodní - 250 mm nad vnitřní plochou dna nádrže.

Průměrný vzorek se připraví smícháním vzorků ze spodní, střední a horní úrovně v poměru 1:6:1.

Z ležaté válcovité nádrže s průměrem pod 2500 mm (bez ohledu na stupeň naplnění) a z ležaté nádrže s poloměrem větším než 2500 mm zaplněné do poloviny průměru se odebírají jednorázové vzorky ze dvou úrovní: ze středu výšky sloupce kapaliny a z výšky 250 mm nad vnitřní plochou dna nádrže. Průměrný vzorek se připraví smícháním vzorků ze střední a dolní úrovně v poměru 3:1.

Odběr vzorků přenosným odběrovým zařízením se provádí následujícím způsobem:

- a) odměří se výška hladiny v nádrži,
- b) určí se výšky odběru jednorázových vzorků,
- c) uzavřené vzorkovací zařízení se ponoří do předem určené výšky hladiny, otevře se uzávěr a vzorkovací zařízení se naplní vzorkem.

2. Odběr vzorků ze železničních cisteren a autopřevážníků

Ze železničních cisteren a autopřevážníků se odebírá vzorek odběrovým zařízením ve výšce 1/3 průměru cisterny od spodní vnitřní stěny. Tento vzorek se považuje za průměrný vzorek ropného výrobku v cisterně.

Proplach před odběrem vzorků

Proplach odběrového zařízení před odběrem vzorků podle bodů 1 a 2 této přílohy (§ 3 odst. 3 vyhlášky) provede příslušný státní orgán palivem z kontrolované nádrže, železniční cisterny nebo autopřevážníku do nádoby k tomu určené.

Příloha č. 2.

Strana 1694

Sbírka zákonů č. 171 / 1994

Částka 54

Příloha č. 3 k vyhlášce č. 171/1994 Sb.

 státní orgán

 číslo protokolu

**PROTOKOL O ODBĚRU VZORKU
A KONTROLE PROVEDENÉ PŘÍSLUŠNÝM STÁTNÍM ORGÁNEM**

podle zákona č. 136/1994 Sb. a vyhlášky Ministerstva průmyslu a obchodu č. 171/1994 Sb.

Datum a čas _____

Místo odběru vzorku _____

Označení osoby uvedené v § 3 odst. 1 zákona, číslo občanského průkazu _____

(obchodní jméno, sídlo) (jméno, příjmení, bydliště, místo podnikání)

Typ a označení nádrže nebo nádoby, ze které byl vzorek odebrán, způsob odběru vzorku _____

Výsledek kontroly provedené podle § 3 odst. 4 nebo 5 _____

Číslo pečeti, označení odebraného vzorku a uvedení jeho množství _____

Jméno, příjmení a podpisy osob zúčastněných při odběru vzorku:

_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

Jméno, příjmení, funkce a podpis osoby, která kontrolu provádí _____

Příloha č. 3.

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 140/1997 Sb.

Vzor dodacího listu:

Jméno a příjmení kupujícího, jde-li o fyzickou osobu, nebo obchodní jméno a dodatek obchodního jména, jde-li o právnickou osobu, DIČ:

.....

Sídlo nebo bydliště kupujícího:

.....

Adresa místa určení zásilky:

.....

Dodací list č.

Dnešního dne jsme pro Vás vyskladnili za ceny bez spotřební daně tuto zásilku lihu:

Dopravní nádoba (číslo, značka, druh)	Hmotnost v kg			Objemová koncentrace *)			Pře- vodní koefi- cient	Vyskladněno		Poznámka (druh, množství a hustota denat. prostř. zdánlivá obj. koncentrace lihu po denaturaci v obj % aj.) zaokrouhleno
	Hrubá	Obalu	Čistá	Údaj na areo- metru	Teplota	v % obj.		Litry etanolu	Druh	
Součet										

*) U denaturovaného lihu hodnoty před denaturací

Jméno, příjmení a adresa prodávajícího, jde-li o fyzickou osobu, nebo obchodní jméno, dodatek obchodního jména a sídlo, jde-li o právnickou osobu, DIČ, adresa místa vyskladnění zásilky:

.....

Datum vyskladnění a podpis prodávajícího:

Příloha č. 2 k vyhlášce č. 140/1997 Sb.

Vzor přejímacího listu

Jméno a příjmení prodávajícího, jde-li o fyzickou osobu, nebo obchodní jméno a dodatek obchodního jména, jde-li o právnickou osobu, DIČ:

.....

Sídlo nebo bydliště prodávajícího:

.....

Adresa místa vyskladnění zásilky:

.....

Přejímací list č.

Dnešního dne jsme převzali zásilku lihu vyskladněného bez spotřební daně podle Vašeho dodacího listu č.
ze dne.....

Dopravní nádoba (číslo, značka, druh)	Hmotnost v kg			Objemová koncentrace *)			Pře- vodní koeffi- cient	Převzato		Poznámka (zdlánlivá obj. koncentrace lihu po denaturaci v obj. % aj.) rozdlil
	Hrubá	Obalu	Čistá	Údaj na areo- metru	Teplota	v % obj.		Litry etanolu	Druh	

*) Pouze u nedenaturovaného lihu

Proti Vámi vyskladněnému množství byl zjištěn

a) přebytek..... litrů etanolu

b) úbytek..... litrů etanolu, který je vyšší než normovaná ztráta

c) úbytek..... litrů etanolu, který nepřesahuje normovanou ztrátu,
takže

a, b) v příjmové části záznamu pod pol. č. evidujeme množství litrů etanolu podle tohoto přejímacího listu

c) v příjmové části záznamu pod pol. č. evidujeme množství litrů etanolu podle dodacího listu a ve výdejové
části záznamu pod pol. č. evidujeme úbytek litrů etanolu. *)

Jméno, příjmení a adresa kupujícího, jde-li o fyzickou osobu, nebo obchodní jméno, dodatek obchodního jména a sídlo, jde-li o právnickou osobu, DIČ, adresa místa převzetí zásilky:

.....

Datum přejímky a podpis kupujícího:

*) nevyplněné údaje se proškrtají

Příloha č. 5.

Strana 2692

Sbírka zákonů č. 140 / 1997

Částka 49

Příloha č. 3 k vyhlášce č. 140/1997 Sb.

Vzor tiskopisu záznamu o příjmu a vydání lihu:

strana 2 tiskopisu

PŘÍJEM								
Pol. číslo	Datum	Doklad	Druh příjmu	Druh lihu	Množství lihu v litrech etanolu			
					celkem příjem	z toho sledovaný druh příjmu		
1	2	3	4	5	6	7	8	9

strana 3 tiskopisu

</

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 141/1997 Sb.

ČÁST A**VZOREC PRO VÝPOČET HUSTOTY**

$$\rho = A_1 + \sum_{k=2}^{12} A_k p^{k-1} + \sum_{k=1}^6 B_k (t - 20^0 \text{ C})^k + \sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^{m_i} C_{i,k} p^k (t - 20^0 \text{ C})^i,$$

$$n = 5$$

$$m_1 = 11$$

$$m_2 = 10$$

$$m_3 = 9$$

$$m_4 = 4$$

$$m_5 = 2$$

Hodnota koeficientů:

k	A_k kg/m ³	B_k	
1	9,982 012 300 . 10 ²	- 2,061 851 3 . 10 ⁻¹ kg/(m ³ . °C)	
2	- 1,929 769 495 . 10 ²	- 5,268 254 2 . 10 ⁻³ kg/(m ³ . °C ²)	
3	3,891 238 958 . 10 ²	3,613 001 3 . 10 ⁻⁵ kg/(m ³ . °C ³)	
4	- 1,668 103 923 . 10 ³	- 3,895 770 2 . 10 ⁻⁷ kg/(m ³ . °C ⁴)	
5	1,352 215 441 . 10 ⁴	7,169 354 0 . 10 ⁻⁹ kg/(m ³ . °C ⁵)	
6	- 8,829 278 388 . 10 ⁴	- 9,973 923 1 . 10 ⁻¹¹ kg/(m ³ . °C ⁶)	
7	3,062 874 042 . 10 ⁵		
8	- 6,138 381 234 . 10 ⁵		
9	7,470 172 998 . 10 ⁵		
10	- 5,478 461 354 . 10 ⁵		
11	2,234 460 334 . 10 ⁵		
12	- 3,903 285 426 . 10 ⁴		
	$C_{1,k}$ kg/(m ³ . °C)	$C_{2,k}$ kg/(m ³ . °C ²)	
1	1,693 443 461 530 087 . 10 ⁻¹	- 1,193 013 005 057 010 . 10 ⁻²	
2	- 1,046 914 743 455 169 . 10 ¹	2,517 399 633 803 461 . 10 ⁻¹	
3	7,196 353 469 546 523 . 10 ¹	- 2,170 575 700 536 993	
4	- 7,047 478 054 272 792 . 10 ²	1,353 034 988 843 029 . 10 ¹	
5	3,924 090 430 035 045 . 10 ³	- 5,029 988 758 547 014 . 10 ¹	
6	- 1,210 164 659 068 747 . 10 ⁴	1,096 355 666 577 570 . 10 ²	
7	2,248 646 550 400 788 . 10 ⁴	- 1,422 753 946 421 155 . 10 ²	
8	- 2,605 562 982 188 164 . 10 ⁴	1,080 435 942 856 230 . 10 ²	
9	1,852 373 922 069 467 . 10 ⁴	- 4,414 153 236 817 392 . 10 ¹	
10	- 7,420 201 433 430 137 . 10 ³	7,442 971 530 188 783	
11	1,285 617 841 998 974 . 10 ³		
k	$C_{3,k}$ kg/(m ³ . °C ³)	$C_{4,k}$ kg/(m ³ . °C ⁴)	$C_{5,k}$ kg/(m ³ . °C ⁵)
1-	6,802 995 733 503 803.10 ⁻⁴	4,075 376 675 622 027.10 ⁻⁶	- 2,788 074 354 782 409.10 ⁻⁸
2	1,876 837 790 289 664.10 ⁻²	- 8,763 058 573 471 110.10 ⁻⁶	1,345 612 883 493 354.10 ⁻⁸
3-	2,002 561 813 734 156.10 ⁻¹	6,515 031 360 099 368.10 ⁻⁶	
4	1,022 992 966 719 220	- 1,515 784 836 987 210.10 ⁻⁶	
5-	2,895 696 483 903 638		
6	4,810 060 584 300 675		
7-	4,672 147 440 794 683		
8	2,458 043 105 903 461		
9-	5,411 227 621 436 812.10 ⁻¹		

Poznámka:

1. Tento vzorec platí pro měření prováděná při teplotách od - 20⁰ C do + 40⁰ C.
2. Hodnoty odvozené z tohoto vzorce jsou vypočteny v Úředních alkoholometrických tabulkách (část 1 - 3), vydaných Ministerstvem zemědělství ČR, Praha 1995.

