



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Změny daní ze spotřeby v členských státech EU v souvislosti s harmonizačním procesem

Vypracovala: Bc. Denisa Plachá
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Denisa PLACHÁ**

Osobní číslo: **E17504**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Změny daní ze spotřeby v členských státech EU v souvislosti s harmonizačním procesem**

Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl:

Prostřednictvím vybraných ukazatelů zjistit, zda vlivem harmonizačních procesů v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní dochází k přibližování členských států EU v oblasti zdanění spotřeby.

Rámcová osnova:

Úvod.

1. Harmonizace daní ze spotřeby v EU.
2. Ukazatele daně z přidané hodnoty v členských státech.
3. Ukazatele spotřebních daní v členských státech.
4. Metodika stanovení podobnosti členských států.
5. Vymezení skupin podobných států.
6. Identifikace odlišností mezi skupinami států.

Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

European Commission: Taxation and Customs Union. (on line). Dostupné:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/home_en.

Eurostat databáze. (on line).


Kubátová, K. (2015). Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer.

Nerudová, D. (2014). Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi Wolters Kluwer.

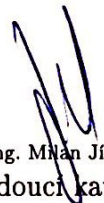
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **1. února 2018**

Termín odevzdání diplomové práce: **13. dubna 2019**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. února 2018

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne:.....

.....

Bc. Denisa Plachá

PODĚKOVÁNÍ

Chtěla bych poděkovat především své vedoucí práce paní Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za odborné vedení, její čas, laskavý přístup a užitečné rady, které mi věnovala po celou dobu psaní diplomové práce. Cennou radou pro mě byla nejen její pomoc při orientaci v databázích Eurostatu, ale také osobní zkušenosti se shlukovou analýzou. Dále bych chtěla poděkovat mé rodině a přátelům za podporu při studiu.

Obsah

1	ÚVOD.....	3
	Teoretická část.....	5
2	EVROPSKÝ VNITŘNÍ TRH.....	5
2.1	Mezinárodní daňová spolupráce	6
2.1.1	Daňová koordinace	7
2.1.2	Daňová aproximace	8
2.1.3	Daňová harmonizace.....	8
2.1.4	Daňová konkurence	10
2.2	Ukazatele sloužící k porovnání daňových systémů	10
2.2.1	Daňová kvóta	10
2.2.2	Daňový mix.....	11
3	SPOTŘEBNÍ DANĚ.....	13
3.1	Spotřební daně v České Republice a jejich charakteristika	13
3.2	Harmonizace spotřebních daní	15
3.2.1	Spotřební daně z minerálních olejů	16
3.2.2	Spotřební daně z lihu, piva, vína a meziproductů.....	17
3.2.3	Spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků	20
4	DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	23
4.1	DPH v České republice	23
4.2	Harmonizace daně z přidané hodnoty	25
4.2.1	DPH dle Evropské Unie.....	26
5	METODIKA	28
5.1	Metoda shlukové analýza	28
5.2	Vybrané ukazatele daňového zatížení	30
5.2.1	Ukazatele spotřebních daní.....	30

5.2.2	Ukazatele DPH	31
	Praktická část	32
6	SHLUKOVÁ ANALÝZA	32
6.1	Shluková analýza spotřebních daní	33
6.1.1	Shlukovací proces v roce 2000	33
6.1.2	Shlukovací proces v roce 2017	35
6.1.3	Komparace shlukovacích procesů v závislosti na spotřebních daních v letech 2000 a 2017	37
6.2	Shluková analýza DPH	40
6.2.1	Shlukovací proces v roce 2000	40
6.2.2	Shlukovací proces v roce 2017	42
6.2.3	Komparace shlukovacích procesů v závislosti na DPH v letech 2000 a 2017.....	44
6.3	Shrnutí výsledků shlukové analýzy	46
7	ZÁVĚR	50
I.	Summary	52
II.	Seznam použitých zdrojů	53
III.	Seznam tabulek, schémat a obrázků	56
IV.	Seznam příloh	57
V.	Přílohy	58

1 ÚVOD

Na úvod bych ráda přiblížila téma své diplomové práce. Daně jako takové mají podobně dlouhou historii jako stát sám. Ať už byl u moci kdokoliv, vždy vznikala potřeba hradit určité potřeby státu, a tak stát začal určovat kdo a jakou výší bude přispívat do státní pokladny.

Daně ze spotřeby jsou všeobecného nebo selektivního charakteru. Nejsou tedy ukládány plošně, ale pouze na vybrané komodity. Diplomová práce se zabývá především daní z přidané hodnoty a spotřebními daněmi, kterými jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabáku a tabákových výrobků. Spotřební daň byla uvalena právě na tyto komodity z několika důvodů. Jedním z nich je, že dané komodity nejsou šetrné k životnímu prostředí nebo ohrožují zdraví člověka, stát chtěl zdaněním docílit omezení spotřeby. Dalším důvodem je nízká cenová a důchodová elasticita poptávky, což znamená stabilní příjem do veřejných rozpočtů.

Daň z přidané hodnoty je v dnešní době jednou z nejvyužívanějších daní. Jedná se o daň nepřímou, kterou lidé snášejí lépe a nevnímají ji tolik jako například daně přímé, i přesto že se týká nás všech. Daň z přidané hodnoty představuje jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Principem je odvedení daně z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z přidané hodnoty zboží nebo služeb. Od ledna 2015 platí v České republice tři sazby DPH, a sice základní sazba 21 % a dvě snížené sazby 15 % a 10 %. Druhá snížená sazba je uvalena například na léky, tištěné knihy a dětskou výživu.

V České republice byly spotřební daně i daň z přidané hodnoty zavedeny v roce 1993 při velké daňové reformě. Daň z přidané hodnoty tak nahradila do té doby fungující daň z obratu. I přesto, že v tu dobu nebyla Česká republika členem Evropské unie, přijala takový systém daní ze spotřeby, který byl plně slučitelný s harmonizovaným systémem členských států Evropské unie.

Dne 1. 5. 2004 Česká republika vstoupila do Evropské unie. To znamená, že musela začít brát v potaz Smlouvu o Evropské unii a další právní předpisy, např. v podobě nařízení, směrnic a rozhodnutí, které jsou upřednostňovány před vnitrostátními právními předpisy. Jedním z cílů Evropské unie je vytvoření jednotného trhu. Díky jednotnému trhu lze dosáhnout volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. V souvislosti s vnitřním trhem bylo zapotřebí upravit některé z daňových otázek, kterými se diplomová práce také zabývá.

K dnešnímu dni Evropskou unii tvoří 28 členských států, kterými jsou Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Irsko, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Spojené království, Španělsko a Švédsko. Přesto, že se nyní intenzivně řeší otázka brexitu, v současné době je Spojené království stále plnoprávným členem Evropské unie.

Cílem diplomové práce je prostřednictvím vybraných ukazatelů zjistit, zda vlivem harmonizačních procesů v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní dochází k přibližování členských států EU v oblasti zdanění spotřeby.

Teoretická část

2 EVROPSKÝ VNITŘNÍ TRH

Vnitřní trh je také znám pod pojmem jednotný trh Evropské unie. Lidem a firmám dává možnost se neomezeně pohybovat a obchodovat na území 28 států. Občané mají právo pracovat, studovat nebo trávit důchod v libovolné zemi EU. Spotřebitelům se dostává širší nabídky zboží a ochrany při nákupech doma, v zahraničí nebo online. Firmy mohou snadněji podnikat a obchodovat přes hranice a dostat se tak na světový trh.

Základem jednotného trhu je volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu, což je označováno jako „čtyři svobody“, které jsou součástí Smlouvy o Evropské unii. Tato smlouva zmocňuje orgány EU k přijímání zákonů v podobě nařízení, směrnic a rozhodnutí, jež jsou upřednostňovány před vnitrostátními právními předpisy a jsou závazné pro orgány jednotlivých států (Evropská komise, 2014). Daňová politika sleduje zejména tři hlavní cíle, a sice bezproblémové fungování jednotného trhu, stabilitu daňové kapacity členských zemí a podporu růstu zaměstnanosti (Lacina & kol., 2007).

K vytvoření jednotného trhu se muselo odstranit mnoho technických, právních a administrativních překážek, které omezovaly volný obchod a pohyb mezi členskými státy EU. Ovšem dodnes existují mnohé přetrvávající překážky, zejména v oblastech, kde je integrační proces složitější. Za takové překážky lze považovat odlišné daňové systémy jednotlivých států, oddělené vnitrostátní trhy v odvětvích finančních služeb, energetiky a dopravy, rozdílný rozvoj elektronického obchodování mezi členskými státy a dále například odlišná pravidla pro uznávání odborných kvalifikací (EU, 2018).

Evropský vnitřní trh představuje výsledek přibližně čtyřicetiletého systematického úsilí, a sice téměř jediný dokončený projekt evropské integrace v ekonomické oblasti (Zahradník, 2003). V současnosti je jednotný vnitřní trh hospodářstvím s největším HDP na světě, přibližně 500 milionů spotřebitelů, 20 milionů firem, 28 členských států, největšího světového vývozce a dovozce potravin a krmiv (Evropská komise, 2014).

V souvislosti se vznikem jednotného vnitřního trhu, bylo potřeba řešení některých daňových otázek, především v souvislosti s faktem odstranění hraničních kontrol uvnitř většiny zemí Evropského společenství, a to počínaje lednem 1993 (Zahradník, 2003). Se zrušením kontrol zboží při přechodu vnitřních hranic uvnitř Unie souvisí změny daňových systémů členských států, které tímto musí daňově postihnout vyvážené a dovážené zboží mimo tento přechod. Z daňového hlediska musí být tedy zacházeno stejně jak se

zbožím, které přechází hranice, tak se zbožím, které hranice nepřechází (Týč, 2010). Ukončení hraničních kontrol vyvolalo další krok, týkající se harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty a později také harmonizace struktury a sazby spotřebních daní (Zahradník, 2003).

2.1 Mezinárodní daňová spolupráce

V druhé polovině 20. století docházelo k přechodu od regionálních trhů k celosvětovému, což bylo považováno za nástup globalizace (Široký, 2012). Jednotlivé ekonomiky byly ovlivňovány změnami, které probíhaly v jiných zemích. Největší vliv měly změny vnějších podmínek na vývoj menších zemí (Sojka & Konečný, 1996). Začalo docházet ke vzniku nadnárodních společností, k značnému pohybu v mezinárodním obchodě a tím k přesunu kapitálu. Tyto pohyby způsobily střet různých daňových systémů.

Země, mající vlastní daňové systémy, které jsou odvozené od jejich národních tradic, náboženství, přírodních podmínek, politiky a zvyklostí, musejí při zvyšování objemu mezinárodního obchodu brát v potaz a reagovat na daňové systémy svých obchodních partnerů. Z důvodů omezení daňových úniků, a tím ovlivnění daňových příjmů vlád, musí v daňové oblasti docházet k vládní spolupráci. Ke spolupráci vlád by mělo docházet zejména v okamžiku, kdy multinacionální korporace mají dceřiné společnosti v několika zemích, kdy více a více tuzemců pracuje v zahraničí a kdy mezi státy obíhá stále více komodit. Ke sblížení daňových systémů jednotlivých zemí může být tato vládní spolupráce prvním krokem (Široký, 2012).

Mezinárodní spolupráci v daňové oblasti Široký (2012) rozdělil podle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů na daňovou koordinaci, daňovou aproximaci a daňovou harmonizaci se třemi fázemi.

Obrázek 1: Formy mezinárodní daňové spolupráce



Zdroj: podle Širokého (2012)

2.1.1 Daňová koordinace

Daňovou koordinací se rozumí vzájemné sladování daňových soustav mezi zeměmi. Upozorňuje na klíčové oblasti škodlivé daňové konkurence a bilaterální smluvní vztahy zúčastněných zemí. Poukazuje také na nutnost vzájemné informovanosti států o příjmech jejich rezidentů v jiné zemi. Daňová koordinace je často prezentována jako předstupeň daňové harmonizace (Žák & kol., 2002). Spolupráce na mezinárodní úrovni v oblasti daňových správ a výměny informací může mimo jiné také omezit daňové úniky (Vančurová & Láchová, 2016).

Daňová koordinace neprobíhá pouze v Evropské unii, ale také v rámci mezinárodních organizací, jako je například OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj). V OECD se koordinace daní soustředí na dvě vzájemně se prolínající oblasti, a sice na smlouvu o zamezení dvojího zdanění a na seznam daňových rájů světa a boj proti nim. To se ovšem týká především přímých daní (Kubátová, 2015).

2.1.2 Daňová aproximace

Daňová aproximace představuje proces přibližování daňových sazeb členských zemí, který většinou probíhá stanovením minimálních a maximálních daňových sazeb. Zavedení jednotné sazby není jejím cílem (Lacina & kol., 2007).

2.1.3 Daňová harmonizace

Již od vzniku Evropské unie byla daňová politika poměrně citlivou položkou společných jednání. Jedním z důvodů bylo, že velmi významně ovlivňuje příjmy státních rozpočtů zemí. Proto jsou ustanovení týkající se nepřímých a přímých daní zakotvena již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957. Smlouva zmiňuje i nutnost harmonizace nepřímých daní, a to daně z přidané hodnoty i spotřebních daní (Janák, 2018).

Legislativním základem pro harmonizaci fiskální a daňové politiky byla Římská smlouva. Předmětem harmonizace byly nepřímé daně a daň z přidané hodnoty, které byly nutnou podmínkou pro uchazeče o vstup do Evropského společenství, respektive do Evropské unie (Zahradník, 2003).

Pojmem daňová harmonizace se rozumí proces sblížení daňových soustav členských států na základě společných pravidel. Harmonizace se nemusí týkat pouze konstrukce daní, ale i jejich administrativy (Široký, 2012). Harmonizační proces může dostat třech fází, přičemž není pravidlo, že musí projít všemi fázemi. V první fázi dochází k určení daně, která by měla být harmonizována. Ve druhé fázi nastává harmonizace daňového základu a ve třetí fázi harmonizace daňové sazby (Nerudová, 2014).

V souvislosti s aplikací daní, daňovými základy, daňovými sazbami a způsobem daňové administrativy rozlišuje Nerudová (2014) daňovou harmonizaci na tyto úrovně:

- **Rozdílné daně ve všech zemích.** V této situaci lze mluvit o tom, že harmonizace neexistuje, nebo existuje mírná harmonizace.
- **Některé daně národní, některé daně společné.** Situace známá pod pojmem dílčí harmonizace.
- **Shodné daně ve všech zemích.** V této situaci ještě záleží na tom, zda jsou shodné i daňové základy a daňové sazby (viz. obrázek č. 2).

Obrázek 577: Úroveň harmonizace - stejné daně ve všech zemích



Zdroj: podle Nerudové (2014)

Harmonizační proces v oblasti daní je úzce spojen s ekonomickou integrací Evropských společenství. Ekonomická integrace zvyšovala potřebu sjednocování národních daňových systémů, ovšem se zvýšeným harmonizačním úsilím rostla také obtížnost implementace různých opatření do národních daňových soustav. V průběhu procesu se snaha o dosažení celkové harmonizace, tedy strukturální harmonizace a harmonizace sazeb, ukázala jako téměř nemožná. Z toho důvodu došlo k přehodnocení a daňová harmonizace dál měla sloužit pouze jako nástroj k dosažení fungujícího jednotného vnitřního trhu. Harmonizace se tedy uchýlila hlavně do oblastí, které ovlivňovaly vytváření jednotného trhu, a sice do oblasti nepřímého zdanění. Konkrétně se jednalo o oblast daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. V cenách všech služeb a zboží, které jsou na jednotném trhu nabízeny, jsou zaplacené nepřímé daně. Proto jsou překážky týkající se systému nepřímého zdanění velkým problémem a dotýkají se všech spotřebitelů na jednotném trhu (Lacina & kol., 2007).