ČÁST B

Tabulka hodnot korekčních faktorů (F_b) pro provedení korekce na tepelnou objemovou roztažnost materiálu při teplotě t (ve $^{\circ}\text{C}^{-1}$)

materiál:

Ocel

Teplotní koeficient objemové roztažnosti (β) = $36 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$

t	F_b	t	F_b
-20	0,99856	10	0,99964
-19	0,99860	11	0,99968
-18	0,99863	12	0,99971
-17	0,99867	13	0,99975
-16	0,99870	14	0,99978
-15	0,99874	15	0,99982
-14	0,99878	16	0,99986
-13	0,99881	17	0,99989
-12	0,99885	18	0,99993
-11	0,99888	19	0,99996
-10	0,99892	20	1,00000
- 9	0,99896	21	1,00004
- 8	0,99899	22	1,00007
- 7	0,99903	23	1,00011
- 6	0,99906	24	1,00014
- 5	0,99910	25	1,00018
- 4	0,99914	26	1,00022
- 3	0,99917	27	1,00025
- 2	0,99921	28	1,00029
- 1	0,99924	29	1,00032
0	0,99928	30	1,00036
1	0,99932	31	1,00040
2	0,99935	32	1,00043
3	0,99939	33	1,00047
4	0,99942	34	1,00050
5	0,99946	35	1,00054
6	0,99950	36	1,00058
7	0,99953	37	1,00061
8	0,99957	38	1,00065
9	0,99960	39	1,00068
10	0,99964	40	1,00072

Materiál:

BritaniumTeplotní koeficient objemové roztažnosti (β) = $61 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$

t	F_t	t	F_t
0	0,99878	20	1,00000
1	0,99884	21	1,00006
2	0,99890	22	1,00012
3	0,99896	23	1,00018
4	0,99902	24	1,00024
5	0,99909	25	1,00031
6	0,99915	26	1,00037
7	0,99921	27	1,00043
8	0,99927	28	1,00049
9	0,99933	29	1,00055
10	0,99939	30	1,00061
11	0,99945	31	1,00067
12	0,99951	32	1,00073
13	0,99957	33	1,00079
14	0,99963	34	1,00085
15	0,99970	35	1,00092
16	0,99976	36	1,00098
17	0,99982	37	1,00104
18	0,99988	38	1,00110
19	0,99994	39	1,00116
20	1,00000	40	1,00122

ČÁST C

Tabulka hodnot korekčních faktorů (F_b) pro provedení korekce na tepelnou objemovou roztažnost pyknometrů z různých druhů skla při teplotě t (ve $^{\circ}\text{C}^{-1}$)

Teplotní koeficient objemové roztažnosti (β) sloupec:

a) = $5 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$	g) sklo normální křemenné = $1,6 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$
b) = $10 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$	h) sklo normální Simax = $8,8 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$
c) = $15 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$	i) sklo normální Sial = $13,0 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$
d) = $20 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$	j) sklo normální Neutrál = $17,0 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$
e) = $25 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$	k) sklo normální KS = $24,0 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$
f) = $30 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$	l) sklo normální Unihost = $27,0 \cdot 10^{-6} \text{ }^{\circ}\text{C}^{-1}$

t / sloupec

	a)	b)	c)	d)	e)	f)
15	1,000025	1,000050	1,000075	1,000100	1,000125	1,000150
16	1,000020	1,000040	1,000060	1,000080	1,000100	1,000120
17	1,000015	1,000030	1,000045	1,000060	1,000075	1,000090
18	1,000010	1,000020	1,000030	1,000040	1,000050	1,000060
19	1,000005	1,000010	1,000015	1,000020	1,000025	1,000030
20	1,000000	1,000000	1,000000	1,000000	1,000000	1,000000
21	0,999995	0,999990	0,999985	0,999980	0,999975	0,999970
22	0,999990	0,999980	0,999970	0,999960	0,999950	0,999940
23	0,999985	0,999970	0,999955	0,999940	0,999925	0,999910
24	0,999980	0,999960	0,999940	0,999950	0,999900	0,999880
25	0,999975	0,999950	0,999924	0,999900	0,999875	0,999850

	g)	h)	i)	j)	k)	l)
15	1,000008	1,000044	1,000065	1,000087	1,000122	1,000135
16	1,000006	1,000035	1,000052	1,000070	1,000097	1,000108
17	1,000005	1,000026	1,000039	1,000052	1,000073	1,000081
18	1,000003	1,000018	1,000026	1,000035	1,000049	1,000054
19	1,000002	1,000009	1,000013	1,000017	1,000024	1,000027
20	1,000000	1,000000	1,000000	1,000000	1,000000	1,000000
21	0,999998	0,999991	0,999987	0,999983	0,999976	0,999973
22	0,999997	0,999982	0,999974	0,999965	0,999951	0,999946
23	0,999995	0,999974	0,999961	0,999948	0,999927	0,999919
24	0,999994	0,999965	0,999948	0,999930	0,999903	0,999892
25	0,999992	0,999956	0,999935	0,999913	0,999879	0,999865

ČÁST D**Způsob výpočtu objemového množství etanolu**

a) výpočet objemového množství etanolu V_E (jednotka: m^3 nebo $L = dm^3$) při vážení roztoku etanolu a vody se provádí podle vzorce:

$$V_E = Z \cdot k_m$$

kde V_E je objemové množství etanolu při $20^\circ C$ v litrech

Z je zdánlivá hmotnost roztoku etanolu a vody zjištěná vážením na vzduchu (jednotka: kg)

k_m je převodní koeficient (jednotka: $dm^3/kg = L/kg$), který je vypočten podle vzorce:

$$k_m = \sigma_E \cdot \frac{10}{\rho_{20}} \cdot \left[1 + \rho_a \left(\frac{1}{\rho_{20}} - \frac{1}{\rho_Z} \right) \right]$$

kde σ_E je objemová koncentrace etanolu v roztoku etanolu a vody (jednotka: $\% = 0,01$)

ρ_{20} je hustota roztoku při teplotě $20^\circ C$ (jednotka: kg/m^3)

ρ_a je hustota vzduchu (jednotka: kg/m^3 , přijatá hodnota: $1,2 kg/m^3$)

ρ_Z je hustota závaží (jednotka: kg/m^3 , přijatá hodnota: $8\,000 kg/m^3$)

b) Výpočet objemového množství etanolu V_E (jednotka: m^3 nebo $L = dm^3$) při měření objemu roztoku etanolu a vody měřidlem objemu při teplotách od $-20^\circ C$ do $+40^\circ C$ se provádí podle vzorce:

$$V_E = V_t \cdot F_b \cdot k_v$$

kde V_E je objemové množství etanolu v litrech

V_t je zdánlivý objem čtený na měřidle objemu při teplotě měření t (jednotka: m^3 nebo $L = dm^3$)

F_b je korekční faktor na tepelnou roztažnost měřidla objemu (jednotka: 1)

k_v je převodní koeficient (jednotka: 1), který je vypočten podle vzorce:

$$k_v = \frac{\sigma_E}{100} \cdot \frac{\rho_t}{\rho_{20}}$$

kde σ_E je objemová koncentrace etanolu v roztoku etanolu a vody (jednotka: $\% = 0,01$)

ρ_t je hustota roztoku etanolu a vody při teplotě t (jednotka: kg/m^3)

ρ_{20} je hustota roztoku etanolu a vody při teplotě $20^\circ C$ (jednotka: kg/m^3)

Poznámka:

Hodnoty koeficientů vypočtené podle těchto vzorců jsou uvedeny v Úředních alkoholometrických tabulkách (část 3), vydaných Ministerstvem zemědělství ČR, Praha 1995.

**Druhy a minimální množství denaturačních prostředků
a účel použití denaturovaného lihu**

Poř. číslo	Denaturační prostředek	Množství nezředěného denaturačního prostředku		Účel použití denaturovaného lihu
		nejmenší obsah denaturačního prostředku v 1 l etanolu	nejmenší přídavek denaturačního prostředku na 1 m ³ etanolu při 20° C	
1	Denaturační směs pro obecně denaturovaný líh	7 ml	7 l	bez omezení
2	Benzin lékařský	10 ml	10 l	k laboratorním účelům k použití ve zdravotnictví a lékárnách a podnicích zajišťujících zásobování zdravotnických zařízení, včetně lékáren, k výrobě pektinu, léčiv a dezinfekčních roztoků
3	Benzin lékařský	20 ml	20 l	k technickému použití u zpracovatele lihu
4	Benzin technický	20 ml	20 l	k technickému použití u zpracovatele lihu
5	Petrolej	20 ml	20 l	k technickému použití u zpracovatele lihu
6	Toluen	20 ml	20 l	k technickému použití u zpracovatele lihu
7	Ajatin (chlorid benzalkonia)	10 g	10 kg	k maskérským účelům
8	Ajatin ve směsi s glycerinem	100 g (10 g ajatinu, 90 g glycerinu)	100 kg (10 kg ajatinu, 90 kg glycerinu)	k výrobě kosmetických přípravků
9	Aceton	50 ml	50 l	k výrobě čistých chemikálií, kovových vláken, katalyzátorů, elektronik, televizních obrazovek, polovodičů

Kvalitativní znaky jednotlivých druhů lihu

Druhy lihu	Etanol v % objemových nejméně	Metanol v g/la* nejvýše	Výšší alkoholy v mg/la* nejvýše	Aldehydy v mg/la* nejvýše	Fural v mg/la* nejvýše	Volné kyseliny jako kyselina octová v mg/la* nejvýše	Dusíkaté zísady jako metylamín v mg/la* nejvýše	Odparek sušeny 105° C v mg/la* nejvýše	Estery v mg/la* nejvýše	Ostatní znaky
Syntetický destilačně rafinovaný	95,7		50	50		10		10	25	
Syntetický bezvodý	99,7		250			50		30		Benzen a benzin nejvýše 0,1 % objemových. Dietyler nejvýše 0,1 % hmotnostních.
Syntetický technický	92,9					15		25		Dietyler nejvýše 4 g/la. Celkový obsah vyšších alkoholů a ostatních těkavých složek nejméně 5 g/la.
Sulfátový surový	95,0	40,0	400	500	0,1	40				

Příloha č. 4 k vyhlášce č. 141/1997 Sb.