Členění daňové harmonizace

Daňovou harmonizací může tedy být jak proces dosažení daného cíle, tak konečný výsledek tedy samotná harmonizace daňové legislativy. Jako cíl v Evropských společenstvích je daňová harmonizace v rámci procesu chápána jako zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování. Pokud je daňová harmonizace považována za pro-

středek k dosažení jednotného trhu, lze ji dále rozdělit na pozitivní a negativní (Nerudová, 2014).

a.) Pozitivní harmonizace

Evropská komise používá k dosažení harmonizace implementaci směrnic, nařízení a jiné legislativní nástroje, prostřednictvím kterých pozitivní harmonizace tvoří proces sbližování národních daňových systémů států Evropských společenství. Výsledkem je, že platí stejná pravidla ve všech členských státech. Přesto, že se jedná o nejlepší způsob dosažení jednotného trhu, je pro Evropskou komisi v dnešní době těžké jít cestou pozitivní harmonizace, neboť vyžaduje jednomyslnost (Nerudová, 2014).

b.) Negativní harmonizace

O negativní harmonizaci se jedná, pokud jsou v EU jako nástroj k sbližování daňových systémů využívány namísto směrnic či nařízení judikáty Soudního dvora Evropské unie (Široký, 2012). Jelikož negativní harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, nelze ji považovat za harmonizaci jako takovou. V judikatuře Soudního dvora EU není dáno, jak se má daňové ustanovení změnit. Z toho důvodu nemohou být výsledkem negativní harmonizace stejná pravidla pro všechny členské země (Nerudová, 2014).

2.1.4 Daňová konkurence

Daňová politika nabývá v podmínkách globalizace stále více mezinárodní rozměr. Tržní prostředí v jednom státě může být nepříznivě ovlivňováno daňovými opatřeními druhého státu. Za škodlivou daňovou konkurenci se může považovat například výrazné snížení sazby některých z velkých daní v jednom státě, které přiláká zahraniční investory nebo spotřebitele. Druhý stát by se mohl proti odlivu kapitálu bránit obdobným opatřením, které by mohlo mít za následek, že jediným efektem bude snížení daňových výnosů obou států (Vančurová & Láchová, 2016).

2.2 Ukazatele sloužící k porovnání daňových systémů

2.2.1 Daňová kvóta

Daňová kvóta je vhodným makroekonomickým ukazatelem při porovnání daňové zátěže mezi státy. Je vyjádřena jako podíl daňových příjmů na hrubém domácím produktu (HDP), který je přerozdělován prostřednictvím veřejných rozpočtů.

Rybová (2017) uvádí tři druhy daňové kvóty, a sice:

- **Složená daňová kvóta.** Pokud se v čitateli použijí celkové daňové příjmy včetně pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení.
- **Jednoduchá daňová kvóta.** Čítec zahrnuje pouze daňové příjmy bez veřejného zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení.
- **Dílčí daňové kvóty.** Pokud čítec zahrnuje vybrané konkrétní daně nebo skupinu daní.

Většinou je daňová kvóta vyjadřovaná v procentech. Díky ní lze určit, kolik se vybere jako daň z každé koruny nově vytvořené hodnoty. Výhodou je porovnání zemí v čase i prostoru. Poměrové ukazatele se využívají z důvodu větší relevantnosti, především co se týká inflačních vlivů (Vyoral, 2013). Naopak za nevýhodu lze považovat, že více ukazuje část HDP, jenž je přerozdělována prostřednictvím daní a neurčuje daňové zatížení. Pak by mohlo dojít k tomu, že vysoká daňová kvóta může znamenat zlepšení efektivnosti výběru daní, a nikoliv zvýšení daňového zatížení. Navíc daňová kvóta nezahrnuje daňové výdaje, vládní půjčky, náklady vládní regulace a nebere v potaz nárůst veřejného dluhu, což je její další nevýhoda (Hamerníková & Maaytová, 2010). Přesto je to v současné době nejpoužívanější ukazatel pro mezinárodní srovnání daňového zatížení obyvatelstva (Vyoral, 2013).

Při použití daňové kvóty musí brát uživatel v potaz, že její výsledek může být ovlivněn odhadem HDP, který může být podhodnocen z důvodu existence šedé ekonomiky. V dané zemi pak působí míra závažnosti šedé ekonomiky nadhodnocení daňové kvóty (Kubátová, 2015)

2.2.2 Daňový mix

Daňovým mixem se rozumí podíl příjmů z jednotlivých daní na celkovém daňovém příjmu státu. Zkoumá se tedy struktura daňových příjmů z jednotlivých daní a jejich procentní podíl z celkových daňových příjmů. V konkrétním státě může být daňový mix ovlivněn historickými podmínkami státu, politickým prostředím, jeho kulturním prostředím, účastí státu ve společenství států nebo sousedícími státy (Rybová, 2017).

Daňové příjmy jsou rozděleny do tří skupin, a sice jako přímé daně, nepřímé daně a příspěvky na sociální zabezpečení. Přímé daně zahrnují daně z příjmů fyzických a právnických osob a majetkové daně. Mezi daně nepřímé se řadí DPH a spotřební daně. Které daně stát upřednostňuje lze vysledovat z hlediska struktury daňového mixu.

Hlavní důraz na zdanění nepřímými daněmi je kladen v původních zemích EU a starších členských státech. V zemích, které přistoupily nově se tento trend začal projevovat mnohem později. Začalo docházet ke snížení důrazu na zdanění práce, začaly se tedy snižovat daně z příjmů.

Stabilní výnosy daní z příjmu jsou především ve vyspělých zemích. Naopak v zemích s nízkými důchody a horší platební morálkou obyvatel jsou ukládány vyšší nepřímé daně, z toho důvodu, že jsou odolnější proti daňovým únikům a vyhýbání se dani. Ve státech, které mají tendenci přerozdělovat příjmy od bohatších vrstev k chudším sociálním vrstvám, lze čekat vysoký podíl příjmů z příspěvků na sociální zabezpečení. Pro takové státy je důležité poskytovat obyvatelům sociální jistoty (Reslerová, 2015).

3 SPOTŘEBNÍ DANĚ

Do daňového systému České republiky byly spotřební daně zavedeny v roce 1993 při tzv. velké daňové reformě. Dalo by se říct, že tato reforma vytvořila základy moderního daňového systému, který se blížil daňovým systémům vyspělých států (Svátková, 2009). Spotřební daně jsou daně nepřímé stejně jako daně z přidané hodnoty. Ovšem pojetím se od daně z přidané hodnoty liší, stát pomocí nich cíleně zatěžuje prodej nebo spotřebu určitých výrobků. Již od svého vzniku představovaly spotřební daně významný zdroj příjmů pro státní rozpočet (Vančurová & Láchová, 2016). Dalším účelem spotřebních daní je zahrnutí negativních externalit do nákladů výrobců a penalizace škodlivých návyků (Hamerníková & Kubátová, 2004). Vedle daně z přidané hodnoty, dovozního cla a ekologických daní vytvořili spotřební daně systém nepřímých daní neboli systém daní ze spotřeby (Svátková, 2009).

Z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru vyplývají i hlavní funkce zdanění, a sice alokační, redistribuční a stabilizační. Spotřební daně splňují všechny vyjmenované funkce veřejného sektoru (Rybová, 2017)

I přesto, že Česká republika v době zavedení spotřebních daní ještě nebyla členem Evropské unie, zavedla systém, který byl plně kompatibilní s harmonizovaným systémem členských států EU, a to zejména z hlediska hlavních druhů daní. Začlenění spotřebních daní do českého daňového systému tedy nebylo vyvoláno přímo harmonizačními tendencemi (Svátková, 2009).

Podle Kubátové (2015) lze daně ze spotřeby rozčlenit na dvě základní skupiny:

- **daně z prodejů** (obratů), neboli daně všeobecné,
- **vlastní spotřební daně** (akcízy), neboli daně selektivní.

3.1 Spotřební daně v České republice a jejich charakteristika

Vlastní spotřební daně neboli akcízy řadíme spolu s daní z přidané hodnoty mezi nepřímé daně (Kubátová, 2015). Spotřební daně představují výběrové daně ze spotřeby. V České republice těmito daním podléhají komodity, kterými jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabák a tabákové výrobky. Předmětem daně je výroba a dovoz těchto pěti komodit (Hamerníková & kol., 1996).

Nositeli daňového břemene těchto daní jsou koneční spotřebitelé, i když daň jako taková je vybírána od plátců daně, kterými jsou v tuzemsku podnikatelské osoby

(Hamerníková & kol., 1996). Za plátce daně je považována právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, a to v souvislosti s uvedením daných výrobků do volného daňového oběhu. Povinnost daně přiznat a zaplatit může vzniknout také při dovozu, v případě použití osvobozených výrobků pro jiné účely, než které jsou pro osvobození dány, nebo ztrátou či znehodnocením vybraných výrobků. Další situace vzniku povinnosti daně přiznat a zaplatit jsou specifikovány v §4 zákona o spotřebních daních.

Do veřejného rozpočtu daně odevzdávají výrobci a obchodníci, ale předpokládá se, že o to zvýší své ceny (Kubátová, 2015). Počet fyzických jednotek vyrobeného nebo dovezeného zboží představuje základ daní. Sazby daní jsou převážně pevné a diferencované podle typu statku (Hamerníková & kol., 1996).

Pokud u daného výrobku vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, je plátce spotřebních daní povinen zahrnovat částku daně do ceny výrobku. Od velikosti základu daně a sazeb daně se pak odvíjí velikost spotřební daně. U spotřebních daní představuje základ daně množství daného výrobku a u cigaret také cena pro konečného spotřebitele. Podle skupiny vybraných výrobků se odlišují jednotky množství. K vypočtení konkrétní spotřební daně se dostaneme, když se vynásobí základ daně příslušnou sazbou a u cigaret součtem dvou složek spotřební daně (Vančurová & Láchová, 2016).

Při nepřímém ukládání daní ze spotřeby se nezohledňují majetkové, důchodové ani sociální poměry poplatníků. Tyto daně působí jako daně „in rem“, tedy „na věc“. A právě to je považováno za jejich odlišnost od daní osobních, ukládaných s ohledem na poplatníkovu schopnost platit daň. Spravedlnost dopadu daní ze spotřeby lze ovlivnit pouze nepřímo, a sice sazbami a osvobozeními u různých druhů zboží (Kubátová, 2015).

V České republice se předmětem spotřebních daní nestaly další druhy zboží, které jsou v jiných členských státech EU běžně zdaněny. Například v Belgii, Bulharsku, Dánsku nebo Lotyšsku je předmětem daně káva, v Bulharsku a Dánsku zdanění podléhá také čaj a nevšedním předmětem daně je v Dánsku také minerální voda, čokoláda a zmrzlina. Evropská unie vyvíjí tlak na novelizaci zákona o spotřebních daních, s cílem úplného převzetí harmonizačních pravidel. Ovšem na rozdíl od Rakouska a Slovenska

Česká republika přijala koncepci jednoho zákona vnitřně členěného podle jednotlivých daní už od prvopočátku (Svátková, 2009).

3.2 Harmonizace spotřebních daní

Základním předpisem v oblasti spotřebních daní je směrnice 2008/118/ES. Z toho důvodu lze v jejím úvodu najít odkaz na navazující směrnice, které se podrobně zabývají jednotlivými komoditami, které podléhají spotřební dani. Existuje ještě další skupina směrnic, která se vztahuje ke spotřebním daním a stanovuje pro jednotlivé skupiny produktů minimální sazby spotřební daně. Produkty jsou pro potřebu těchto směrnic rozděleny do skupin, a to na energetické produkty a elektřinu, líh a alkoholické nápoje, tabákové výrobky (Janák, 2018).

Právě snaha o zajištění hladkého fungování jednotného vnitřního trhu a zamezení daňové konkurence je primárním důvodem pro harmonizaci spotřebních daní (König & kol., 2009). Země EU se dohodly na společných pravidlech, aby zajistily, že spotřební daně budou uplatňovány stejným způsobem a na stejné výrobky všude v Evropské unii (European Commission, 2018). S tímto cílem byla v roce 1992 přijata směrnice o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. V návaznosti na to byly přijaty specificky zaměřené směrnice, které stanovují minimální sazbu daní uvalených na dotčené produkty. Až na sazby týkající se zpracovaného tabáku nebyly od tohoto roku minimální sazby upraveny. V roce 2006 předložila Evropská komise návrh směrnice upravující výši minimálních sazeb daní na alkoholické nápoje, kde navrhovala zvýšení sazeb o inflaci. Česká republika odmítla zvyšování minimální sazby spotřební daně na pivo, které považovala jako národní produkt. Minimální sazby dle směrnice EU jsou tedy leckdy nižší než sazby uplatňované členskými státy. U spotřebních daní lze však kladně hodnotit jejich výchovný aspekt. Snahou o snížení prohibitivně zdaněné spotřeby by vlastně mohlo dojít k tomu, že výnos spotřebních daní by měl za předpokladu stabilních sazeb a cen se slábnoucí poptávkou postupně klesat (König & kol., 2009).

Spotřební daně jsou v rámci Evropské unie harmonizovány podobně jako všeobecná daň ze spotřeby. Co musí být povinně předmětem spotřebních daní, a co jde od spotřební daně osvobodit, pevně stanovují směrnice EU. Pro konkrétní skupiny zboží jsou tedy zároveň stanoveny minimální sazby daně, které Česká republika splňuje. Pro-

střednictvím směrnic je harmonizován i vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, a to z důvodu zamezení daňovým únikům (Vančurová & Láchová, 2016).

Právě stanovení minimálních sazeb pomáhá zabránit narušení obchodu na jednotném trhu, zajišťuje spravedlivou hospodářskou soutěž mezi podniky a snižuje administrativní zátěž podniků (European Commission, 2018).

Závěrem lze k harmonizačnímu procesu doplnit, že pro fungování vnitřního trhu je harmonizace spotřebních daní nezbytná. Kromě sladění pravidel výběru daní, představuje harmonizace také aplikaci a růst minimálních sazeb u vybraných produktů. Daňovou harmonizaci mezi státy lze zjistit metodami měření konvergence (Rybová, 2017).

3.2.1 Spotřební daně z minerálních olejů

Z pohledu Evropské unie se spotřební daň z minerálních olejů vztahuje na energetické produkty používané pro vytápění, dopravu a energetiku. Toto zdanění je regulováno právními předpisy EU, a sice **Směrnicí 2003/96/ES** a dále **Směrnicí 95/60/ES**, které se zabývají stanovením minimálních sazeb, strukturou spotřebních daní z minerálních olejů a zvláštním ustanovením pro palivo letadel (European Commission, 2018).

Daň z minerálních olejů v ČR

Podle zákona o spotřebních daní je v České republice za plátce považována právnická, nebo fyzická osoba, která použila nebo prodala minerální oleje nebo směsi minerálních olejů, v zákoně podrobně uvedené. Za předmět daně se považují motorové benziny, střední oleje a těžké plynové oleje, těžké topné oleje, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny, stejně tak všechny jejich směsi. Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1000 litrech.

Co se týče osvobození od daně z minerálních olejů, lze uvést následující příklady. Od daně jsou vždy osvobozeny oleje spotřebované ve výrobním daňovém skladu, ve kterém byly vyrobeny nebo zpracovány, podmínkou je však souvislost s podnikáním. Osvobozeny jsou také ostatní benzíny vstupující do suroviny pro výrobu dalších produktů, které nejsou předmětem daně. Odpadní oleje používané v metalurgických procesech nebo k mineralogickým postupům jsou od daně osvobozeny. Benzíny a motorová nafta jsou osvobozeny pouze v případě, kdy jsou využity jako pohonné hmoty pro leteckou dopravu nebo plavby po vodách (Svátková, 2009). Osvobození paliva pro letadla

je v rámci právních předpisů EU zohledněno ve směrnici **2003/96/ES**, článku 14 (European Commission, 2018).