Normy ztrát lihu

Poř. číslo	Druhy ztrát	Norma v %	Specifikace činnosti	Základ pro odpočet normy ztrát
1	Dopravní	0,25 0,30 0,60	doprava v cisternách* doprava v kovových sudech nebo v skleněných obalech doprava v dřevěných sudech	množství lihu vyskladněného podle dodacího listu; do základu nelze započítávat dodávky podle § 8 odst. 2 a 3 této vyhlášky
2	Manipulační	0,10 0,05 0,05	manipulace v zemědělských a ovocných lihovarech manipulace v jiných než zemědělských a ovocných lihovarech s výjimkou pěstitelských pálenic manipulace v likérkách a u ostatních zpracovatelů lihu	celkový příjem lihu bez počáteční zásoby a celkové vydání lihu bez konečné zásoby celkový příjem lihu bez počáteční zásoby a celkové vydání lihu bez konečné zásoby množství lihu obsaženého ve výrobcích, předaných na sklad výrobce lihovin a ostatních zpracovatelů lihu
3	Skladovací	0,10 0,20	skladování lihu, polotovarů a hotových výrobků před stočením v jiných než dřevěných nádobách skladování polotovarů a hotových výrobků v dřevěných nádobách před stočením	evidované množství lihu na zásobě výrobce a zpracovatele lihu a evidované množství lihu v zásobách státních hmotných rezerv k poslednímu dni kalendářního měsíce; do základu není dovoleno započítávat zásoby lihu a množství lihu v polotovarech a hotových výrobcích stočených do expedičních nebo spotřebitelských obalů
4	Stáčení	0,60 0,45 0,35	stáčení emulzních likérů všech druhů balení, stáčení ostatních lihovin a jiných výrobků obsahujících líh do obalů o obsahu menším než 0,1 litru stáčení konzumního lihu, lihovin, jiných výrobků obsahujících líh, do obalů o obsahu od 0,1 do 0,35 litru, s výjimkou emulzních likérů stáčení konzumního lihu, lihovin a jiných výrobků obsahujících líh do obalů větších než 0,35 litru, s výjimkou emulzních likérů	množství lihu, obsaženého ve stočených výrobcích, předaných na sklad lihovin a ostatních zpracovatelů lihu

Přílohač. 12.1

5	Při úpravách lihu	1,10	rafinace kvasného surového lihu, s výjimkou droždářského lihu	množství kvasného surového lihu, použitého k rafinaci
		4,00	rafinace kvasného surového droždářského lihu	množství kvasného surového droždářského lihu, použitého k rafinaci
		2,50	rafinace úkapů a dokapů	množství úkapů a dokapů, použitých k rafinaci
		1,50	dehydratace lihu	množství lihu použitého k odvodnění
		8,00	dehydratace lihu systémem MERCK	množství lihu použitého k odvodnění
		1,30	rektifikace ovocných a jiných destilátů	množství lihu v surovém destilátu při samostatné rektifikaci nebo množství lihu v destilátu při druhé rektifikaci **
		1,00	regenerace lihu z látek obsahujících lih	množství lihu obsaženého v látkách, použitých k regeneraci lihu***
6	Při zpracování lihu	1,00	výroba macerátů, digerátů, lihových perkolátů, výtahů a trestí, vyrobených macerací nebo digerací	za každý 1 kg bylin použitých podle technologického postupu na výrobu 100 l macerátu, digerátu nebo perkolátu, resp. 100 kg lihových výtahů nebo trestí
		1,30	výroba průtahavých destilátů	množství lihu použitého k výrobě průtahového destilátu
		1,50	stažení lihovin a ovocných a jiných destilátů (polotovaru) světlem nebo teplem nebo přirozené stažení v dřevěných soudcích o obsahu nejvýše 300 litrů	množství lihu v lihovinách a ovocných a jiných destilátech (polotovarech), u kterých bylo podle stanoveného technologického postupu provedeno stažení některou ze specifikovaných metod
		3,00	stažení lihovin a ovocných a jiných destilátů (polotovaru) jinými fyzikálními nebo chemickými metodami nebo vymrazování, při kterém byl oddělen vymražený podíl	množství lihovin a ovocných a jiných destilátů (polotovaru), u kterých bylo podle stanoveného technologického postupu provedeno umělé stažení některou z fyzikálních nebo chemických metod nebo u kterých byla provedena technologická úprava vymrazování podle stanoveného technologického postupu s následným oddělením vymraženého podílu
		1,80	výroba sladové whisky	množství lihu, obsaženého v polotovaru, určeném k výrobě sladové whisky
		0,90	výroba konzumního lihu 80 %	množství lihu, použitého k výrobě polotovaru konzumního lihu 80 %

Příloha č. 12.2

		1,00	filtrace lihu přes aktivní uhlí, karbonifikace a jiné fyzikální nebo chemické úpravy lihu	množství lihu, použitého k provedení technologickým postupem určené úpravě lihu některou ze specifikovaných metod
		3,60	čištění lihu bentonitem s následnou filtrací	množství lihu, u kterého bylo podle technologického postupu provedeno čištění bentonitem s následnou filtrací
		0,30	scelování destilátů	množství lihu, obsaženého v destilátech, u kterých byla provedena technologická úprava egalizace scelováním různých destilátů
		1,60	výroba emulzních likérů	množství lihu, použitého k výrobě emulzních likérů
		1,30	výroba lihovin, s výjimkou emulzních likérů, a výroba jiných výrobků obsahujících líh	množství lihu, použitého k výrobě lihovin, s výjimkou emulzních likérů, a množství lihu použitého k výrobě jiných výrobků obsahujících líh

Poznámka:

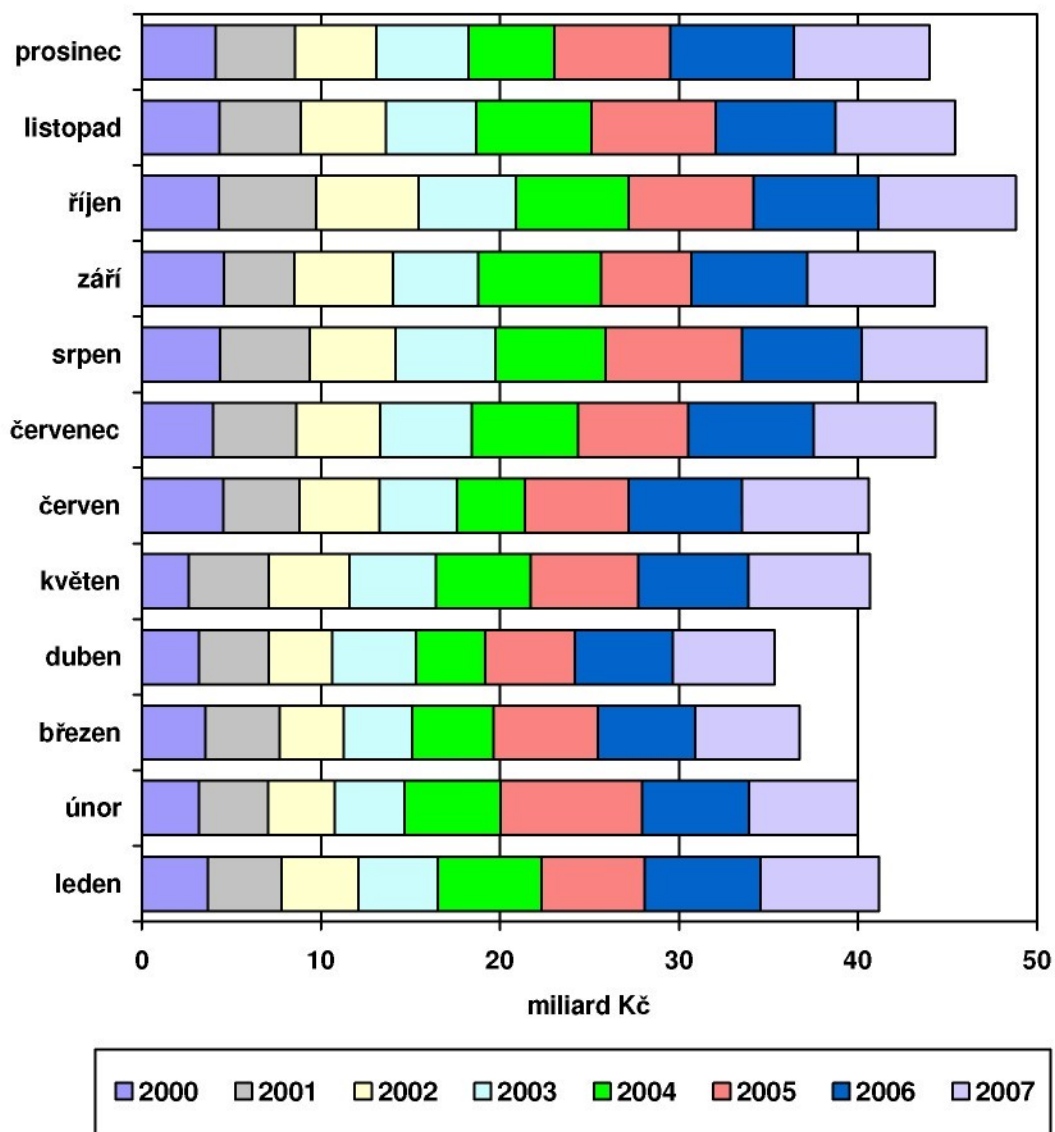
* Za ztráty do normy se pokládají i ztráty, ke kterým došlo při dopravě lihu po železnici v drážních cisternách a to nejvýše 2 %, pokud k těmto ztrátám došlo za okolností, specifikovaných v § 63 odst. 3 písm. b) vyhl. Min. dopravy č. 132/1964 Sb., o železničním přepravním řádu ve znění pozdějších předpisů, a pod podmínkou, že železniční cisterna, u které byla ztráta zjištěna, byla na všech vpustních a výpustních otvorech zabezpečena závěrami.