Tabulka 1: Sazby spotřební daně z minerálních olejů ⁽¹⁾

Předmět daně ⁽²⁾	Jednotka množství ⁽³⁾	Minimální sazba daně dle EU [EUR] ⁽⁴⁾	Sazba daně v ČR [CZK] ⁽⁵⁾	Sazba daně v ČR [EUR] ⁽⁶⁾
Bezolovnatý benzin ⁽⁷⁾	1000 litrů	359	12 840	487,74
Olovnatý benzin ⁽⁸⁾	1000 litrů	421	13 710	520,78
Nafta ⁽⁹⁾	1000 litrů	330	10 950	415,94
LPG ⁽¹⁰⁾	1000 kilogramů	125	3 933	149,40
Zemní plyn ⁽¹¹⁾	1 gigajoule	2,6	136,8 Kč/MWh	3,20

⁽¹⁾ *Excise Duties on Energy*; ⁽²⁾ *Excise product*; ⁽³⁾ *Rate expressed per*; ⁽⁴⁾ *EU minimum rate [EUR]*; ⁽⁵⁾ *CZ tax rate [CZK]*; ⁽⁶⁾ *CZ tax rate [EUR]*; ⁽⁷⁾ *Unleaded petrol*; ⁽⁸⁾ *Leaded petrol*; ⁽⁹⁾ *Kerosene*; ⁽¹⁰⁾ *LPG*; ⁽¹¹⁾ *Natural Gas*. Zdroj: podle Directive 95/60/ES, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních §48

Poznámka: V zákoně o spotřebních daních je údaj o sazbě zemního plynu uveden v jednotkách megawatthodin [MWh]. Pro lepší srovnání lze uvést následující přepočítání megawatthodin na gigajouly: 1 MWh = 3,6 GJ, tedy 136,8/3,6 = 38 Kč/GJ.

Zákon o spotřebních daních uvádí růsty sazeb ze zemního plynu až do roku 2020. V současném období až do konce roku 2019 je sazba zemního plynu ve výši 136,8 Kč/MWh a počátkem roku 2020 se má sazba daně zvýšit na 264,8 Kč/MWh.

3.2.2 Spotřební daně z lihu, piva, vína a meziproductů

Pokud se na spotřební daně z lihu, piva, vína a meziproductů pohlédne z hlediska Evropské unie, jsou spotřební daně z alkoholických nápojů regulovány dvěma hlavními právními předpisy EU. Jedním z nich je **Směrnice 92/83/EHS**, která stanovuje strukturu spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, kategorie alkoholu a alkoholických nápojů podléhajících spotřební dani a základ daně, z něhož se spotřební daň vypočítává. Mimo uvedené zahrnuje také zvláštní ustanovení o snížených sazbách pro malé pivovary a lihovary, pro určité produkty a zeměpisné oblasti. Druhým z nich je **Směrnice 92/84/EHS**, která uvádí harmonizované minimální sazby, které musí platit pro každou kategorii alkoholických nápojů. Členské státy EU musí dodržovat hranici minimálních sazeb, ale mohou podle svých vlastních národních potřeb uplatňovat sazby spotřebních daní nad těmito minimy.

Evropská komise podala dne 25. května 2018 návrh na změnu směrnice 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Legislativní návrh bude nyní předložen Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru (EHSV) ke konzultaci a Evropské radě (ER) k přijetí (European Commission, 2018).

Daň z lihu v ČR

Dle zákona o spotřebních daních se v České republice za plátce daně z lihu považují právnické a fyzické osoby, které dovezou nebo nakoupí líh, nebo výrobky obsahující líh. Předmětem daně je líh neboli etanol a základem daně se rozumí množství lihu vyjádřeného v hektolitrech etanolu. Pokud povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne provozovateli pěstitelské pálenice, musí daňové přiznání k dani z lihu podat do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém mu povinnost vznikla. V ostatních případech je daň splatná jednou částkou za měsíc, a to ve lhůtě 55 dnů po skončení zdaňovacího období (Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních).

Líh mimo jiné vstupuje jako surovina do mnoha dalších výrobků, které ale nejsou předmětem spotřebních daní. Pokud by došlo k tomu, že by byl líh zdaněn i v těchto výrobcích, znamenalo by to, vzhledem k jeho intenzivnímu daňovému zatížení, přenesení daňové zátěže prostřednictvím zvýšených cen do dalších výrobních odvětví. Platí tedy, že líh, který není určen jako nápoj k pitným účelům, je od daně osvobozen (Svátková, 2009).

Tabulka 2: Sazby spotřební daně z lihu ⁽¹⁾

Předmět daně ⁽²⁾	Jednotka množství ⁽³⁾	Minimální sazba daně dle EU [EUR] ⁽⁴⁾	Sazba daně v ČR [CZK] ⁽⁵⁾	Sazba daně v ČR [EUR] ⁽⁶⁾
Líh ⁽⁷⁾	Hektolitr etanolu	550	28 500	1 082,59

⁽¹⁾ Excise Duties on Alcohol; ⁽²⁾ Excise product; ⁽³⁾ Rate expressed per; ⁽⁴⁾ EU minimum rate [EUR]; ⁽⁵⁾ CZ tax rate [CZK]; ⁽⁶⁾ CZ tax rate [EUR]; ⁽⁷⁾ Spirits. Zdroj: podle Directive 92/84/EHS, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních §70

Daň z piva v ČR

Dle zákona o spotřebních daních se v České republice za plátce daně nepovažuje fyzická osoba, která vyrábí pivo v zařízení pro domácí výrobu s cílem vlastní spotřeby, nebo spotřeby členů domácnosti či blízkých. Avšak výše řečené platí pouze s podmínkou, že vyrobené množství piva nesmí za kalendářní rok překročit 200 litrů

a nesmí dojít k jeho prodeji. Předmětem daně je pivo, které obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholu a základem daně je množství piva vyjádřené v hektolitrech. Za zdaňovací období se považuje kalendářní měsíc, přičemž plátce, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, je povinen podat daňové přiznání do 25. dne po skončení zdaňovacího období, v němž mu povinnost vznikla (Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních).

Osvobození piva od spotřební daně nastává v okamžiku, kdy pivo není určeno jako nápoj k pitným účelům. Pivo je tedy osvobozeno od daně v případě, kdy je použito jako surovina v rámci podnikatelské činnosti pro výrobu potravin nebo nápojů. Dalšími příklady osvobození piva od spotřební daně jsou, když je obsaženo v čokoládových a dalších výrobcích, pokud je použito pro výrobu léčiv, octa, nebo slouží jako vzorek nebo pokud je vyrobené v zařízení pro domácí výrobu piva (Svátková, 2009).

Tabulka 3: Sazby spotřební daně z piva ⁽¹⁾

Předmět daně ⁽²⁾	Jednotka množství ⁽³⁾	Minimální sazba daně dle EU [EUR] ⁽⁴⁾	Sazba daně v ČR [CZK] ⁽⁵⁾	Sazba daně v ČR [EUR] ⁽⁶⁾
Pivo ⁽⁷⁾	Hektolitr piva/stupeň Plato	0,748	32	1,22
	Hektolitr piva/stupeň alkoholu	1,87	x	x

⁽¹⁾ Excise Duties on Beer; ⁽²⁾ Excise product; ⁽³⁾ Rate expressed per; ⁽⁴⁾ EU minimum rate [EUR]; ⁽⁵⁾ CZ tax rate [CZK]; ⁽⁶⁾ CZ tax rate [EUR]; ⁽⁷⁾ Beer. Zdroj: podle Directive 92/84/EHS, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních §85

Stupeň Plato vyjadřuje jednotky stupnice Plato, která je upřesněním Ballingovy stupnice. Ta se používá pro měření cukernatosti ve spojení s pivovarnictvím.

Daň z vína a meziproductů v ČR

Dle zákona o spotřebních daních v České republice není plátcem daně fyzická osoba, která vyrábí tiché víno do limitu 2000 litrů za kalendářní rok, dopravuje víno do jiného členského státu s cílem podnikání, uvede víno do režimu podmíněného osvobození od daně. Předmětem daně z vína a meziproductů se rozumí vína (tichá i šumivá), fermentované nápoje a meziproducty, které obsahují více než 1,3 % a nejvýše však 22 % objemových alkoholu. Základem daně je množství vína a meziproductů vyjádřené v hektolitrech. Pokud vznikne fyzické nebo právnické osobě povinnost daň přiznat a zaplatit, je povinna podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období,

ve kterém mu povinnost vznikla, přičemž daň je splatná jednou částkou za měsíc (Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních).

Víno má obdobné podmínky osvobození od daně jako pivo. Tedy pokud víno není určeno jako nápoj k pitným účelům, je od daně osvobozeno. Jedná se zejména o víno, které je určené jako surovina v rámci podnikatelské činnosti pro výrobu potravin nebo nápojů, dále víno, které je obsaženo v čokoládových výrobcích, je určené pro výrobu léčiv, octa či slouží jako vzorek. Je tu ale jedna rozdílná situace, pokud fyzická osoba vyrobí v domácí produkci tiché víno do ročního limitu 2000 litrů, není tato produkce od daně osvobozena, jak tomu je v případě výroby piva. Rozdíl je v odlišném vymezení účelu výroby, kdy u piva jde výlučně o osobní spotřebu, kdežto u tichého vína v rámci ročního limitu může jít také o komerční účel. Do konce roku 2006 bylo daňové osvobození závislé jen na jeho osobní spotřebě. Avšak novelou zákona v roce 2007 se ustanovení zrušilo, jelikož bylo v rozporu se směrnicí 92/83/EHS o harmonizaci struktury (Vančurová & Láchová, 2016).

Tabulka 4: Sazby spotřební daně z vína a meziproductů ⁽¹⁾

Předmět daně ⁽²⁾	Jednotka množství ⁽³⁾	Minimální sazba daně dle EU [EUR] ⁽⁴⁾	Sazba daně v ČR [CZK] ⁽⁵⁾	Sazba daně v ČR [EUR] ⁽⁶⁾
Víno šumivé ⁽⁷⁾	Hektolitr vína	0	2 340	88,89
Víno tiché ⁽⁸⁾	Hektolitr vína	0	0	0,00
Meziproducty ⁽⁹⁾	Hektolitr vína	45	2 340	88,89

⁽¹⁾ Excise Duties on Wine and Intermediate Products; ⁽²⁾ Excise product; ⁽³⁾ Rate expressed per; ⁽⁴⁾ EU minimum rate [EUR]; ⁽⁵⁾ CZ tax rate [CZK]; ⁽⁶⁾ CZ tax rate [EUR]; ⁽⁷⁾ Sparkling wine; ⁽⁸⁾ Still wine; ⁽⁹⁾ Intermediate products. Zdroj: podle Directive 92/84/EHS, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních §96

3.2.3 Spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků

V rámci Evropské unie jsou kategorie tabákových výrobků, zásady zdanění a minimální sazby taktéž upraveny právními předpisy. Směrnice 2011/64/EU se týká minimálních sazeb spotřební daně pro cigarety. Přičemž tato minimální sazba musí zahrnovat specifickou složku (která se pohybuje mezi 7,5 % a 76,5 % celkového daňového zatížení, vyjádřenou pevnou částkou za 1000 cigaret) a složku ad valorem (která je vyjádřena jako procento z maximální maloobchodní ceny). Krom toho musí být celková sazba spotřební daně nejméně 90 EUR na 1000 cigaret a nejméně 60 % vážené průměr-

né maloobchodní ceny. Členské státy, které však uplatňují spotřební daň z cigaret ve výši 115 EUR nebo více, nemusí splňovat již uvedené kritérium 60 %.

Směrnice 2011/64/EU stanovuje také minimální sazby spotřební daně z tabákových výrobků jiných než cigaret. Struktura zdanění ostatních tabákových výrobků se od struktury pro cigarety mírně liší. Členské státy si mohou vybrat, zda použijí specifickou složku nebo složku ad valorem. Mohou také použít kombinaci těchto dvou složek (European Commission, 2018).

Daň z tabáku a tabákových výrobků v ČR

Dle zákona o spotřebních daních se v České republice plátcem daně stává právnická nebo fyzická osoba okamžikem, kdy poruší zákaz prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za vyšší cenu, než je cena uvedená na tabákové nálepce. Plátcem daně se stává také výrobce nebo dovozce tabákového výrobku. Další situace, kdy subjektu vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň jsou uvedeny výše v kapitole 3.1. Za předmět daně se považují tabákové výrobky, kterými mohou být cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Základem daně pro stanovení procentní části daně je u cigaret cena pro konečného spotřebitele, pro stanovení pevné části daně u cigaret je množství stanovené v kusech. U doutníků a cigarillos je základem daně množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech. Funkci daňového přiznání v tomto případě plní objednávka tabákových nálepek. Daň je tedy zaplácena použitím tabákové nálepky, které musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit (Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních).

K osvobození od daně u tabákových výrobků dochází pouze u tabákových výrobků, které jsou určené pro nezbytné výrobní zkoušky, nebo které jsou odebrané celním úřadem jako vzorky (Svátková, 2009).

Tabulka 5: Minimální sazby spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků dle EU ⁽¹⁾

Předmět daně ⁽²⁾	Minimální procentní sazba daně z prodejní ceny [%] ⁽³⁾	Minimální specifická sazba daně [EUR] ⁽⁴⁾	Jednotka pro stanovení specifické části daně ⁽⁵⁾
Cigarety ⁽⁶⁾	57	64	za 1000 ks
Jemně řezaný tabák ⁽⁷⁾	48	60	za 1 kilogram
Doutníky a cigarillos ⁽⁸⁾	5	12	za 1000 ks nebo 1 kilogram
Ostatní tabák ke kouření ⁽⁹⁾	20	22	za 1 kilogram

⁽¹⁾ EU Minimum Excise Duty Rates on Tobacco and Other Tobacco Products; ⁽²⁾ Excise product; ⁽³⁾ Minimum specific component [%]; ⁽⁴⁾ Minimum ad valorem component [EUR]; ⁽⁵⁾ Rate expressed per; ⁽⁶⁾ Cigarettes; ⁽⁷⁾ Fine-cut smoking tobacco; ⁽⁸⁾ Cigars and Cigarillos; ⁽⁹⁾ Other smoking tobaccos. Zdroj: podle Directive 2011/64/EU

U jemně řezaného tabáku se předpokládá postupné zvyšování minimální sazby, která by se mohla od roku 2020 zvýšit až na 50 % nebo 60 EUR/kg.

Tabulka 6: Sazby spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků v ČR ⁽¹⁾

Předmět daně ⁽²⁾	Procentní sazba daně v ČR [%] ⁽³⁾	Pevná sazba daně v ČR [CZK] ⁽⁴⁾	Pevná sazba daně v ČR [EUR] ⁽⁵⁾	Jednotka pro stanovení pevné části daně ⁽⁶⁾
Cigarety ⁽⁷⁾	27	1 420	53,94	1000 ks
Doutníky a cigarillos ⁽⁸⁾	x	1 670	63,44	1000 ks
Ostatní tabák ke kouření ⁽⁹⁾	x	2 185	83,00	1 kilogram

⁽¹⁾ CZ Excise Duty Rates on Tobacco and Other Tobacco Products; ⁽²⁾ Excise product; ⁽³⁾ Specific component [%]; ⁽⁴⁾ Ad valorem component [CZK]; ⁽⁵⁾ Ad valorem component [EUR]; ⁽⁶⁾ Rate expressed per; ⁽⁷⁾ Cigarettes; ⁽⁸⁾ Cigars and Cigarillos; ⁽⁹⁾ Other smoking tobaccos. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních §104

U zdanění cigaret lze však podle zákona o spotřebních daních použít celkem nejmeně 2,57 Kč/ks.

V roce 2018 byla českou vládou schválena novela ohledně uvalení spotřební daně na elektronické cigarety. Její platnost se předpokládá v nejbližší době.

4 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Největší změnou za poslední desetiletí je ve spotřebním zdanění právě masové zavádění daně z přidané hodnoty (DPH) v zemích s vyspělou tržní ekonomikou. Komise Evropské unie určila DPH jako jednu z podmínek členství (Kubátová, 2015).

Daň z přidané hodnoty je nepřímá daň, která je ukládána na všechny obraty firem. Říká se jí také všeobecná spotřební daň nebo všeobecná daň ze spotřeby. Firmy zvyšují o hodnotu daně ceny svých výstupů, čímž se v konečné fázi zvýší spotřebitelská cena. Hodnota výrobních vstupů se do daňového základu nezahrnuje, tedy každá společnost zdaňuje ve výrobním řetězci pouze svou přidanou hodnotu. Daň se uloží na každou část hodnoty zboží nebo služby pro spotřebitele pouze jednou. Z toho vyplývá, že nezávisí na počtu zpracovatelů, protože podíl daně v konečné ceně je vždy stejný.

Této dani podléhají jak dodávky zboží, tak poskytování služeb i dovoz. Od daně je osvobozen pouze vývoz zboží mimo Evropskou unii, a dovozce má nárok na vrácení daně, kterou zaplatil z výrobních vstupů na ten dovoz. Rozdíly v dani z přidané hodnoty by mohly představovat překážku při volném pohybu zboží a služeb přes hranice. Z toho důvodu je v zemích EU daň z přidané hodnoty harmonizována. Směrnice ES stanovují daňovou administrativu, základy daně a minimální sazby (Hamerníková & Kubátová, 2004).

4.1 DPH v České republice

Základem fungování daně z přidané hodnoty je vybírání daně na každém stupni zpracování, tedy pouze z toho, co bylo k hodnotě produktu na daném stupni výroby přidáno. Základ daně se určí pro každé jednotlivé plnění, z něhož se vypočtená daň zahrne do ceny tohoto plnění. Za zdaňovací období se pak daň sestavuje z jednotlivých částek daně vypočtených pro jednotlivá plnění.

To, co se běžně nazývá prodej je v terminologii DPH nazýváno výstup. Tedy daň z nich vypočtenou definujeme jako daň na výstupu. Naopak nákupy lze jinak označit za vstupy, přičemž daň obsažená v jejich ceně je známá jako daň na vstupu. DPH se sleduje za zdaňovací období, během kterého subjekt načítá daň na výstupu z jednotlivých uskutečněných daňových plnění a daň na vstupu zahrnutou v cenách nákupu. Daní za zdaňovací období se rozumí rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně (zjednodušeně sumou daně na vstupu). Z tohoto kroku může vyjít kladné i záporné čís-

lo. Kladný rozdíl se označuje za vlastní daň, kterou je subjekt povinen odvést státu. Záporný rozdíl je nazýván nadměrných odpočtem, který subjekt může od státu nárokovat zpět, jedná se o jakýsi přeplatek na dani (Vančurová & Láchová, 2016).

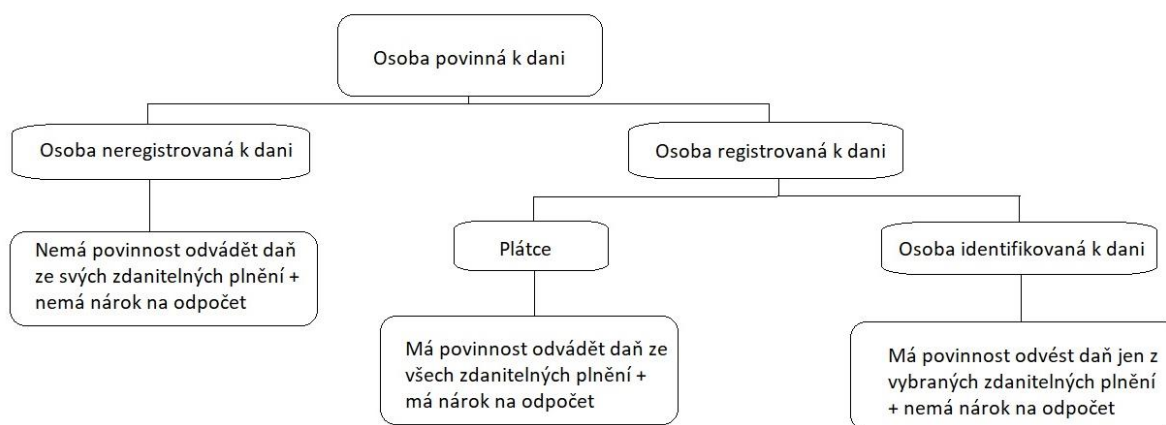
Co se týče sazeb daně z přidané hodnoty, tak málokterá země využívá pouze jednu sazbu. Přesto, že by byl systém s jednou sazbou daně mnohem jednodušší, existují důvody, proč země využívají dvě nebo více sazeb. Jeden z nich může být čistě praktický, například stanoví nižší sazbu u služeb, které dani snadno unikají (poskytovatel služeb možná snadněji akceptuje nižší sazbu a nebude mít snahu o daňový únik). Podstatnější důvod pro snížené sazby je snaha o snížení regresivnosti dopadu daně. Na předměty a služby základní potřeby bývá tedy často uvalována nižší sazba daně. Sazba daně z přidané hodnoty je podle směrnice EU harmonizována a v žádné zemi by neměly být více než dvě snížené sazby. Přesto si některé země vyžádali výjimku, např. Francie a Itálie (Kubátová, 2015). Sníženou sazbu mohou státy použít pouze u služeb a zboží, které jsou uvedené v příloze směrnice. Česká republika od roku 2015 mimo základní sazbu ve výši 21 % používá i dvě úrovně snížené sazby. První snížená sazba je ve výši 15 % a druhá ve výši 10 %, ta je ovšem určena pro velmi omezený okruh zdanitelných plnění (Vančurová & Láchová, 2016).

Existence daně z přidané hodnoty zavazuje nebo zatěžuje v různé míře hodně osob. Všechny osoby lze rozdělit na osoby nepovinné k dani a osoby povinné k dani. Osoby nepovinné k dani platí sice DPH při nákupu zboží a služeb, a to i ve státech Evropské unie, ale zpravidla jde však z hlediska výběru daně o bezejmenné a pasivní účastníky procesu výběru daně z přidané hodnoty. Kdežto každá osoba samostatně vykonávající ekonomickou činnost je osobou povinnou k dani, přičemž nezáleží, zda ekonomickou činnost vykonává v tuzemsku nebo v jiném členském státu EU. Osoba povinná k dani je sice pod drobnohledem daňové legislativy, ale to neznamená, že každá z nich musí ze svých plnění odvádět daň. Osoby, které mají velmi malý obrat, nebo do České republiky dodávají jen nevýznamné plnění, jsou osvobozeny od povinnosti uplatňovat daň na výstupu. Jejich zahrnutí do plátců daně by totiž způsobilo nadměrné administrativní náklady. Ovšem tyto osoby si musí hlídat okamžik, kdy jejich obrat přesáhne za 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, v ten okamžik jim vzniká povinnost se registrovat k dani z přidané hodnoty.

Povinnost uhradit DPH nesou pouze osoby registrované k dani, kterými jsou osoby, které se dobrovolně nebo povinně registrují k dani. Osobami registrovanými k dani

jsou identifikované osoby a plátcí daně. Osoby povinné k dani, které nepřekročily limit pro plnou registraci, ale mají povinnost odvést daň z plnění ze států EU, se nazývají identifikované osoby. Odvádějí daň pouze z mezistátních plnění a nemají nikdy nárok na odpočet daně. Kdežto osoby povinné k dani, které jsou registrovány k DPH v České republice a jsou povinny odvádět daň ze všech svých zdanitelných plnění, se nazývají plátcí daně. Pouze plátce DPH má nárok na odpočet daně (Vančurová & Láchová, 2016).

Obrázek 705: Osoby povinné k dani a jejich třídění



Zdroj: podle Vančurové & Láchové (2016)

4.2 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Evropská komise se nejprve snažila o **strukturální harmonizaci**, což představovalo nahrazení dvou odlišných systémů nepřímého zdanění jednotným systémem. Tento proces byl v Evropských společenstvích zahájen přijetím tzv. první směrnice v roce 1967. Jejím obsahem bylo nařízení nahradit stávající systém nepřímého zdanění jednotným systémem daně z přidané hodnoty na principu všeobecné daně ze spotřeby. O stanovení výše daňové sazby si zatím mohly jednotlivé členské státy rozhodnout samy. Předmětem druhé směrnice byly jednotné definice základních pojmů a mechanismu fungování. Časový úsek na implementaci se ukázal jako nedostatečný, proto vyšly třetí, čtvrtá a pátá směrnice, které prodlužují termín zavedení daně z přidané hodnoty některým zemím. Vzhledem k tomu, že v systému daně z přidané hodnoty existovalo mnoho národních odlišností, se přijala tzv. šestá směrnice, která ukládá harmonizovat odlišné národní systémy, jednotlivá pravidla pro konstrukci daňového základu, okruhy subjektů

a teritoriální dosah. Strukturální harmonizace se považuje za ukončenou implementací této směrnice (Lacina & kol., 2007).

Kromě harmonizace struktury daňového systému byla cílem Evropské komise i **harmonizace daňových sazeb**, která se ukázala taktéž velmi složitá. Členské státy mylně považovaly harmonizaci daňových sazeb za snahu zasahovat do národní suverenity států, namísto snahy odstraňovat bariéry bránící fungování jednotného vnitřního trhu. Harmonizací sazeb může dojít k ohrožení příjmové stránky rozpočtů v zemích, kde podstatnou část příjmů státního rozpočtu tvoří právě výběr nepřímých daní. Dalším z problémů harmonizace daňových sazeb jsou různé národní tradice, kterých se členské země nechtějí vzdávat (Nerudová, 2014). Navíc Evropská komise nebyla schopna zajistit implementaci směrnic do národních daňových soustav. Z tohoto důvodu harmonizace daňových sazeb často selhávala a Evropská komise přehodnotila svůj cíl na aproximaci daňových sazeb (Lacina & kol., 2007).

Celkovou harmonizaci lze definovat jako výsledek harmonizace struktury daňového systému a harmonizace daňových sazeb. Harmonizace daňových sazeb je chápána jako proces, při němž dojde k zavedení jednotné daňové sazby u všech členských států (Lacina & kol., 2007).

Dani podléhá dodání zboží, poskytování služeb i dovoz. Rozdíly mezi státy ve spotřební dani by mohly mít za následek problémy s volným pohybem zboží a služeb přes hranice, proto je DPH v zemích Evropské unie harmonizována. Základy daně, minimální sazby daně i daňová administrativa je stanovena směrnicemi ES (Hamerníková & Kubátová, 2004).

4.2.1 DPH dle Evropské Unie

Společný systém daně z přidané hodnoty je pro státy Evropské unie upraven **Směrnicí 2006/112/ES**, která stanovuje rámec pro sazby DPH v EU. Směrnice sice dává státům svobodu stanovit si počet sazeb a jejich výši, ovšem musí splnit dvě základní pravidla. Prvním pravidlem je, že základní sazba musí platit pro veškeré zboží a služby a druhým, že snížené sazby mohou být maximálně dvě, a to pouze na zboží nebo služby uvedené ve směrnici o DPH.

Základní sazba DPH je tedy sazba, kterou musí země EU uplatňovat na veškeré zboží a služby, které nejsou od daně osvobozeny. Zároveň musí být nejméně 15 %, ale maximální výše není stanovena.

Členské země mohou tedy uplatnit také jednu nebo dvě snížené sazby, které mohou být použity pouze na zboží a služby uvedené v příloze směrnice o DPH a nesmí být nižší než 5 %. Pouze v několika málo zemích EU byla z historických podmínek udělena výjimka a bylo jim dovoleno použít tzv. supersníženou sazbu, která činí méně než 5 %. (European Commission, 2018).

Tabulka 7: Sazby daně z přidané hodnoty ⁽¹⁾

Předmět daně ⁽²⁾	Minimální základní sazba daně dle EU [%] ⁽³⁾	Minimální snížená sazba daně dle EU [%] ⁽⁴⁾	Základní sazba daně v ČR [%] ⁽⁵⁾	Snížené sazby daně v ČR [%] ⁽⁶⁾
Přidaná hodnota ⁽⁷⁾	15	5	21	15; 10

⁽¹⁾ Value Added Tax Rates; ⁽²⁾ Excise product; ⁽³⁾ EU minimum standard rate [%]; ⁽⁴⁾ EU minimum reduced rate [%]; ⁽⁵⁾ CZ standard rate [%]; ⁽⁶⁾ CZ reduced rates [%]; ⁽⁷⁾ Value added.

Zdroj: podle Directive 2006/112/ES, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty §47

Sazby daně z přidané hodnoty v České republice, uvedené v tabulce č. 7, jsou platné v roce 2018 a 2019.

5 METODIKA

Hlavním cílem diplomové práce je prostřednictvím vybraných ukazatelů zjistit, zda vlivem harmonizačních procesů v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní dochází k přibližování členských států EU v oblasti zdanění spotřeby. Pro splnění tohoto cíle je zapotřebí nalézt skupiny států Evropské unie podle podobnosti daňového zatížení v oblasti daní ze spotřeby.

Teoretická část práce se snaží přiblížit téma fungování evropského vnitřního trhu, charakteristiku spotřebních daní a daně z přidané hodnoty. Jsou zmíněny také minimální sazby spotřebních daní, které jsou upraveny ve směrnících Evropské komise. Teoretické poznatky byly získány z odborné literatury, zákonů a webových stránek Evropské unie.

V praktické části je prováděna shluková analýza na základě vybraných ukazatelů daňového zatížení. Shlukovací procesy jsou provedeny v softwaru Statistica 12. Díky této analýze by mělo dojít k vyhodnocení závěru, zda mezi členskými státy dochází ke vzájemné konvergenci či nikoliv.

Pro účely shlukové analýzy jsou použita data všech států Evropské unie kromě Chorvatska, které je z pozorování vyňato z důvodu absence potřebných dat. Pro porovnání vývoje ukazatelů byla zvolena dvě období. Prvním obdobím je rok 2000, přičemž v tuto dobu ještě sestávala Evropská unie z původního společenství patnácti států západní Evropy. Jako druhé sledované období byl vybrán rok 2017, ve kterém do Evropské unie patří již všech 28 členských států (s vyloučením Chorvatska 27 členských států) a pro který jsou dostupná nejnovější data.

5.1 Metoda shlukové analýzy

Analýza shluků je metodou, která se zabývá zjišťováním podobnosti vícerozměrných objektů a jejich klasifikací do tříd nebo shluků. Umožňuje vybrat nejvhodnější použitelné metodiky zpracování dat, zobrazení výstupů a interpretaci výsledků. Je to metoda, která shlukuje objekty, které jsou si podobné, do jedné skupiny. V rámci této práce bude využita pro roztřídění členských států do shluků dle významu daní ze spotřeby v daných státech. Za výhody metody se dá považovat její jednoduchost, přehledný grafický výstup, a především možnost využití statistických softwarů, které tuto metodu většinou nabízí. Naopak nevýhodami shlukové analýzy je možnost zkreslení výsledků, pokud jsou v souboru dat zahrnuti objekty výrazně odchýlené od ostatních. Pro po-

drobnější interpretaci by mohlo být zapotřebí opakování shlukovacích procesů nebo doplnění shlukové analýzy další statistickou metodou (Rybová, 2015).

Shluk jako takový lze definovat jako skupinu objektů, jejichž vzdálenost je menší než vzdálenost, jakou mají objekty, které do shluku nepatří. Jinak řečeno prvotním cílem analýzy je tedy v dané množině objektů nalézt podmnožiny tzv. shluky tak, aby podobnost členů v daném shluku byla co největší, a naopak podobnost s objekty mimo tento shluk byla co nejmenší (Kelbel & Šilhán, 2002). Výsledek analýzy je závislý na zvolených proměnných, zvolené míře vzdálenosti mezi objekty a shluky a také na algoritmu výpočtu (Klímeck, 2008).

Před započítáním shlukové analýzy je potřeba vyřešit otázku standardizace dat. Většina měř vzdálenosti je velice citlivá na měřítko neboli stupnice, vedoucí k různé numerické velikosti znaků (Meloun & Militký, 2004). Jelikož hodnoty jednotlivých znaků objektů jsou často v různých jednotkách, může dojít k tomu, že některé znaky se projeví jako dominující a jiné zas jako málo ovlivňující průběh shlukování. Proto je někdy potřeba data upravit do takové podoby, aby byly všechny znaky souměřitelné (Kelbel & Šilhán, 2002).

V první fázi shlukování se musí zjistit vzájemné vzdálenosti všech objektů. K určení nepodobnosti dvou objektů se nejčastěji využívá Euklidovská vzdálenost objektů. Tato míra vzdálenosti je výpočetně jednoduchá, což je její výhoda. Za její nedostatky se však považuje předpokládaná nekorelovanost proměnných, jelikož takovýto předpoklad je v praktických podmínkách těžce splnitelný.