** Použití normy je vázáno na povolení Ministerstva financí podle § 8 odst. 1 zákona.

*** Použití normy je vázáno na povolení Ministerstva financí podle § 8 odst. 3 zákona.

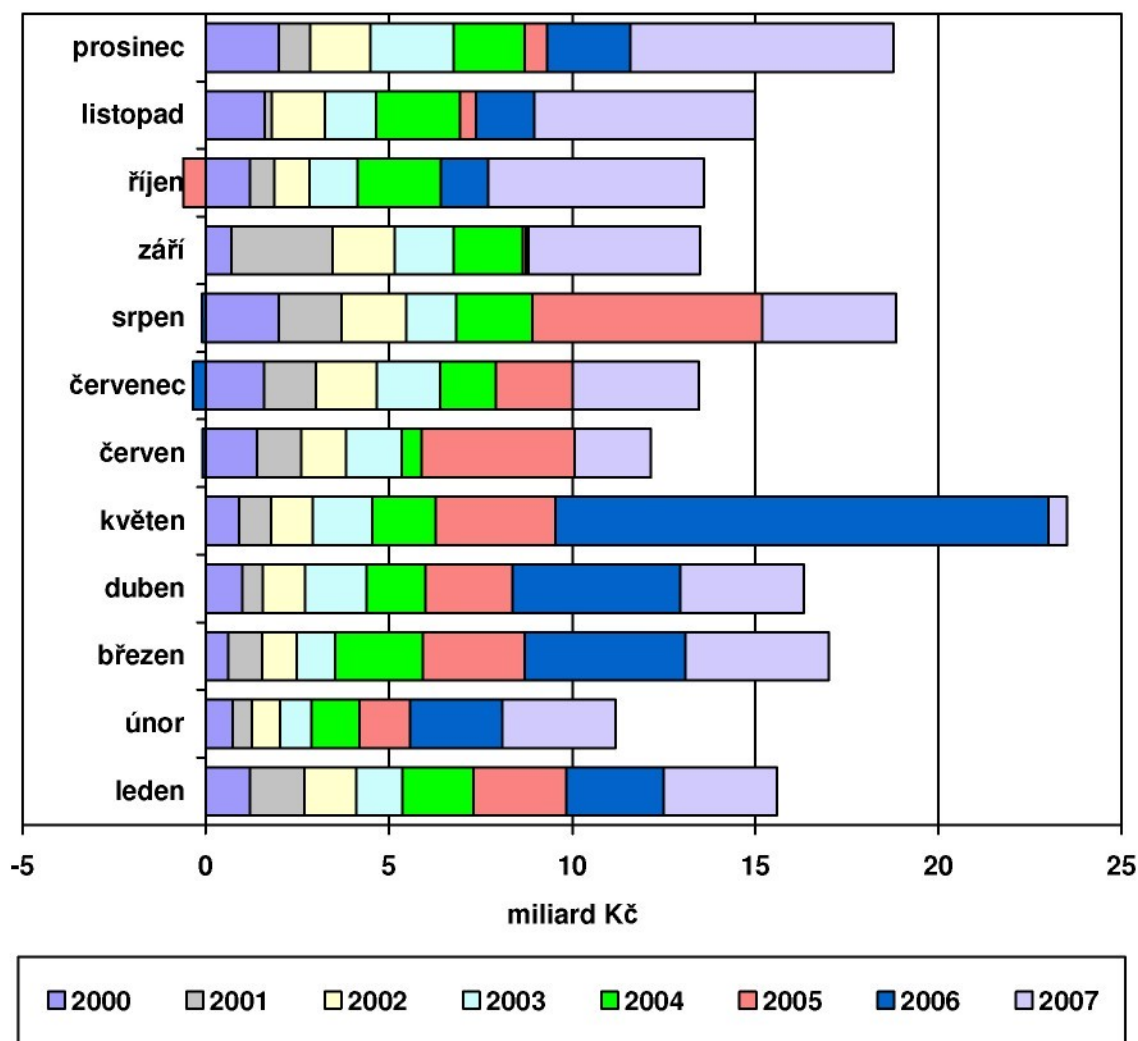
Příloha č. 13.

UPM a MO.



	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.	X.	XI.	XII.	Σ
2000	3,7	3,18	3,55	3,19	2,62	4,52	3,95	4,35	4,58	4,28	4,31	4,1	46,3
2001	4,1	3,84	4,14	3,91	4,47	4,27	4,67	5,05	3,94	5,43	4,56	4,46	52,8
2002	4,3	3,73	3,58	3,54	4,51	4,47	4,68	4,74	5,48	5,74	4,76	4,52	54,1
2003	4,444	3,899	3,839	4,669	4,804	4,307	5,107	5,615	4,758	5,424	5,058	5,166	57,1
2004	5,785	5,383	4,518	3,864	5,286	3,831	5,937	6,127	6,89	6,292	6,446	4,802	65,2
2005	5,753	7,902	5,82	4,992	6,033	5,784	6,176	7,619	5,041	6,971	6,889	6,44	75,4
2006	6,455	5,97	5,454	5,474	6,149	6,352	7,004	6,684	6,459	6,995	6,708	6,934	76,6
2007	6,599	6,078	5,799	5,695	6,81	7,041	6,779	6,973	7,143	7,677	6,68	7,554	80,8
Průměr:	5,142	4,998	4,588	4,417	5,085	5,072	5,538	5,895	5,536	6,101	5,676	5,497	

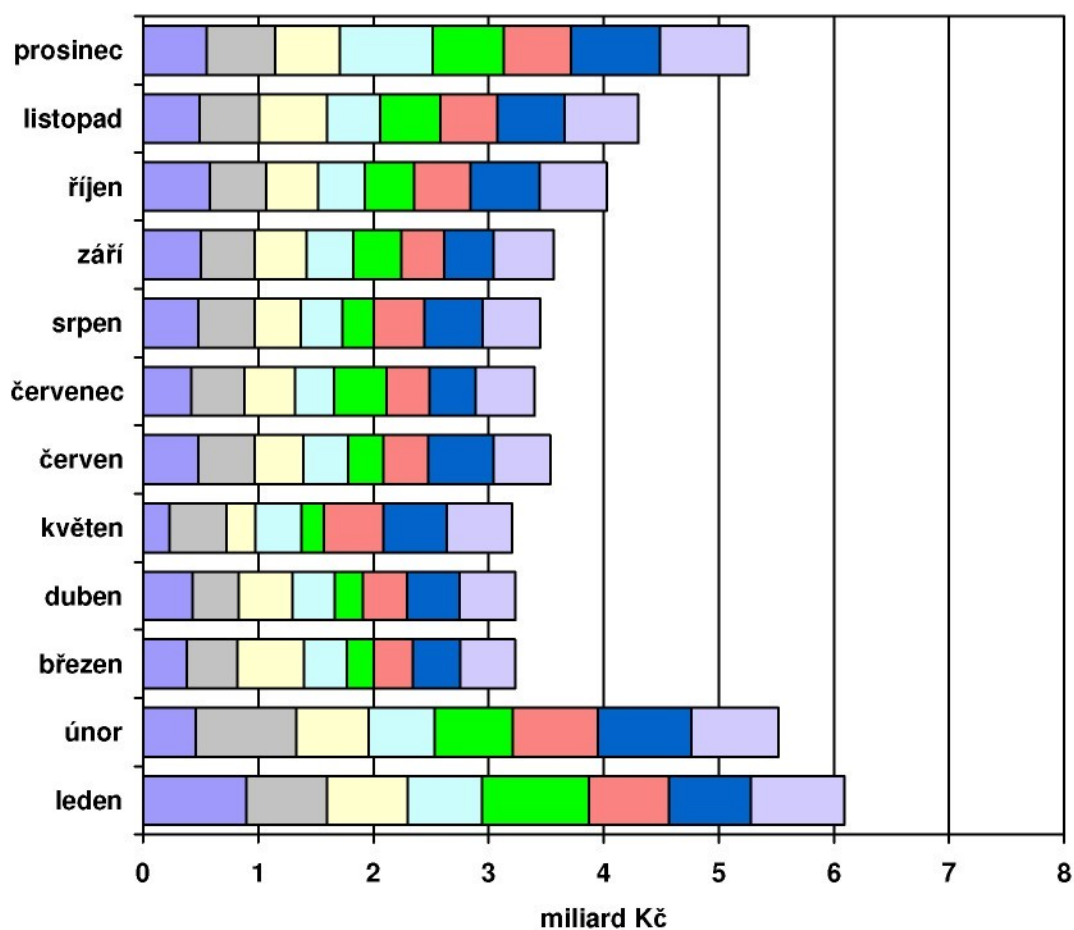
Tabákové výrobky.



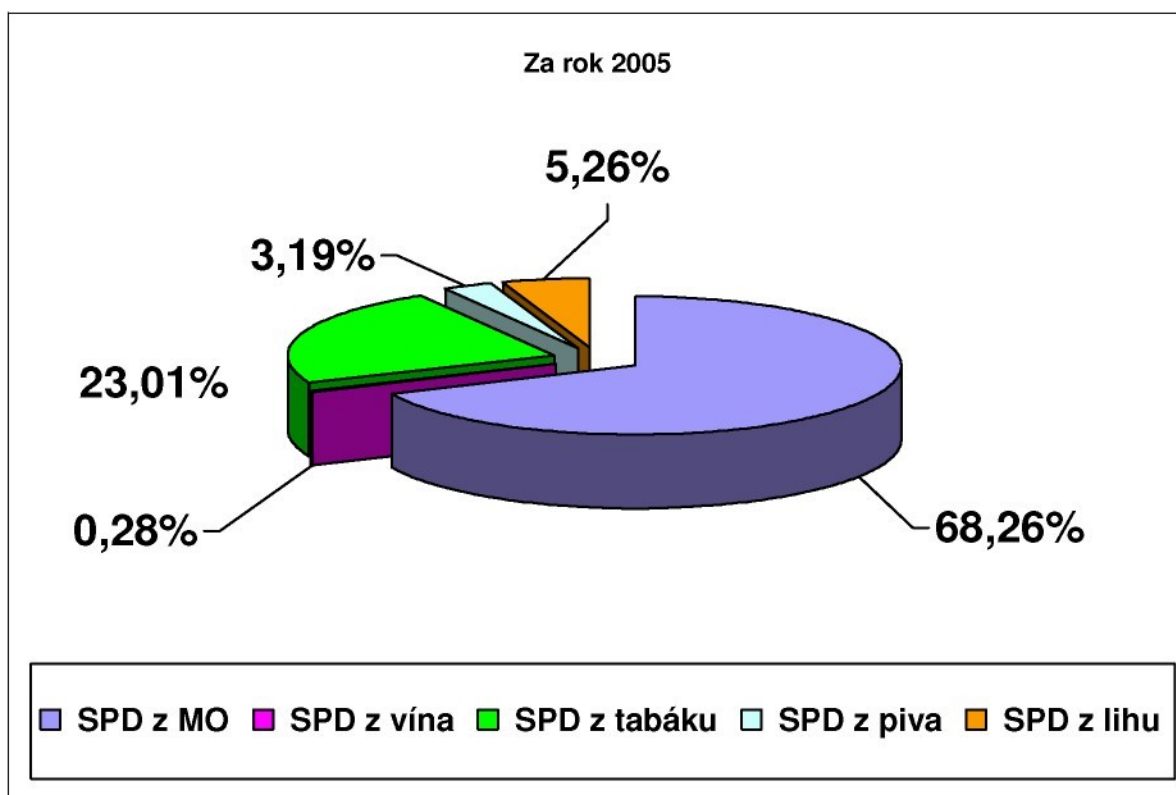
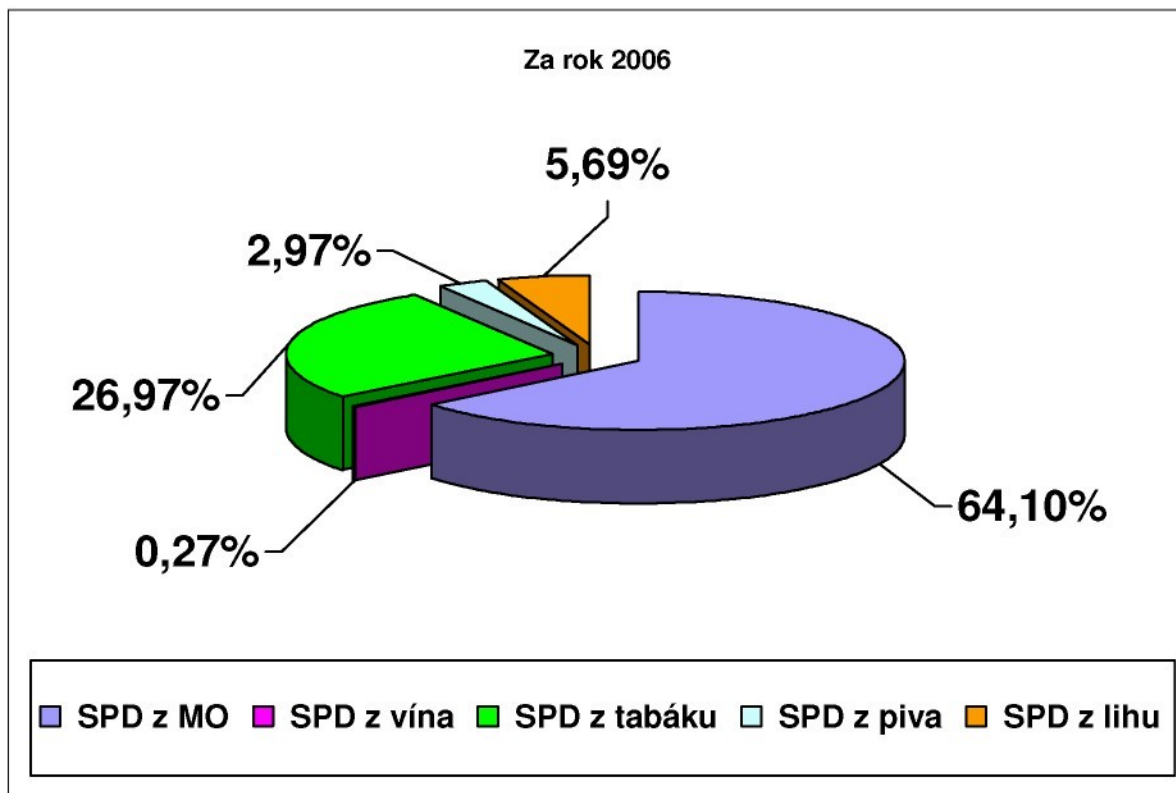
	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.	X.	XI.	XII.	Σ
2000	1,2	0,74	0,61	1,01	0,91	1,4	1,58	2	0,69	1,21	1,61	2	14,96
2001	1,5	0,52	0,93	0,54	0,87	1,2	1,44	1,71	2,78	0,65	0,2	0,85	13,19
2002	1,4	0,77	0,93	1,16	1,13	1,23	1,66	1,77	1,68	0,97	1,43	1,65	15,78
2003	1,273	0,857	1,063	1,669	1,636	1,521	1,713	1,352	1,605	1,321	1,411	2,256	17,68
2004	1,929	1,31	2,393	1,623	1,735	0,538	1,536	2,086	1,89	2,266	2,282	1,936	21,52
2005	2,543	1,383	2,783	2,373	3,265	4,178	2,074	6,282	0,1	-0,615	0,44	0,622	25,43
2006	2,652	2,521	4,39	4,573	13,453	-0,089	-0,359	-0,106	0,063	1,295	1,578	2,276	32,25
2007	3,094	3,09	3,91	3,379	0,519	2,087	3,464	3,656	4,687	5,877	6,052	7,182	47,00
Průměr:	1,95	1,40	2,13	2,04	2,94	1,51	1,64	2,34	1,69	1,62	1,88	2,35	

Příloha č. 15.

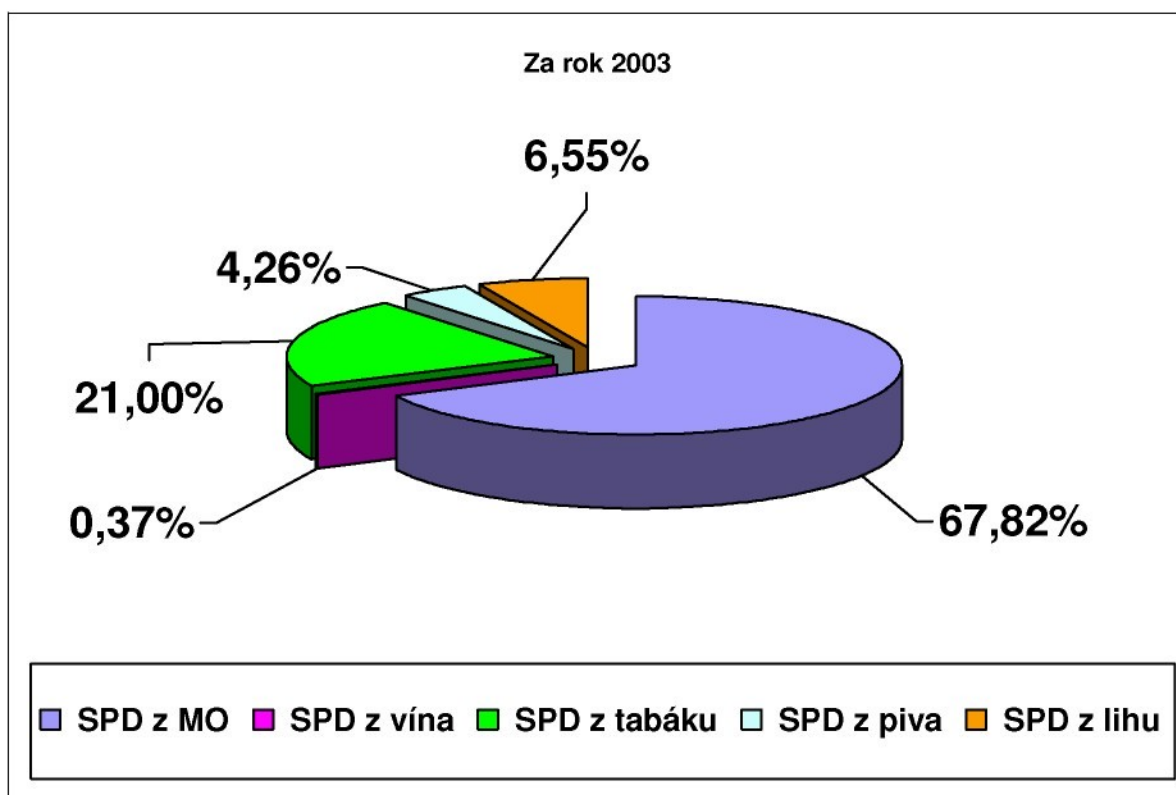
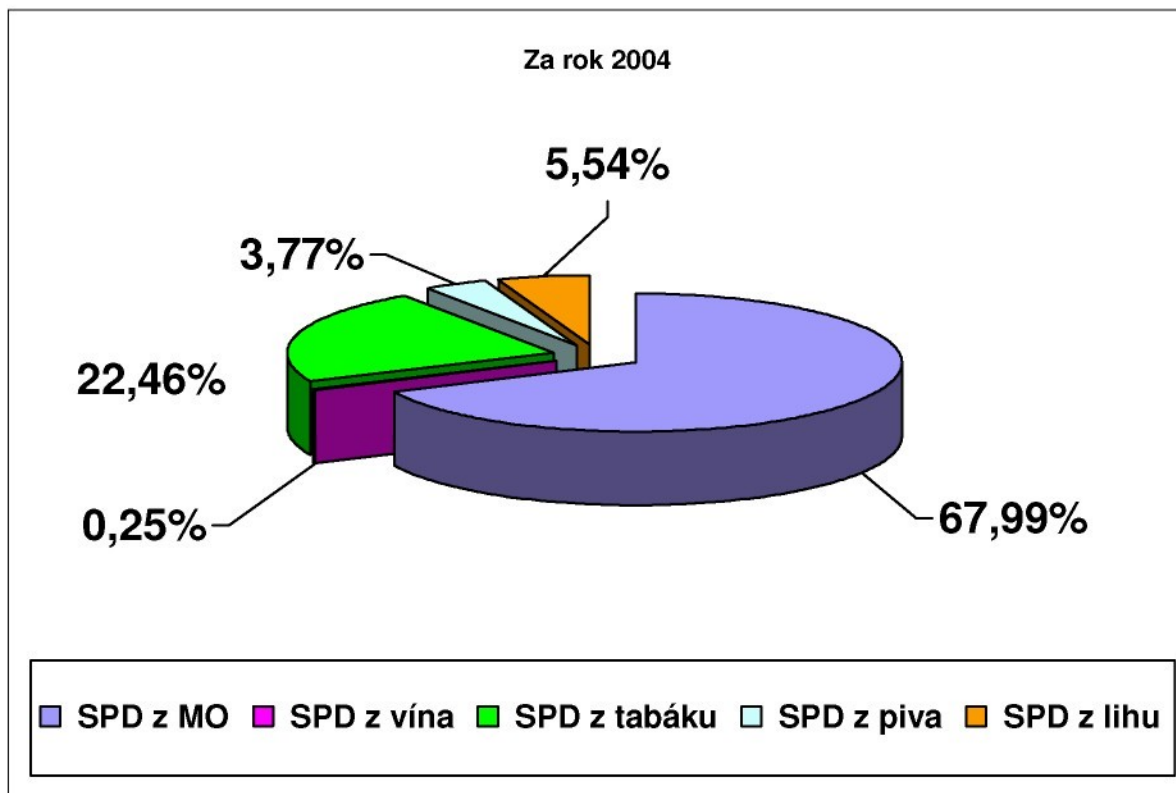
Lih.