Druhou fází je vlastní shlukovací procedura. Na určení vzdálenosti mezi shluky byla zkonstruována celá řada metod, ovšem mezi nejznámější patří metody nejbližšího a nejvzdálenějšího souseda, metoda průměrné vzdálenosti a Wardova metoda. Obě metody mají společné, že na počátku tvoří každý objekt svůj vlastní shluk. Dále se vždy spojují dva shluky, jejichž vzdálenost je minimální. Míra vzdálenosti závisí vždy na zvolené metodě shlukování. Shlukovací postupy končí tak, že všechny objekty splynou v jediný shluk, a to po $(n - 1)$ krocích.

Grafické zobrazení výsledků shlukové analýzy nám poskytne tzv. dendrogram, který znázorňuje celou historii spojování do shluků, a to od jednotlivých objektů až do jednoho shluku se všemi objekty (Uhlířová, 2018). Dendrogram pomůže analyzovat

shluky států, které jsou si blízké ve vybraných ukazatelích v letech 2000 a 2017. Díky porovnání těchto období lze odhadnout, zda dochází ke sblížování členských států.

5.2 Vybrané ukazatele daňového zatížení

Před zahájením samotného procesu shlukové analýzy, je třeba si vymezit ukazatele, na jejichž základě je analýza provedena.

5.2.1 Ukazatele spotřebních daní

Podíl spotřebních daní na HDP

Ukazatel představuje tak zvanou dílčí daňovou kvótu, která vyjadřuje podíl spotřebních daní na celkovém objemu hrubého domácího produktu (Uhlířová, 2018). Jinak řečeno vyjadřuje, kolik procent z HDP připadá na zdanění spotřebních daní. HDP vyjadřuje celkové hodnoty statků a služeb, které byly nově vytvořeny v daném období na určitém území. Využívá se pro zhodnocení výkonnosti ekonomiky (Jílková, 2017). Hodnoty tohoto ukazatele jsou ovlivňovány objemem hrubého domácího produktu v daném období v konkrétním státě. Pokud ukazatel nabývá vysokých hodnot, lze v daném státě mluvit o vyšším zatížení občanů spotřebními daněmi (Uhlířová, 2018).

$$\text{Podíl spotřebních daní na HDP} = \frac{\text{Příjmy ze spotřebních daní}}{\text{HDP}} [\%] \quad (1)$$

Podíl spotřebních daní v daňovém mixu

Ukazatel využívaný pro srovnání odlišností v daňových mixech vybraných členských států. Pokud mají spotřební daně vyšší význam, lze z toho vyvodit, že daný stát využívá více zdanění spotřeby oproti zdanění příjmů a majetku. Jedním z důvodů tohoto chování může být ovlivnění daňovou politikou nebo špatnou daňovou morálkou. Na tento přístup lze narazit u méně rozvinutých, chudších států, kde jsou jejich daňové systémy zaměřeny více na nepřímé zdanění (Rybová, 2017).

$$\text{Podíl spotřebních daní v daň. mixu} = \frac{\text{Příjmy ze spotřebních daní}}{\text{Celkové daňové příjmy}} [\%] \quad (2)$$

Podíl příjmů ze spotřebních daní na 1 osobu

Tímto ukazatelem lze vyjádřit příjmy vlád a institucí Evropské unie ze spotřebních daní za daný rok připadající na jednoho obyvatele daného státu. Ukazatel lze také představit jako průměrný příjem ze spotřebních daní na osobu. Ve jmenovateli je celko-

vý počet obyvatel v daném státě nehledě na to, zda dané osoby byly skutečně spotřebními daněmi zatíženy (Rybová, 2017).

$$\text{Podíl příjmů ze spotř. daní na 1 obyvatele} = \frac{\text{příjmy ze spotř. daní}}{\text{počet osob}} \text{ [EUR]} \quad (3)$$

5.2.2 Ukazatele DPH

Podíl DPH na HDP

Ukazatel je znám jako dílčí daňová kvóta, která vyjadřuje podíl daně z přidané hodnoty na celkovém objemu hrubého domácího produktu. Také jinak říká, kolik procent z HDP připadá na DPH. Jelikož v ukazateli figuruje HDP, je značně ovlivněn jeho výší ve zvoleném období v daném státě. Při vysokých hodnotách tohoto ukazatele lze mluvit o vyšším zatížení obyvatel daní z přidané hodnoty.

$$\text{Podíl DPH na HDP} = \frac{\text{Příjmy z DPH}}{\text{HDP}} \text{ [%]} \quad (4)$$

Podíl DPH v daňovém mixu

Ukazatel lze zjistit jako podíl příjmů z daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech daného státu. Tím zjistíme procentní podíl příjmů z DPH na celkových daňových příjmech. Využívá se k porovnání odlišností v daňových mixech vybraných členských států.

$$\text{Podíl DPH v daň. mixu} = \frac{\text{Příjmy z DPH}}{\text{Celkové daňové příjmy}} \text{ [%]} \quad (5)$$

Podíl příjmů z DPH na 1 osobu

Z tohoto ukazatele lze vyjádřit příjmy z daně z přidané hodnoty za zvolený rok připadající na jednu osobu v daném státě. Je to jakýsi průměrný příjem z DPH na jednu osobu. Celkové příjmy jsou děleny celkovým počtem obyvatel daného státu, bez ohledu na skutečné zatížení konkrétních osob vybranou daní.

$$\text{Podíl příjmů z DPH na 1 obyvatele} = \frac{\text{příjmy z DPH}}{\text{počet osob}} \text{ [EUR]} \quad (6)$$

Praktická část

6 SHLUKOVÁ ANALÝZA

Cílem této analýzy je vymezení skupin neboli shluků členských států dle významu spotřebních daní a daní z přidané hodnoty v jejich daňových systémech, a to za pomoci vybraných ukazatelů daňového zatížení viz. kapitola výše. Práce se snaží zdůvodnit a popsat změny shluků ve vybraném časovém období. Protože jsou vybrané ukazatele v různých jednotkách, je před zahájením analýzy potřeba data standardizovat. Standardizace dat i konkrétní shlukovací procesy jsou realizovány v softwaru Statistica 12.

Pro účely této práce bylo využito hierarchické aglomerativní shlukování a jako míra vzdálenosti byla zvolena Euklidovská vzdálenost, což je klasická vzdálenost jednoho bodu od druhého bodu neboli vzdálenost mezi body se spojitými hodnotami. Pro určení vzdálenosti mezi shluky byla vybrána Wardova metoda, která se od ostatních metod liší založením na principu analýzy rozptylu. Vychází z centroidu neboli geometrického středu, od kterého počítá součet druhých mocnin odchylek případů v potencionálním sloučeném shluku. Nakonec dojde ke sloučení těch dvou shluků, pro které je součet nejmenší (StatSoft CR s.r.o., 2014).

Dále byla stanovena vzdálenost pro tvorbu shluků, a sice ve výši 4,5 vzdálenostních bodů. Zvolení větší vzdálenosti by mohlo mít za následek příliš velké shluky a naopak.

Shlukovací procesy vybraných ukazatelů jsou aplikovány na datech roku 2000 a 2017. Prvním sledovaným obdobím je tedy rok 2000, ve kterém přišly v platnost minimální sazby na tabákové a alkoholické výrobky. Sazby daně z přidané hodnoty zůstaly v České republice na svých hodnotách 22 % základní sazby a 5 % snížené sazby. Zároveň v tomto roce Evropská unie ještě stále sestávala z původního společenství patnácti států. Druhým sledovaným obdobím je rok 2017 z důvodu zachycení nejnovějších dat již všech kompletních 28 členských států (po vyloučení Chorvatska 27 států EU). Novější data v tuto chvíli nejsou k dispozici.

6.1 Shluková analýza spotřebních daní

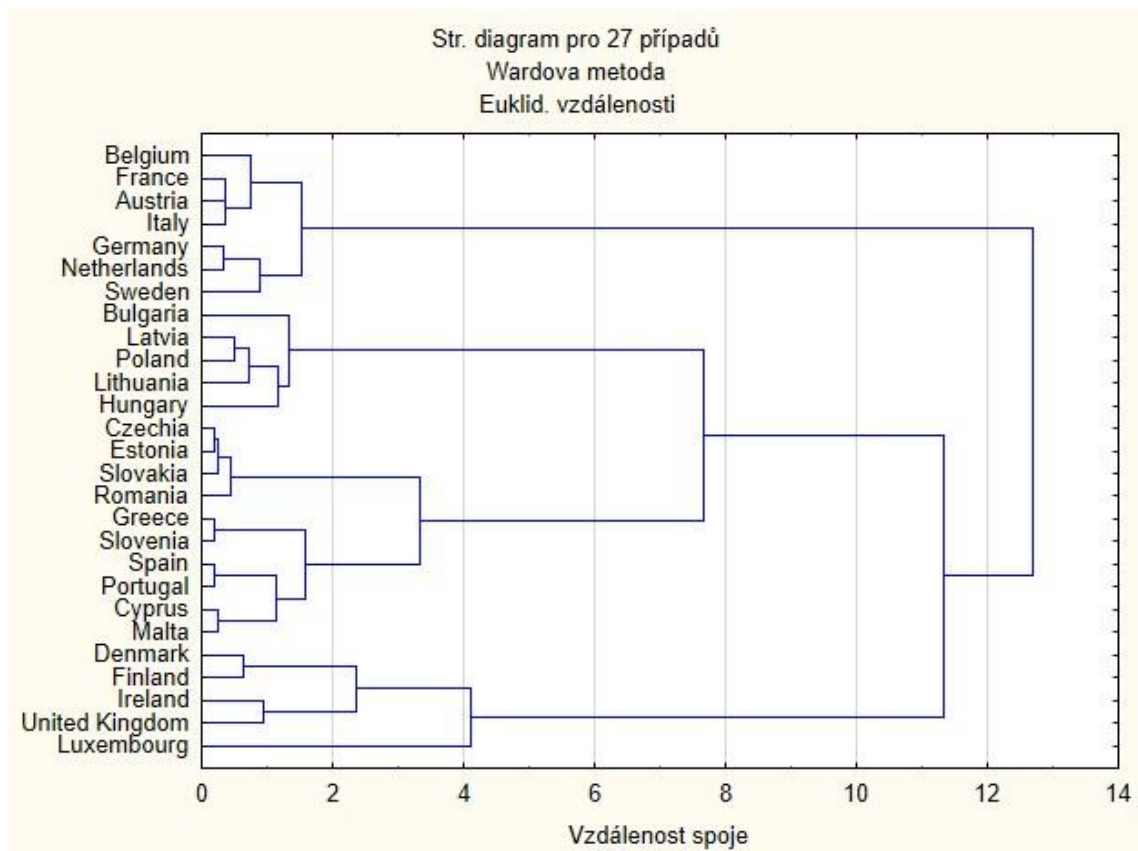
6.1.1 Shlukovací proces v roce 2000

Ve sledovaném roce byly členskými státy Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemsko, Dánsko, Irsko, Velká Británie, Řecko, Portugalsko, Španělsko, Finsko, Rakousko a Švédsko. Pro lepší interpretaci budou tyto státy označeny zkratkami. Pro výše uvedené původní státy Evropské unie je přidělena zkratka EU-15 a v toto období ještě kandidátské státy, které do EU vstupují až od roku 2004 a dále, zkratka NMS-12.

Výsledky shlukovacího procesu:

- Shluk č. 1: Bulharsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko
- Shluk č. 2: Belgie, Německo, Francie, Itálie, Nizozemsko, Rakousko, Švédsko
- Shluk č. 3: Česká republika, Estonsko, Řecko, Španělsko, Kypr, Malta, Portugalsko, Rumunsko, Slovinsko, Slovensko
- Shluk č. 4: Dánsko, Irsko, Lucembursko, Finsko, Velká Británie

Schéma 1: Shlukovací proces dle spotřebních daní r. 2000 ⁽¹⁾



(1) Excise Duty Clustering Process in 2000. Zdroj dat: Eurostat (2018), vlastní zpracování v programu Statistica

Uskupení států Evropské unie v tomto dendrogramu je vyhodnoceno na základě tří ukazatelů uvedených v metodice práce, a sice celkových daňových příjmů ze spotřebních daní na jednoho obyvatele, dílčí daňové kvóty a podílu spotřebních daní na celkových daňových příjmech.

Významný shluk států s podobným daňovým zatížením se zaměřením na spotřební daně je shluk č. 2. Tento shluk tvoří původní státy EU, dokonce z velké většiny zakládající státy Evropské unie. Dalo by se říct, že se jedná o jedny z nejnávštěvnějších států EU. Vybrané státy spolupracují a podporují fungování vnitřního trhu již od založení Evropské Unie. V těchto státech se daří vybírat vyšší suma příjmů ze spotřebních daní na jednoho obyvatele. Naopak podíl spotřebních daní na celkových daňových příjmech je nejnižší, což by mohlo být způsobeno tím, že ve vyspělých ekonomikách dominují spíše přímé daně nežli daně nepřímé. Také na HDP nemají spotřební daně v těchto zemích vysoký podíl.

Ve shluku č. 4 jsou také státy z uskupení EU-15. Největší podobnost mezi sebou státy vykazují právě v podílu spotřebních daní na HDP, který mají v průměru druhý nejvyšší ze všech shluků. Ve státech zařazených v tomto shluku jsou vybírány jednoznačně nejvyšší daňové příjmy ze spotřebních daní na jednoho obyvatele. Tímto ukazatelem se shluk výrazně odlišuje od ostatních.

Shluku č. 3 dominují státy z uskupení NMS-12 včetně České republiky. Pouze tři státy ze skupiny EU-15 lehce zvyšují průměr daňových příjmů ze spotřebních daní na osobu. Naopak u států NMS-12 je znatelnější větší podíl na celkových daňových příjmech. Ale i přes tyto drobné odlišnosti byly státy zařazeny do stejného shluku, a to zejména kvůli podobnosti ukazatele podílu spotřebních daní na HDP.

Státy, které se chystají přistoupit do EU až v roce 2004 a později, byly zařazeny do shluku č. 1. Jedná se o státy, které mají podobně vyvinutou ekonomiku, a ještě nejsou zcela ovlivněny fungováním vnitřního trhu. Z toho důvodu vykazují vzájemně vysokou podobnost. Daňová kvóta spotřebních daní, tedy podíl spotřebních daní na HDP u všech států ve shluku osciluje kolem 3,5 %. Daňové příjmy ze spotřebních daní na osobu vykazuje shluk č. 1 nejnižší ze všech shluků.

Nejmenší podobnost s ostatními shluky dle ukazatelů spotřebních daní vykazují shluky č. 2, kde dominují státy EU-15 a č. 1, kde jsou pouze státy NMS-12.