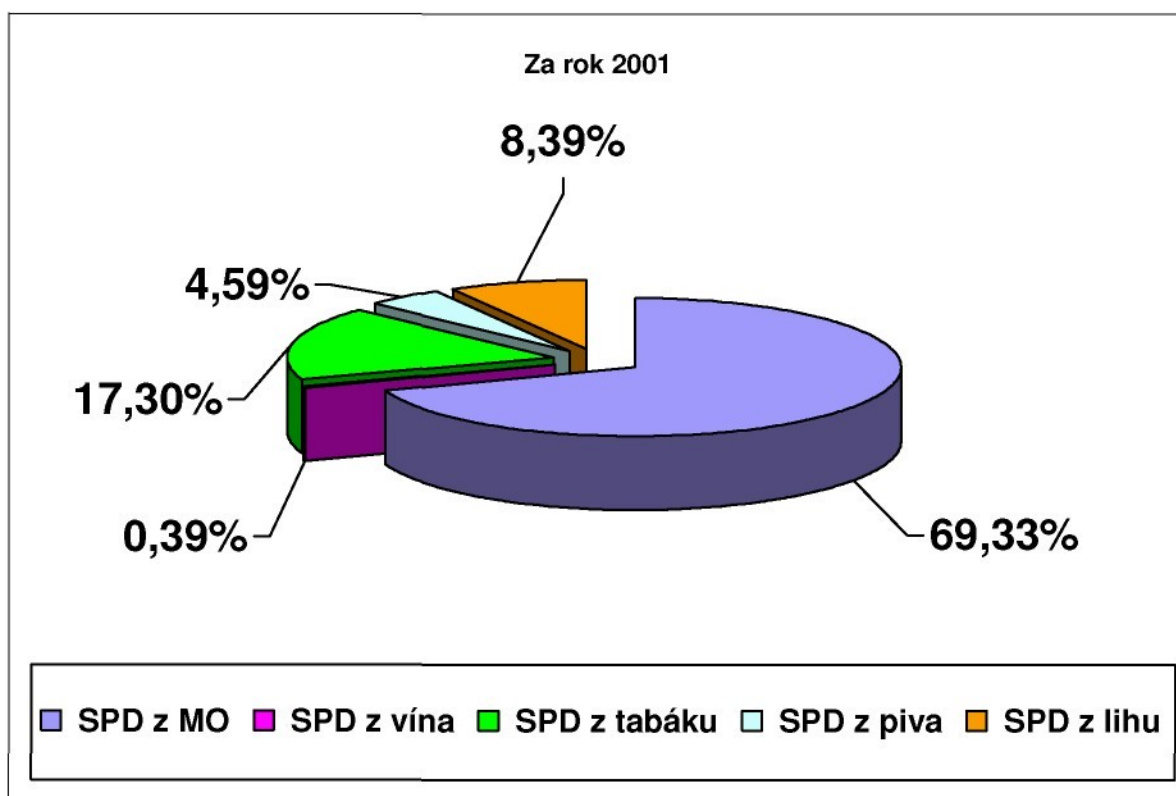
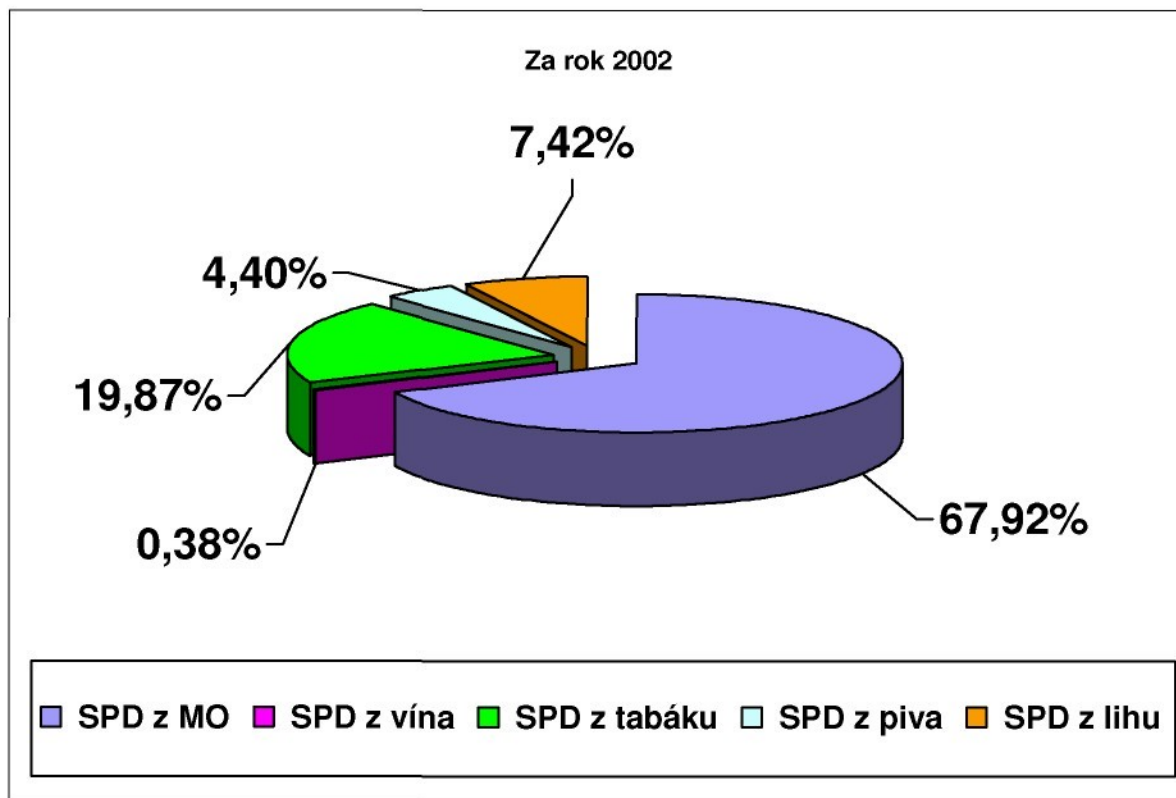
	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.	X.	XI.	XII.	Σ
2000	0,9	0,46	0,38	0,43	0,23	0,48	0,42	0,48	0,5	0,58	0,49	0,55	5,90
2001	0,7	0,87	0,44	0,4	0,5	0,49	0,46	0,49	0,47	0,49	0,52	0,6	6,43
2002	0,7	0,63	0,58	0,47	0,25	0,42	0,44	0,4	0,45	0,45	0,59	0,56	5,94
2003	0,642	0,571	0,37	0,364	0,397	0,39	0,338	0,364	0,404	0,409	0,459	0,806	5,51
2004	0,929	0,68	0,237	0,245	0,195	0,308	0,455	0,268	0,421	0,426	0,521	0,619	5,30
2005	0,697	0,739	0,339	0,385	0,517	0,385	0,377	0,439	0,371	0,488	0,496	0,58	5,81
2006	0,709	0,815	0,409	0,453	0,548	0,57	0,398	0,507	0,43	0,602	0,584	0,774	6,80
2007	0,813	0,757	0,477	0,49	0,569	0,495	0,515	0,499	0,521	0,582	0,639	0,767	7,12
Průměr:	0,761	0,690	0,404	0,405	0,401	0,442	0,425	0,431	0,446	0,503	0,537	0,657	

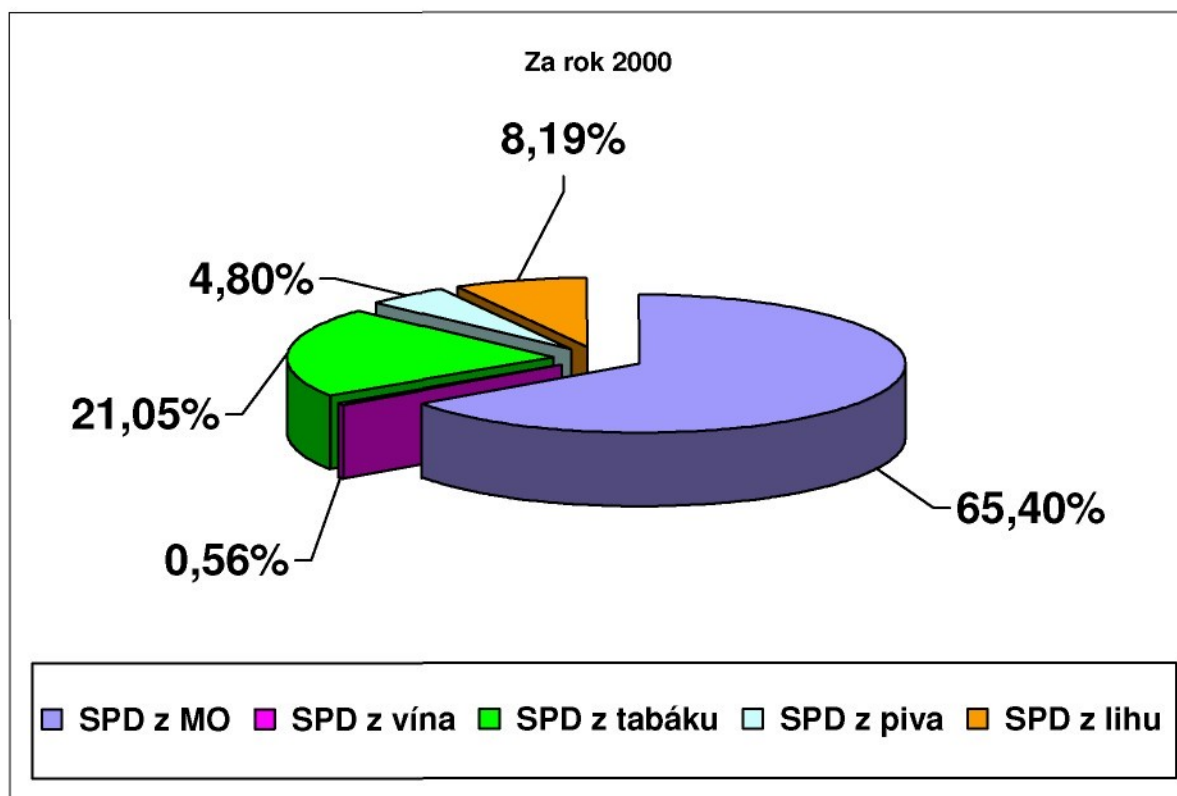


Příloha č. 17.