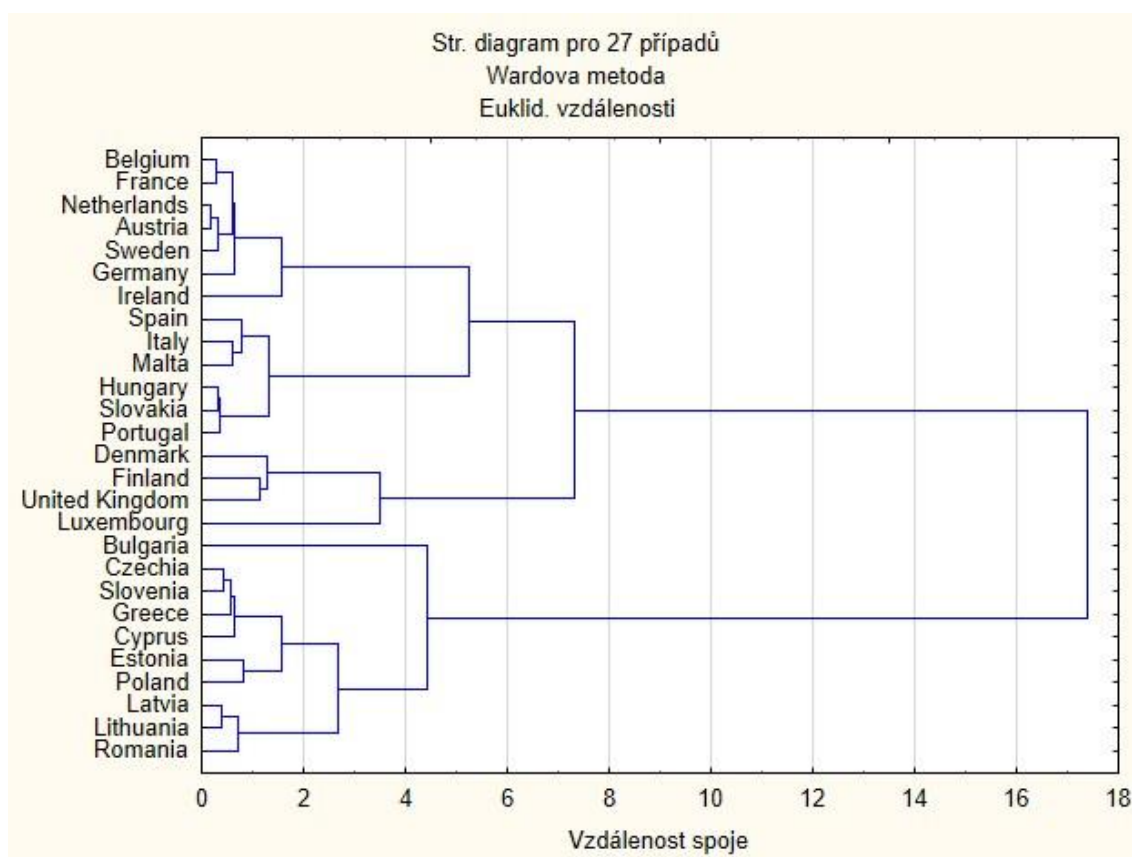
6.1.2 Shlukovací proces v roce 2017

Od prvního shlukovacího procesu v roce 2000 docházelo v Evropské unii k několika důležitým změnám. V roce 2004 přistoupilo do EU deset nových států, a sice Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko. Rokem 2007 se EU rozšířila o další dva státy, a to Bulharsko a Rumunsko. Mezi lety 2008 a 2009 si většina států prožila hospodářskou krizi, která v některých státech měla za následek změny v jejich daňových systémech. Rok 2008 byl také důležitý z hlediska nabytí platnosti nové směrnice upravující spotřební daně v EU. Zdůrazňuje zejména zdanění energetických produktů, alkoholu a tabákových výrobků. Touto směrnicí vyvíjí EU snahu o sblížení sazeb spotřebních daní v členských státech a posílení fungování vnitřního trhu.

Výsledky shlukovacího procesu:

- Shluk č. 1: Španělsko, Itálie, Maďarsko, Malta, Portugalsko, Slovensko
- Shluk č. 2: Belgie, Německo, Irsko, Francie, Nizozemsko, Rakousko, Švédsko
- Shluk č. 3: Dánsko, Lucembursko, Finsko, Velká Británie
- Shluk č. 4: Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Řecko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko

Schéma 2: Shlukovací proces dle spotřebních daní r. 2017 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ *Excise Duty Clustering Process in 2017. Zdroj dat: Eurostat (2018), vlastní zpracování v programu Statistica*

Shluk č. 2 utvořily opět převážně zakládající státy EU, které z hlediska spotřebních daní vykazují největší podobnost. V porovnání se státy z ostatních shluků vyčnívají v průměru nejnižším podílem spotřebních daní na celkových daňových příjmech i na HDP. Příjmy ze spotřebních daní na obyvatele mají druhé nejvyšší.

Shluková analýza našla vysokou podobnost právě mezi státy ve shluku č. 3. Jsou zde pouze státy ze skupiny EU-15. Co se týče ukazatele příjmů ze spotřebních daní na jednoho obyvatele, je v tomto shluku nejvyšší ze všech.

Shluk č. 4 vykazuje podobnost převážně mezi skupinou států NMS-12, včetně České republiky. Výjimkou je ovšem Řecko, které se řadí mezi státy EU-15, ale v roce 2017 vykazuje podobnost s těmito státy. Státy se sobě nejvíce podobají převážně z hlediska podílu spotřebních daní na celkových příjmech, které u nich nabývají jednoznačně nejvyšších hodnot ze všech států EU, stejně tak jako ukazatel podílu spotřebních daní na HDP.

Jako zajímavý výsledek shlukovacího procesu v roce 2017 se jeví shluk č. 1, který je smíšený. To znamená, že do něj byly zařazeny jak státy EU-15 (Španělsko, Itálie a Portugalsko), tak státy NMS-12 (Maďarsko, Malta a Slovensko) v poměru 3:3. Státy v sobě našly podobnost zejména v podílu spotřebních daní na HDP a na celkových daňových příjmech.

6.1.3 Komparace shlukovacích procesů v závislosti na spotřebních daních v letech 2000 a 2017

Pomocí vlastní shlukové analýzy byly vytvořeny jednotlivé shluky států Evropské unie za rok 2000 a 2017 dle podobnosti vybraných ukazatelů spotřebních daní. Jednotlivé shluky jsou uvedeny v tabulce č. 8 níže. Hlavní vliv na rozřídění států do shluků má období vstupu do Evropské unie. Proto jsou pro lepší přehlednost původní státy EU-15 vyznačeny v tabulce tučně.

Tabulka 8: Komparace shluků dle spotřebních daní r. 2000 a r. 2017 ⁽¹⁾

Shluk (2)	2000	2017
1	Bulharsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko	Španělsko, Itálie , Maďarsko, Malta, Portugalsko , Slovensko
2	Belgie, Německo, Francie, Itálie, Nizozemsko, Rakousko, Švédsko	Belgie, Německo, Irsko, Francie, Nizozemsko, Rakousko, Švédsko
3	Česká republika, Estonsko, Řecko, Španělsko , Kypr, Malta, Portugalsko , Rumunsko, Slovinsko, Slovensko	Dánsko, Lucembursko, Finsko, Velká Británie
4	Dánsko, Irsko, Lucembursko, Finsko, Velká Británie	Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Řecko , Kypr, Litva, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko

⁽¹⁾ Comparison of Excise Duty Clusters in 2000 and 2017; ⁽²⁾ Cluster. Zdroj: Vlastní zpracování

Původní státy EU-15 se v roce 2000 zařadily převážně do shluků č. 2 a č. 4. Výjimkou bylo Řecko, Španělsko a Portugalsko, které byly zařazeny ke státům NMS-12 do shluku č. 3, pravděpodobně z důvodu vysoké podobnosti ukazatele podílu spotřebních daní na HDP. Všechny státy NMS-12 obsadily 1. nebo 3. shluk.

Výsledky shlukové analýzy v roce 2017 ukazují, že státy EU-15 a NMS-12 se opět drží ve shlucích převážně při sobě. Skupina států EU-15 byla zařazena převážně do shluků č. 2 a č. 3. Většina států NMS-12 se usídlila ve shluku č. 4, kde s nimi v oblasti dílčí daňové kvóty spotřebních daní vykazuje podobnost ještě Řecko, které se jinak řadí

ke státům EU-15. Zajímavým se ukázal shluk č. 1, který je smíšený ze států EU-15 i NMS-12.

Ani v jednom ze shlukovacích procesů však nedošlo k tomu, aby smíšené shluky původních a nových členských států převažovaly. Z toho lze vyvodit, že vlivem harmonizačních procesů v oblasti spotřebních daní nedochází k přibližování členských států v ukazatelích spotřebních daní.

V tabulkách č. 9 a č. 10 níže jsou zobrazeny průměry vybraných ukazatelů daňového zatížení za rok 2000 a 2017. Tabulky jsou tedy rozděleny dle jednotlivých ukazatelů a shluků, které vyhodnotila shluková analýza.

Tabulka 9: Průměry ukazatelů spotřebních daní r. 2000 ⁽¹⁾

	Celkové daňové příjmy ze spotř. daní na osobu [EUR] ⁽²⁾	Daňová kvóta spotřebních daní [%] ⁽³⁾	Podíl spotř. daní na celk. daňových příjmech [%] ⁽⁴⁾
Shluk č. 1	135,19	3,58	11,04
Shluk č. 2	686,65	2,61	6,00
Shluk č. 3	258,60	2,78	8,60
Shluk č. 4	1 370,06	3,90	9,84

⁽¹⁾ *Averages of Excise Tax Indicators in 2000;* ⁽²⁾ *Consumption taxes per capita [EUR];* ⁽³⁾ *Excise duty % of GDP [%];* ⁽⁴⁾ *Excise duty % of total taxation [%]. Zdroj: Vlastní zpracování*

Tabulka 10: Průměry ukazatelů spotřebních daní r. 2017 ⁽¹⁾

	Celkové daňové příjmy ze spotř. daní na osobu [EUR] ⁽²⁾	Daňová kvóta spotřebních daní [%] ⁽³⁾	Podíl spotř. daní na celk. daňových příjmech [%] ⁽⁴⁾
Shluk č. 1	539,64	2,65	7,25
Shluk č. 2	930,67	2,16	5,41
Shluk č. 3	1 605,19	3,00	7,33
Shluk č. 4	571,32	3,75	11,41

⁽¹⁾ *Averages of Excise Tax Indicators in 2017;* ⁽²⁾ *Consumption taxes per capita [EUR];* ⁽³⁾ *Excise duty % of GDP;* ⁽⁴⁾ *Excise duty % of total taxation. Zdroj: Vlastní zpracování*

Dle ukazatele daňových příjmů ze spotřebních daní na jednoho obyvatele jednoznačně v obou zkoumaných letech vyčnívají shluky, do kterých byly zařazeny státy EU-15 – Dánsko, Irsko, Lucembursko, Finsko a Velká Británie. V roce 2000 se jedná o shluk č. 4 a v roce 2017 o shluk č. 3. V obou zkoumaných letech se prokazují vyššími hodnotami ukazatelů podílu spotřebních daní na HDP (3 % v roce 2017) a podílu spotřebních daní na celkových daňových příjmech (7,33 % v roce 2017).

Významné jsou pro oba zkoumané roky právě shluky č. 2. Tento shluk si po dobu uplynulých sedmnácti let udržel stejné obsazení států pouze s prohozením Itálie za Irsko. Ve shluku jsou zařazeny pouze státy skupiny EU-15, které se od ostatních shluků v obou letech liší nejnižším podílem spotřebních daní na HDP (2,16 % v roce 2017) a také nejnižším podílem spotřebních daní na celkových daňových příjmech (5,41 % v roce 2017). To může být způsobeno tím, že součástí shluku jsou státy Německo, Francie a Itálie, což jsou nejen jedny ze zakládajících států Evropské unie, ale také jediné státy Evropské unie (ještě spolu s Velkou Británií), které se řadí mezi deset největších ekonomik světa.

Státy EU-15 Španělsko a Portugalsko, které byly v roce 2000 ve 3. shluku namíchaný společně s většinou států NMS-12 se v roce 2017 přesunuly do 1. shluku, kde k sobě přibraly navíc Itálii, a utvořily tak smíšený shluk o třech státech EU-15 a třech státech NMS-12. Tento shluk se projevuje nízkým podílem spotřebních daní na HDP (2,65 % v roce 2017) i na celkových daňových příjmech (7,25 % v roce 2017) a zároveň nejnižšími příjmy ze spotřebních daní na osobu.

Výjimku představuje Řecko, které již v roce 2000 vykazovalo podobnost se státy NMS-12 a v roce 2017 svou podobnost jen potvrdilo tím, že se přeřadilo do shluku č. 4, kde ještě více dominují státy NMS-12. Tento shluk se prokazuje nejvyšším podílem spotřebních daní na celkových daňových příjmech (1,41 % v roce 2017) a také nejvyšším podílem spotřebních daní na HDP (3,75 % v roce 2017). Důvodem proč podobné hodnoty vykazuje i Řecko by mohlo být jeho zeměpisné umístění sousedící se státy NMS-12.

Pro lepší představu a porovnání s Evropskou unií jako celkem jsou níže zobrazeny tabulky č. 11 a č. 12 s průměry vybraných ukazatelů daňového zatížení z hlediska spotřebních daní v letech 2000 a 2017.

Tabulka 11: Průměry ukazatelů spotřebních daní za EU r. 2000 ⁽¹⁾

Rok 2000 ⁽²⁾	Celkové daňové příjmy ze spotř. daní na osobu [EUR] ⁽³⁾	Daňová kvóta spotřebních daní [%] ⁽⁴⁾	Podíl spotř. daní na celk. daňových příjmech [%] ⁽⁵⁾
Evropská unie (před přistoupením Chorvatska) ⁽⁶⁾	574,22	2,9	7,2

⁽¹⁾ EU Averages of Excise Tax Indicators in 2000; ⁽²⁾ Year 2000; ⁽³⁾ Consumption taxes per capita [EUR]; ⁽⁴⁾ Excise duty % of GDP; ⁽⁵⁾ Excise duty % of total taxation; ⁽⁶⁾ European Union before the accession of Croatia. Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 12: Průměry ukazatelů spotřebních daní za EU r. 2017 ⁽¹⁾

Rok 2017 ⁽²⁾	Celkové daňové příjmy ze spotř. daní na osobu [EUR] ⁽³⁾	Daňová kvóta spotřebních daní [%] ⁽⁴⁾	Podíl spotř. daní na celk. daňových příjmech [%] ⁽⁵⁾
Evropská unie (před přistoupením Chorvatska) ⁽⁶⁾	773,91	2,6	6,3

⁽¹⁾ EU Averages of Excise Tax Indicators in 2017; ⁽²⁾ Year 2017; ⁽³⁾ Consumption taxes per capita [EUR]; ⁽⁴⁾ Excise duty % of GDP; ⁽⁵⁾ Excise duty % of total taxation; ⁽⁶⁾ European Union before the accession of Croatia. Zdroj: Vlastní zpracování

6.2 Shluková analýza DPH

Stejně jako u shlukové analýzy spotřebních daní i v této kapitole bude využíváno označení EU-15 pro původní státy EU a označení NMS-12 pro státy vstupující do EU až v roce 2004 a déle.

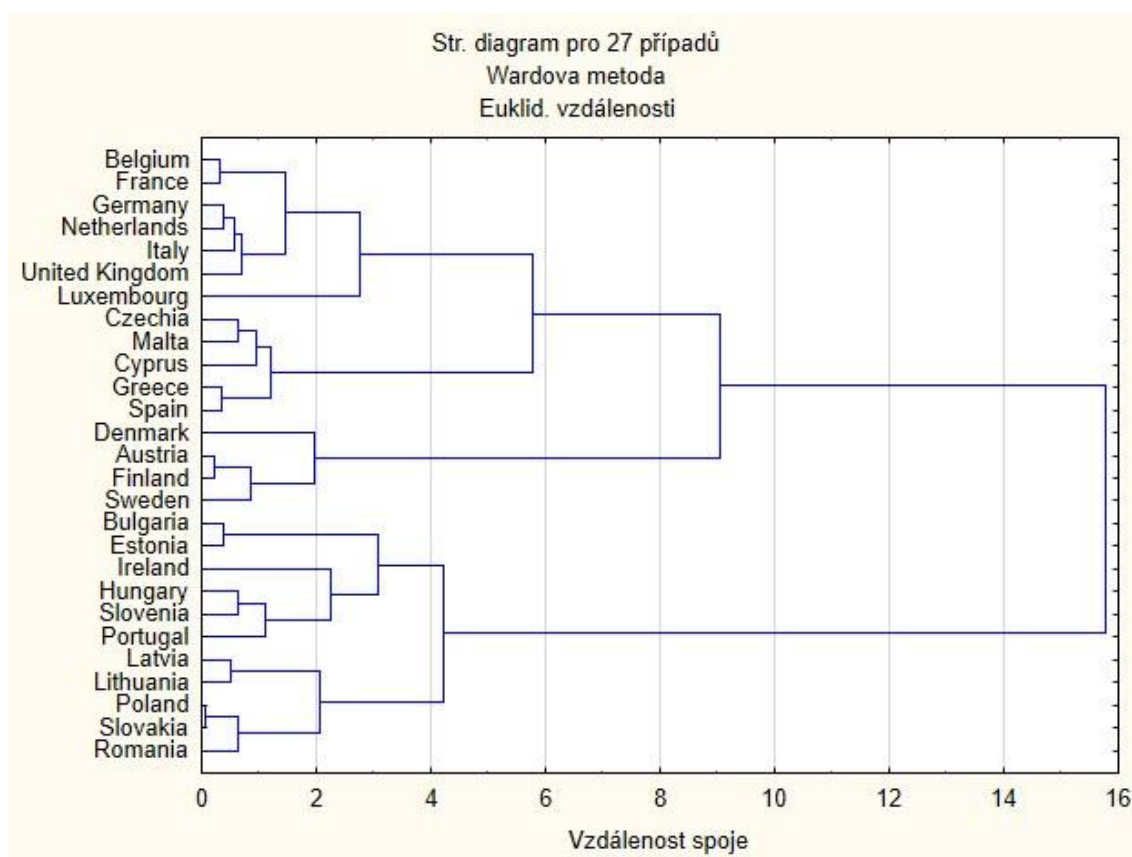
6.2.1 Shlukovací proces v roce 2000

V roce 2000 Česká republika využívala pouze dvě sazby DPH, základní sazbu ve výši 22 % a sníženou sazbu 5 %.

Výsledky shlukovacího procesu:

- Shluk č. 1: Česká republika, Řecko, Španělsko, Kypr, Malta
- Shluk č. 2: Dánsko, Rakousko, Finsko, Švédsko
- Shluk č. 3: Belgie, Německo, Francie, Itálie, Lucembursko, Nizozemsko, Velká Británie
- Shluk č. 4: Bulharsko, Estonsko, Irsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Slovinsko, Slovensko

Schéma 3: Shlukovací proces dle DPH r. 2000 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ VAT Clustering in 2000. Zdroj dat: Eurostat (2018), vlastní zpracování v programu Statistica

Shlukovací proces v roce 2000 rozdělil státy do čtyř shluků. Všechny v roce 1958 zakládající státy EU doplněné o Velkou Británii v sobě našly podobnost ve shluku č. 3. Tyto státy již v roce 2000 mají plně implementované platné směrnice a již od začátku také spolupracují na fungování jednotného trhu. Vyznačují se nejnižším podílem DPH na celkových daňových příjmech.

Severské státy Dánsko, Finsko a Švédsko doplněné o Rakousko se uchýlily ve shluku č. 2. Kromě Dánska jsou to poslední přistoupivší státy do roku 2000. Právě díky tomu je u nich vidět podobnost v daňovém zatížení zaměřeném na daň z přidané hodnoty, nejspíš i z toho důvodu, že začaly implementovat směrnice EU do svých daňových soustav ve stejném roce. Tento shluk vyčnívá s nejvyšší hodnotou ukazatele podílu DPH na hrubém domácím produktu.

Shluk č. 4 vykazuje podobnost převážně mezi státy NMS-12, které jsou ovšem doplněné o dva státy EU-15, a sice Irsko a Portugalsko. Tyto státy disponují v průměru

nejnižšími příjmy z DPH na obyvatele a zároveň nejvyšším podílem DPH na celkových daňových příjmech.

Ve shluku č. 1 byla také vyhodnocena podobnost převážně mezi státy NMS-12 včetně České republiky, ale také společně s Řeckem a Španělskem, které se řadí do států EU-15. Oproti ostatním shlukům tento vykazuje v průměru mnohem nižší příjmy z DPH na jednoho obyvatele a také nejnižší hodnotu ukazatele podílu DPH na celkových daňových příjmech.

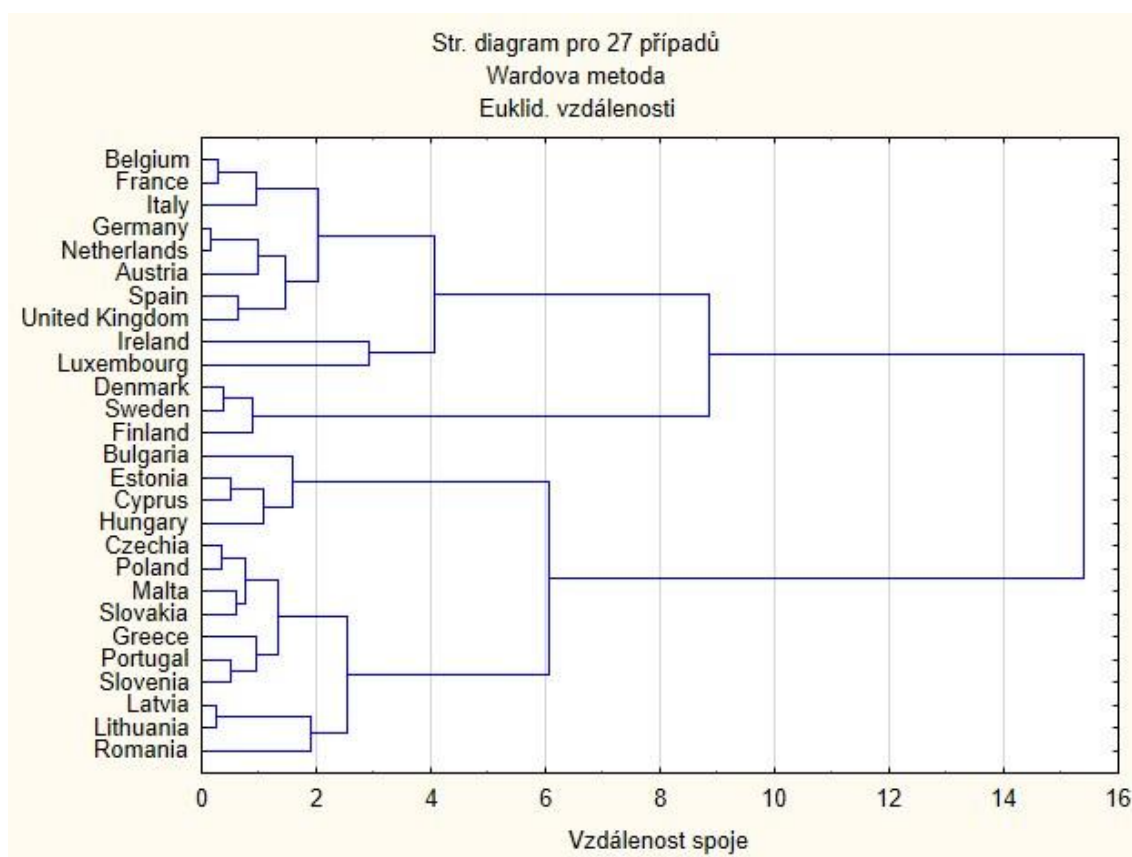
6.2.2 Shlukovací proces v roce 2017

K největším změnám základní sazby DPH během posledních 10 let došlo v Maďarsku, kde se sazba zvýšila o celých 7 %. Maďarsko v současnosti užívá nejvyšší zdanění v základní sazbě, a sice 27 %. K dalšímu významnému navýšení základní sazby DPH o 5 % došlo v Řecku, Španělsku a Velké Británii. V posledních letech je zvyšování sazeb DPH evropským trendem. Ke snížení došlo opravdu výjimečně, například v Rumunsku, kde se pro rok 2017 základní sazba snížila z 20 % na 19 %. Z členských zemí využívá nejnižší základní sazbu DPH Lucembursko, a to ve výši 17 %.

Výsledky shlukovacího procesu:

- Shluk č. 1: Dánsko, Finsko, Švédsko
- Shluk č. 2: Bulharsko, Estonsko, Kypr, Maďarsko
- Shluk č. 3: Česká republika, Řecko, Litva, Lotyšsko, Malta, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Slovinsko, Slovensko
- Shluk č. 4: Belgie, Německo, Irsko, Španělsko, Francie, Itálie, Lucembursko, Nizozemsko, Rakousko, Velká Británie

Schéma 4: Shlukovací proces dle DPH r. 2017 ⁽¹⁾



⁽¹⁾ VAT Clustering in 2017. Zdroj dat: Eurostat (2018), vlastní zpracování v programu Statistica

Stejně jako v roce 2000 i v roce 2017 shlukovací proces spojil všechny zakládající státy EU Belgie, Francii, Itálii, Lucembursko, Německo a Nizozemsko do jednoho shluku, a sice č. 4. S těmito státy navíc začaly vykazovat větší podobnost i ostatní státy EU-15, a sice Irsko, Velká Británie, Španělsko a Rakousko. Shluk vykazuje nejnižší hodnoty podílu DPH na celkových daňových příjmech i na HDP vůbec ze všech shluků v tomto roce. Ovšem příjmy z daně z přidané hodnoty na osobu má druhé nejvyšší.

Ve shluku č. 1 byly spojeny severské státy skupiny EU-15. Státy se velice přesně shodují ve všech třech ukazatelích. Navíc vykazují jednoznačně nejvyšší příjmy z DPH na jednoho obyvatele.

Shlukovací proces ve shluku č. 3 vyhodnotil podobnost z hlediska daně z přidané hodnoty u velké části států, které přistoupily do EU v roce 2004 a déle, doplněné o dva státy ze skupiny EU-15. Státy vykazují největší podobnost v podílu DPH na hrubém domácím produktu, který je v průměru druhý nejnižší ve srovnání s ostatními shluky. Zároveň skupina států vyčnívá nejnižšími příjmy z DPH na osobu.

Shluk č. 2 spojuje státy čistě ze skupiny NMS-12. Státy vykazují největší podobnost v podílu DPH na HDP a podílu DPH na celkových daňových příjmech, který nabývá v průměru nejvyšších hodnot ze všech shluků.

6.2.3 Komparace shlukovacích procesů v závislosti na DPH v letech 2000 a 2017

Vlastní shlukovou analýzou byly vytvořeny jednotlivé shluky členských států za rok 2000 a 2017 dle podobnosti vybraných ukazatelů DPH. Utvořené shluky jsou uvedeny v tabulce č. 13 níže. Na roztržení států do shluků má hlavní vliv období vstupu do Evropské unie. Proto jsou pro lepší přehlednost původní státy EU-15 vyznačeny v tabulce tučně.

Tabulka 13: Komparace shluků dle DPH r. 2000 a r. 2017 ⁽¹⁾

Shluk (2)	2000	2017
1	Česká republika, Řecko, Španělsko , Kypr, Malta	Dánsko, Finsko, Švédsko
2	Dánsko, Rakousko, Finsko, Švédsko	Bulharsko, Estonsko, Kypr, Maďarsko
3	Belgie, Německo, Francie, Itálie, Lucembursko, Nizozemsko, Velká Británie	Česká republika, Řecko , Litva, Lotyšsko, Malta, Polsko, Portugalsko , Rumunsko, Slovinsko, Slovensko
4	Bulharsko, Estonsko, Irsko , Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko, Portugalsko , Rumunsko, Slovinsko, Slovensko	Belgie, Německo, Irsko, Španělsko, Francie, Itálie, Lucembursko, Nizozemsko, Rakousko, Velká Británie

⁽¹⁾ Comparison of VAT Clusters in 2000 and 2017; ⁽²⁾ Cluster. Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2000 byly státy skupiny EU-15 zařazeny převážně do 2. a 3. shluku. Druhý shluk tvoří severské státy Dánsko, Finsko a Švédsko doplněné o Rakousko, které přistoupily do Evropské unie v roce 1995. Třetí shluk obsadila Velká Británie spolu s čistě zakládajícími státy EU, z nichž Německo, Francie, Itálie a Velká Británie patří mezi deset největších ekonomik světa. Opakem je Irsko a Portugalsko, které se od států EU-15 oddělilo a zařadilo se do shluku č. 4, kde převažují státy NMS-12. Důvodem je podobnost z hlediska podílu DPH na celkových daňových příjmech země. Také Řecko a Španělsko se odtrhlo od původních členských států a přidalo se do shluku č. 1 mezi státy NMS-12, důvodem je podíl daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech země. Státy NMS-12 se usídlily především ve shluku č. 1 a č. 4.

Rok 2017 rozdělil státy opět do čtyř shluků. Skupina států EU-15 byla tentokrát zařazena převážně do 1. a 4. shluku. Státy NMS-12 byly zařazeny do shluku č. 2 a č. 3.

Ve druhém shluku jsou čistě státy, které do EU vstoupily v roce 2004 a déle. Do třetího shluku, kde je mimo jiné i Česká republika, se řadí také dva státy EU-15 Řecko a Portugalsko. Ty s ostatními státy NSM-12 v tomto shluku vykazují největší podobnost v dílčí daňové kvótě DPH.

V tabulkách č. 14 a č. 15 jsou zobrazeny průměry vybraných ukazatelů daňového zatížení za rok 2000 a 2017. Tabulky jsou tedy rozděleny dle jednotlivých ukazatelů a shluků, které vyhodnotila shluková analýza.

Tabulka 14: Průměry ukazatelů DPH r. 2000 ⁽¹⁾

	Celkové daňové příjmy z DPH na osobu [EUR] ⁽²⁾	Daňová kvóta DPH [%] ⁽³⁾	Podíl DPH na celk. daňových příjmech [%] ⁽⁴⁾
Shluk č. 1	721,53	5,78	18,46
Shluk č. 2	2 469,91	8,33	17,10
Shluk č. 3	1 860,26	6,37	15,77
Shluk č. 4	555,71	7,57	23,01

(1) Averages of VAT Indicators in 2000; (2) VAT per capita [EUR]; (3) VAT % of GDP; (4) VAT % of total taxation. Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 15: Průměry ukazatelů DPH r. 2017 ⁽¹⁾

	Celkové daňové příjmy z DPH na osobu [EUR] ⁽²⁾	Daňová kvóta DPH [%] ⁽³⁾	Podíl DPH na celk. daňových příjmech [%] ⁽⁴⁾
Shluk č. 1	4 327,13	9,30	20,73
Shluk č. 2	1 413,04	9,28	27,63
Shluk č. 3	1 273,57	7,66	22,74
Shluk č. 4	2 843,39	6,57	16,89

(1) Averages of VAT Indicators in 2017; (2) VAT per capita [EUR]; (3) VAT % of GDP; (4) VAT % of total taxation. Zdroj: Vlastní zpracování

Jednoznačně nejvyššími průměrnými příjmy z DPH na osobu (4 327,13 EUR v roce 2017) a současně druhým nejnižším podílem příjmů z DPH na celkových daňových příjmech (20,73 % v roce 2017) disponují v obou zkoumaných letech shluky, ve kterých jsou umístěné severské státy Dánsko, Finsko a Švédsko, a sice shluk č. 2 v roce 2000 a shluk č. 1 v roce 2017. V roce 2000 bylo v tomto shluku navíc Rakousko, jinak se v něm drží stejné státy.

Státy sídlící v roce 2000 ve shluku č. 3 se v roce 2017 přesunuly do shluku č. 4. Je to shluk, který se pyšní největším počtem států EU-15, včetně čtyř států řazených mezi deset největších ekonomik světa. Oproti ostatním shlukům mají vysoké příjmy z DPH

na obyvatele a nejnižší ukazatele podílu DPH na celkových daňových příjmech (16,89 % v roce 2017) a na HDP (6,57 % v roce 2017).

K oddělení od své původní skupiny EU-15 došlo u Řecka a Portugalska, které se přeřadili do shluku č. 3 ke státům NMS-12. Shluk vykazuje nejnižší příjmy DPH na jednoho obyvatele (1 273, 57 EUR v roce 2017) a současně poměrně nízkým ukazatelem podílu DPH k hrubému domácímu produktu (7,66 % v roce 2017).

Druhý shluk v roce 2017 zastupován státy NMS-12 Bulharskem, Estonskem, Kypru a Maďarskem vykazuje nejvyšší podíl DPH na celkových daňových příjmech zemí.

Pro lepší představu a porovnání s Evropskou unií jako celkem jsou níže zobrazeny tabulky č. 16 a č. 17 s průměry vybraných ukazatelů daňového zatížení z hlediska DPH v letech 2000 a 2017.