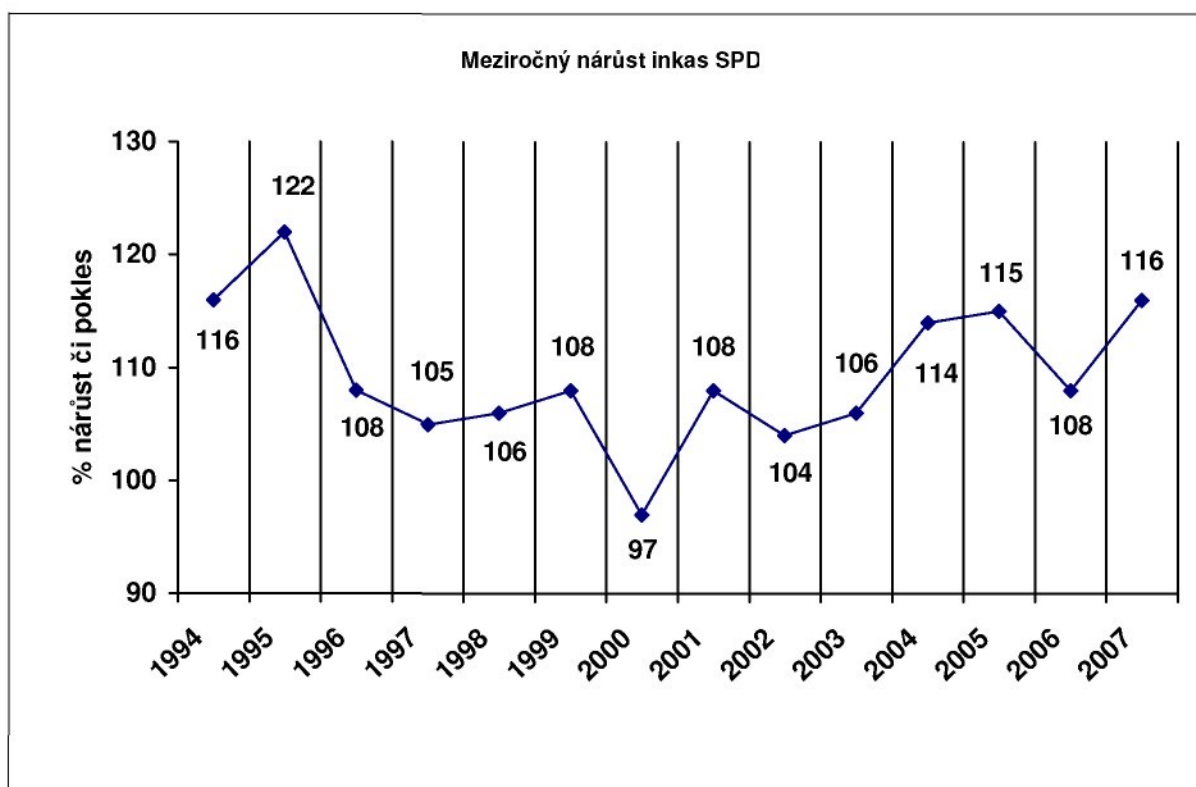
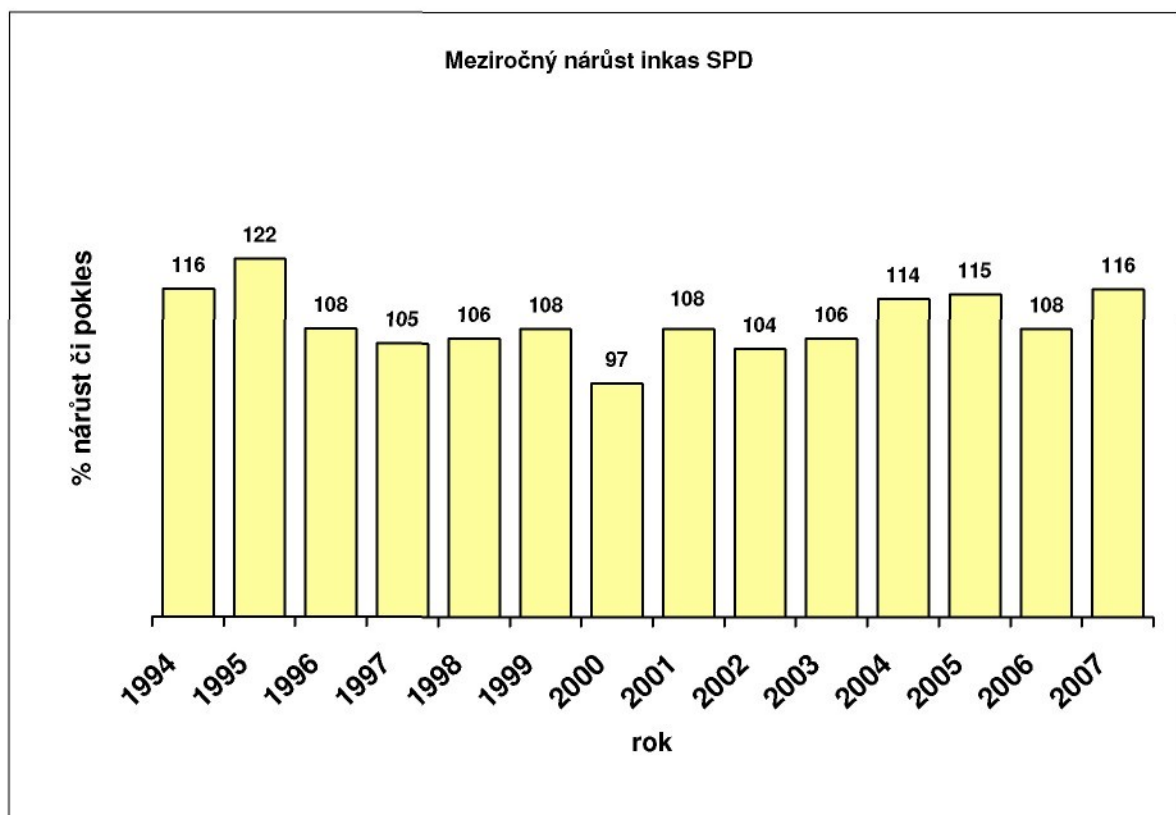


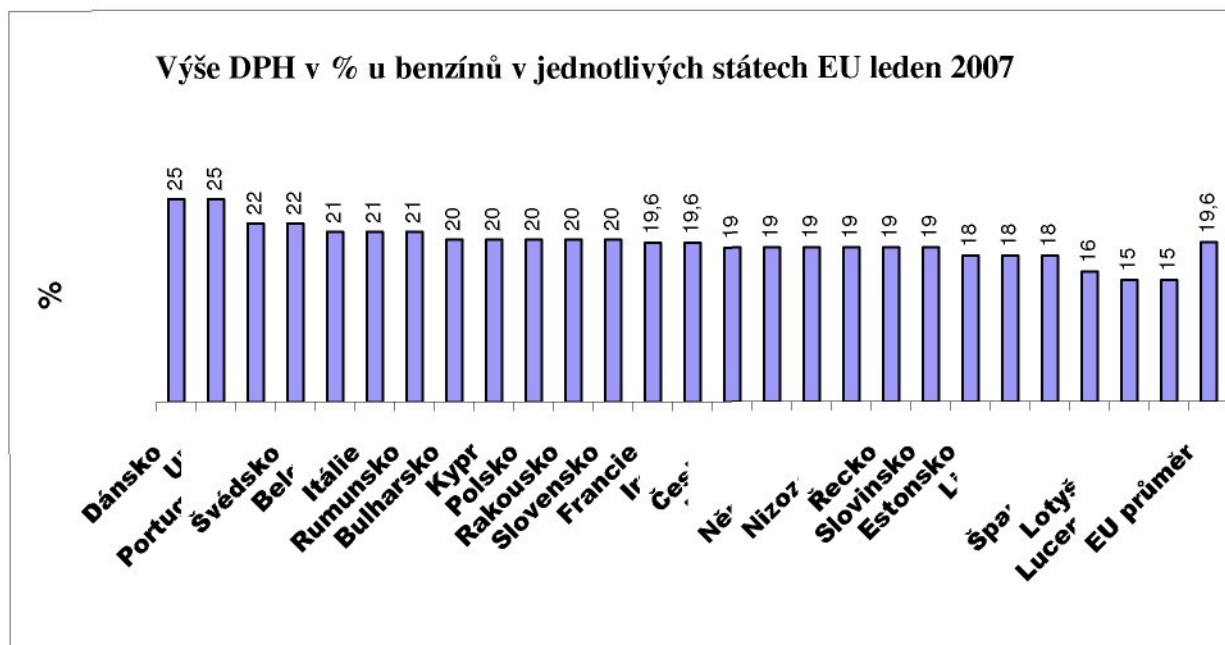
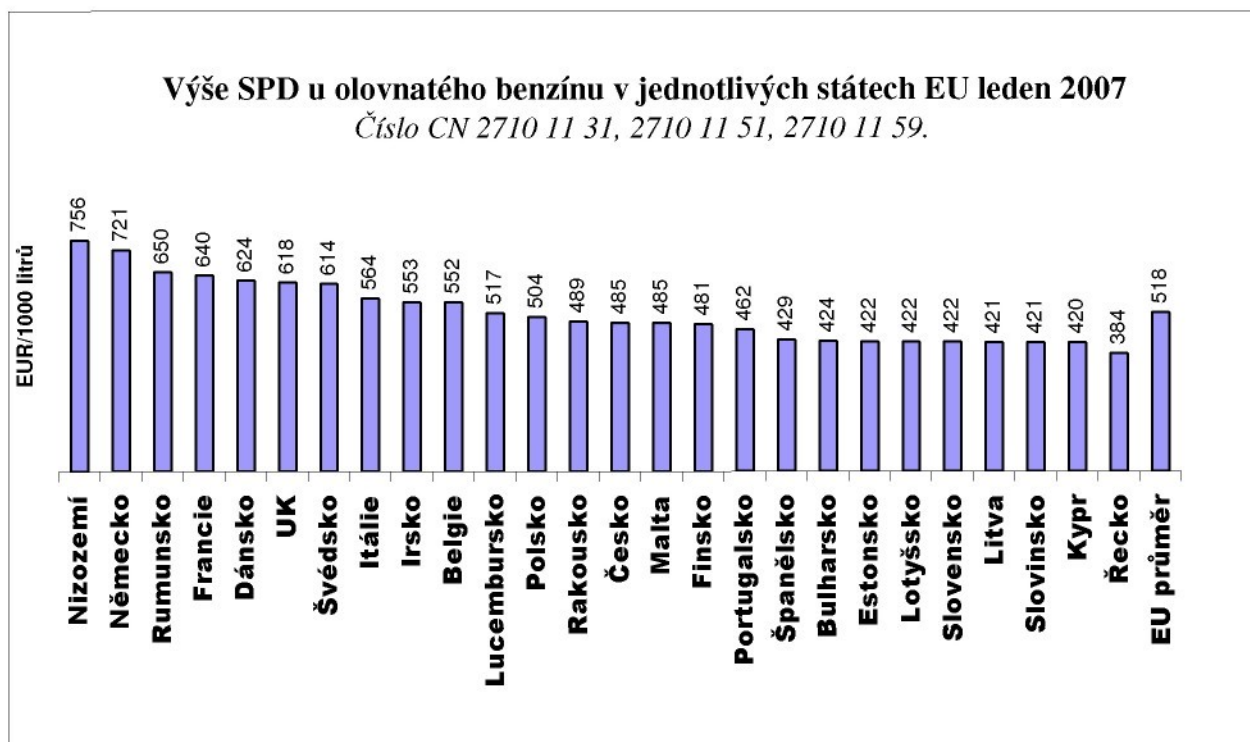
Příloha č. 18.

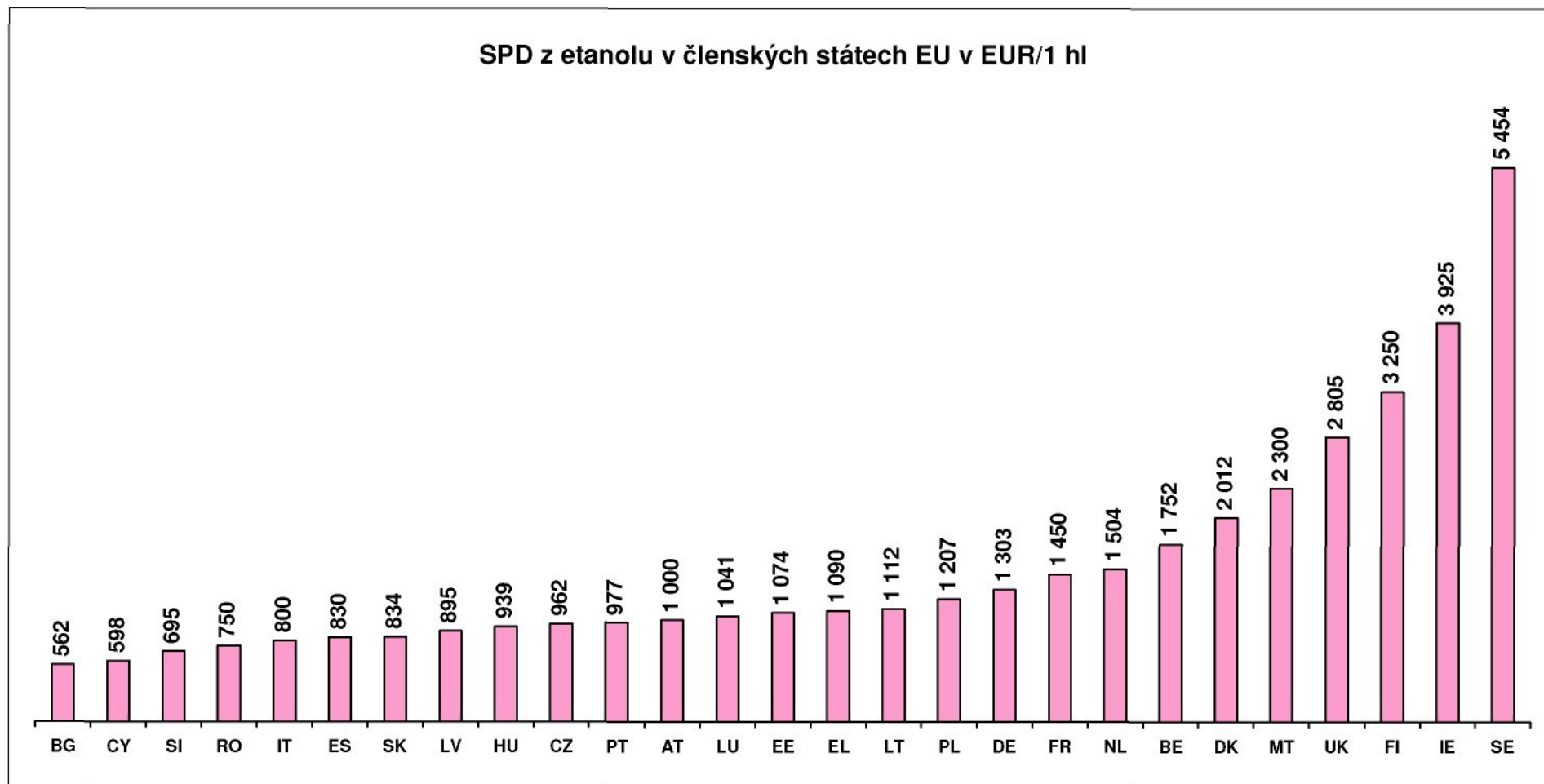




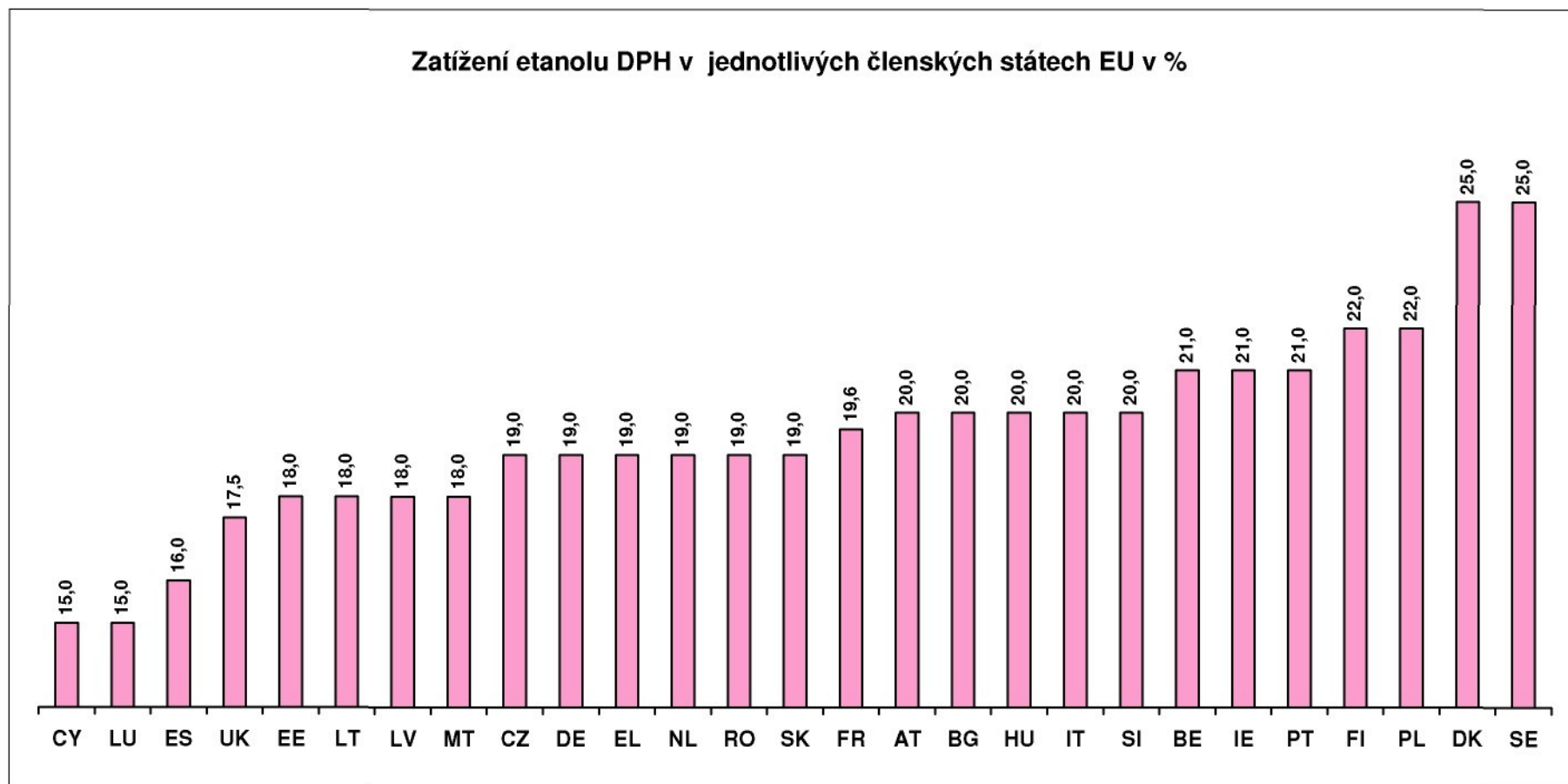
Příloha č. 20.







Minimální sazba SPD stanovená EU je 550 EUR za hektolitr čistého alkoholu.



USA - spotřební daň (excise tax)	
Předmět daně	Výše
daň sdruženého fondu úniku z podzemních palivových nádrží	0,1 centu na galon (c/gal)
speciální paliva	propan – 13,6 c/gal tekutý zemní plyn – 11,9 c/gal methanol – 9,15 c/gal
tabák a cigarety	daň se pohybuje v různých státech, např. v DC = 65 c na krabičku, v průměru 34 c na krabičku
vakcíny	75 c na dózu
motorová paliva	daň se pohybuje v různých státech, např. v DC = 20 % z prodejní ceny benzínu a 20 % u nafty, v průměru se u obou druhů paliva pohybují kolem 20 %
daň z prodeje piva	daň se pohybuje v různých státech, např. v DC = 9 c/gal, v průměru 30 c/gal
daň z prodeje vína	daň se pohybuje v různých státech, např. v DC = 30 c/gal, v průměru 60 c/gal
daň z prodeje alkoholu	daň se pohybuje v různých státech, např. v DC = 1,5 USD/gal, v průměru 4 USD/gal, v některých státech má stát monopol na prodej a distribuci alkoholu