Tabulka 16: Průměry ukazatelů DPH za EU r. 2000 ⁽¹⁾

Rok 2000 ⁽²⁾	Celkové daňové příjmy z DPH na osobu [EUR] ⁽³⁾	Daňová kvóta DPH [%] ⁽⁴⁾	Podíl DPH na celk. daňových příjmech [%] ⁽⁵⁾
Evropská unie (před přistoupením Chorvatska) ⁽⁶⁾	1 328,12	6,7	16,7

⁽¹⁾ EU Averages of VAT Indicators in 2000; ⁽²⁾ Year 2000; ⁽³⁾ VAT per capita [EUR]; ⁽⁴⁾ VAT % of GDP; ⁽⁵⁾ VAT % of total taxation; ⁽⁶⁾ European Union before the accession of Croatia. Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 17: Průměry ukazatelů DPH za EU r. 2017 ⁽¹⁾

Rok 2017 ⁽²⁾	Celkové daňové příjmy z DPH na osobu [EUR] ⁽³⁾	Daňová kvóta DPH [%] ⁽⁴⁾	Podíl DPH na celk. daňových příjmech [%] ⁽⁵⁾
Evropská unie (před přistoupením Chorvatska) ⁽⁶⁾	2 125,96	7,0	17,5

⁽¹⁾ EU Averages of VAT Indicators in 2017; ⁽²⁾ Year 2017; ⁽³⁾ VAT per capita [EUR]; ⁽⁴⁾ VAT % of GDP; ⁽⁵⁾ VAT % of total taxation; ⁽⁶⁾ European Union before the accession of Croatia. Zdroj: Vlastní zpracování

6.3 Shrnutí výsledků shlukové analýzy

Data pro vlastní shlukovou analýzu byla čerpána z webové stránky Eurostatu pro vybrané roky 2000 a 2017. Byly použity tři ukazatele pro daň z přidané hodnoty a tři

ukazatele pro spotřební daně, a sice celkové daňové příjmy z DPH a spotřebních daní na osobu, podíl DPH a spotřebních daní na HDP a podíl DPH a spotřebních daní na celkových daňových příjmech zemí.

Cílem diplomové práce je prostřednictvím vybraných ukazatelů zjistit, zda vlivem harmonizačních procesů v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní dochází k přibližování členských států EU v oblasti zdanění spotřeby. Z výsledků shlukové analýzy je patrné, že k přibližování ukazatelů daně z přidané hodnoty a spotřebních daní mezi státy EU-15 a NMS-12 nedochází. Lze tak vycházet z postavení jednotlivých států ve shlucích. Ani v jednom ze shlukovacích procesů nedochází k převaze významných smíšených shluků původních a nových států EU. Státy spíše drží postavení blízko své skupiny EU-15 popřípadě NMS-12. Došlo i k opačným přesunům, ty však nebyly významné. Jak již bylo zmíněno, byly použity tři ukazatele daňového zatížení, pro větší vypovídací schopnost analýzy lze doporučit využití více ukazatelů.

Dle provedené shlukové analýzy lze vymezit některé stabilní skupiny států jak z hlediska spotřebních daní, tak z hlediska DPH:

a) Skupina typických států západní Evropy

Jedná se o státy, které jsou součástí skupiny EU-15, tedy o původní státy Evropské unie, a sice **Belgie, Německo, Francie, Nizozemsko, Rakousko, Švédsko, Dánsko, Irsko, Lucembursko, Finsko a Velká Británie**. Ve shlukovacích procesech z hlediska spotřebních daní tvoří druhý a čtvrtý shluk (v roce 2000) a druhý a třetí shluk (v roce 2017), z hlediska DPH druhý a třetí shluk (v roce 2000) a první a čtvrtý shluk (v roce 2017). Ukazatele podílu DPH a spotřebních daní na HDP a podílu DPH a spotřebních daní na celkových daňových příjmech jsou u těchto států nízké. Naopak celkové příjmy z DPH a spotřebních daní na osobu vykazují vysoké. Státy skupiny EU-15 jsou si vzájemně více podobné nežli státy NMS-12. S těmito státy se žádné jiné státy do společných shluků neseskupují. Malou odlišnost vykazují státy **Itálie a Španělsko**, ke kterým se v některých letech připojily i státy NMS-12 uvedené v tomto rozdělení za c) níže. I přesto lze tyto dva státy zařadit do skupiny typických států západní Evropy.

b) Skupina oddělených států EU-15

Jsou to státy, které lze nazvat jako okrajové či periferní. Dle období vstupu do Evropské unie se řadí mezi státy EU-15, ovšem v některých letech se od nich oddělují **Řecko**

a **Portugalsko**. Tyto státy se od ostatních států EU-15 liší především vyšším podílem DPH a spotřebních daní na HDP i na celkových daňových příjmech.

c) Skupina států NMS-12 schopná přiblížení státům EU-15

V této skupině států by bylo zajímavé se na třídění podívat zvlášť z pohledu spotřebních daní a zvlášť z pohledu DPH. Z hlediska DPH se ke státům EU-15 nepodařilo přiblížit žádnému státu NMS-12 ani v jednom ze zkoumaných let. Z hlediska spotřebních daní se v roce 2000 ke státům EU-15 také nepřiblížily žádné státy NMS-12. Jediným rokem, kdy došlo k přiblížení států NMS-12 k původním státům Evropské unie, je rok 2017, pokud je na něj pohlíženo v souvislosti se spotřebními daněmi. Jedná se o **Maďarsko**, **Maltu** a **Slovensko**. Oproti ostatním státům NMS-12 vykazují nižší hodnoty ukazatele podílu spotřebních daní na HDP i na celkových daňových příjmech.

d) Skupina typických států NMS-12

Jedná se o státy, které se řadí do skupiny NMS-12 a které zůstávají státům EU-15 vzdáleny v obou zkoumaných letech jak z hlediska spotřebních daní, tak z hlediska DPH. Jsou jimi **Bulharsko**, **Litva**, **Lotyšsko**, **Estonsko**, **Polsko**, **Česká republika**, **Kypr**, **Rumunsko** a **Slovinsko**. U těchto států je typický vysoký ukazatel podílu DPH a spotřebních daní na HDP i na celkových daňových příjmech, a naopak oproti státům EU-15 vykazují nižší příjmy na jednoho obyvatele z těchto zmíněných daní.

Heinemann (1999) ve své práci o vlivu globalizace na rozpočty tvrdí, že Lucembursko a Velká Británie vykazovaly vysoký podíl nepřímých daní. Co se týče tvrzení o Lucembursku, to by bylo možné potvrdit jen z hlediska spotřebních daní. Z dat Eurostatu, která jsou uvedena v příloze, je na první pohled zřejmé, že Lucembursko v roce 2000 vykazuje nejvyšší podíl spotřebních daní na HDP i celkových daňových příjmech a také nejvyšší příjmy z těchto daní na osobu. Na druhou stranu z hlediska DPH má sice Lucembursko vysoké příjmy na osobu, ale hodnoty podílu DPH na celkových daňových příjmech i HDP jsou velice nízké. Navíc v roce 2000 mělo Lucembursko nejnižší základní sazbu DPH ze všech zemí Evropské unie, a to ve výši 15 %. Tvrzení ohledně Velké Británie nelze v souvislosti s touto prací jednoznačně potvrdit. Pokud se nahlíží na získaná data v roce 2000, nevystupuje Velká Británie nijak zvlášť do popředí oproti ostatním státům.

Společné rysy daňových systémů severských států našel Bernardi (2003). Ve své studii seskupil severské státy do jednoho shluku. Tuto skutečnost je možné potvrdit

i v této práci. Ve shlukovacích procesech založených na zatížení států daní z přidané hodnoty vykazují severské státy Dánsko, Finsko a Švédsko společné rysy a v obou zkoumaných letech byly zařazeny do jednoho shluku. V procesech založených na zatížení států spotřebními daněmi lze toto tvrzení také potvrdit i přesto, že Švédsko bylo od Dánska a Finska odděleno do jiného shluku z důvodu nižšího podílu spotřebních daní na celkových daňových příjmech. Přesto lze vidět jednoznačnou podobnost severských států v nejvyšším zatížení alkoholu spotřební daní.

Stejně jako disertační práce Rybové (2017) a diplomová práce Uhlířové (2018) i tato práce potvrzuje, že přes snahu Evropské unie o sblížení právních předpisů a pravidel zdanění u spotřebních daní a daně z přidané hodnoty, nedochází k vzájemnému přibližování států EU-15 se státy NMS-12. V souvislosti s provedenou shlukovou analýzou je zřejmé, že původní členské státy se držely při sobě většinou v ustálených shlucích.

Z této práce vyplývá, že proces přibližování členských států Evropské unie není zřetelný. Mezi státy stále existují velké odlišnosti způsobené například úrovní HDP, celkovým daňovým systémem nebo tradicemi a zvyklostmi ve spotřebě. Ovšem sjednocení těchto oblastí a jejich poddání harmonizačnímu procesu je velmi složité.

7 ZÁVĚR

Stěžejním cílem diplomové práce je prostřednictvím vybraných ukazatelů zjistit, zda vlivem harmonizačních procesů v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní dochází k přibližování členských států EU v oblasti zdanění spotřeby. Pro splnění cíle bylo potřeba nalézt skupiny členských států dle podobnosti daňového zatížení v oblasti spotřeby, k čemuž byla využita shluková analýza.

Objektem zkoumání této práce jsou změny vybraných ukazatelů daňového zatížení se zaměřením na spotřební daně a daň z přidané hodnoty. Konkrétně se jedná o příjmy z DPH a spotřebních daní na osobu, podíl DPH a spotřebních daní na HDP a celkových daňových příjmech. Pozorování proběhlo v roce 2000 a 2017 u členských států Evropské unie s výjimkou Chorvatska. Pro lepší interpretaci je v práci uvedeno rozdělení členských států na shromáždění EU-15, což jsou původní státy Evropské unie a NMS-12, kam se řadí státy, které do Evropské unie vstupují až v roce 2004 a déle.

Dle provedené shlukové analýzy lze vymežit čtyři stabilní skupiny států z hlediska DPH a spotřebních daní. Důležitou skupinou jsou typické státy západní Evropy, které se držely ve shlucích stále při sobě a kam byla zařazena **Belgie, Německo, Francie, Nizozemsko, Rakousko, Švédsko, Dánsko, Irsko, Lucembursko, Finsko, Velká Británie, Itálie a Španělsko**. Skupina okrajových států EU-15, kam patří **Řecko a Portugalsko**, které se v některých letech oddělily od EU-15 a vykazovaly vyšší podobnost se státy NMS-12. Další skupinou je **Maďarsko, Malta a Slovensko**, které byly definovány jako státy NMS-12 schopné přiblížení ke státům EU-15. A poslední skupinu představují státy NMS-12, které zůstávají po celou dobu vzdáleny státům skupiny EU-15 a jsou jimi **Bulharsko, Litva, Lotyšsko, Estonsko, Polsko, Česká republika, Kypr, Rumunsko a Slovinsko**.

Výsledky vlastní shlukové analýzy ukázaly, že k přibližování ukazatelů daně z přidané hodnoty a spotřebních daní mezi státy EU-15 a NMS-12 nedochází. Toto tvrzení je odvozeno z postavení jednotlivých států ve shlucích. Ani v jednom ze shlukovacích procesů nedochází k převaze významných smíšených shluků původních a nových států EU. Státy skupiny EU-15 drží své postavení blízko ostatních států EU-15 a naopak státy NMS-12 se drží ve shlucích s ostatními státy skupiny NMS-12. Došlo i k vytvoření jednoho smíšeného shluku, u kterého je patrné, že tři státy skupiny NMS-

12 vykazují určitou podobnost ke státům EU-15 a časem by možná byly schopny se jim přiblížit. Jedná se ovšem o nevýznamný shluk.

Analýza ukázala, že přes snahu Evropské unie o sblížení právních předpisů a pravidel zdanění u spotřebních daní a daně z přidané hodnoty, nedochází u sledovaných ukazatelů k vzájemnému přibližování států EU-15 se státy NMS-12. V průběhu zkoumaného období není přibližování členských států Evropské unie příliš zřetelné. Mezi státy nadále existují velké odlišnosti způsobené například úrovní HDP, celkovým daňovým systémem nebo tradicemi a zvyklostmi ve spotřebě. Sjednocení těchto oblastí a jejich poddání harmonizačnímu procesu je ovšem složité. Nemalý vliv na harmonizaci má zcela určitě také politický systém zemí. Evropská unie pomocí směrnic sice stanovuje minimální sazby DPH a spotřebních daní, ale neomezuje maximální výši aplikovaných sazeb. Jednotlivým státům tak po zavedení minimálních sazeb zůstává fiskální autonomie.

I přesto, že z této práce vyplývá, že vlivem harmonizačního procesu ve zkoumaných letech ke sblížení členských států EU nedocházelo, do budoucna má harmonizace velký význam a potenciál. Již k dnešnímu dni došlo ve státech Evropské unie v oblasti daní ze spotřeby k velkým krokům kupředu, které by v budoucnu mohly mít zásadní význam při správě daní a fungování jednotného vnitřního trhu. Společná pravidla určují místo zdanění tak, aby žádný ze států nemohl být znevýhodněn, což by mělo posilovat vztahy mezi jednotlivými státy. Bohužel nastavení minimálních sazeb zdanění nezaručuje eliminaci daňové konkurence. Do budoucna lze však předpokládat, že harmonizační procesy a sblížení států zjednoduší mezinárodní obchodování a budou mít za následek kladný vliv na obchodní vztahy mezi zeměmi.

Závěrem lze konstatovat, že spotřební daně i daň z přidané hodnoty představují významný zdroj příjmů pro státní rozpočet, a proto jsou považovány za podstatnou součást fungování ekonomiky. Nemělo by však docházet k neúměrnému navyšování daňových sazeb nad hranici minimálních sazeb stanovených Evropskou unií. To by mohlo zapříčinit pokles daňových příjmů z důvodu substituce výrobků, nebo posílení daňové konkurence tedy umožnění spotřebitelům danit svou spotřebu ve státě s nejnižšími sazbami.

I. Summary

This thesis deals with the consumption taxes changes in the Member States of EU in relation with the harmonization process. Its goal is to find out via chosen indicators, whether the influence of the harmonization processes in an area of value added taxes and excise duty, brings Member States of EU closer in an area of consumption taxation.

The beginning of the work is aimed at the European internal market and international tax cooperation. The elementary terms are addressed in an area of consumption taxes and associated with the harmonization process. Furthermore in tables there are stated rates of the consumption taxes and the excises duties in Czech Republic compared to the minimal rates according to EU directive.

In the second part the method of the cluster analysis is described for which three indicators of tax burden are selected. Via analysis the cluster processes are used in selected years 2000 and 2017. All Member States are included with the exception of Croatia and that is because absence of the data. The data that are used in the cluster analysis are extracted from the Eurostat and from the database of European Commission.

The states are divided according to the similarity of taxation into particular clusters. The results are presented in a form of graphical outputs the so called dendrograms. The conclusion is comparison of researched years according to the harmonization process.

According to the cluster analysis results gained via selected consumption tax indicators, there is no converge occurring in 2000 to 2017 between original EU-15 states and the new Member States which have joined EU in 2004 or later.

Key words: taxes, indirect taxes, consumption taxes, excise duty, value added tax, harmonization process, European Union, cluster analysis

JEL Classification: H23 - Externalities • Redistributive Effects • Environmental Taxes and Subsidies

II. Seznam použitých zdrojů

- Bernardi, L. (15. Březen 2003). *Tax systems and Tax Reforms in Europe: Rationale and Open Issues of More Radical Reforms*. Načteno z Uni-Muenchen:
https://mpra.ub.uni-muenchen.de/18041/1/MPRA_paper_18041.pdf
- EU. (24. květen 2018). *Jeden trh bez hranic*. Načteno z Evropská unie:
https://europa.eu/european-union/topics/single-market_cs
- European Commission. (2018). *Excise duties on alcohol, tobacco and energy*. Načteno z Taxation and Customs Union:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy_en
- European Commission. (2018). *Excise Duties on Tobacco*. Načteno z Taxation and Customs Union: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en
- European Commission. (2018). *Excise Duty on Alcohol*. Načteno z Taxation and Customs Union: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol_en
- European Commission. (2018). *Excise Duty on Energy*. Načteno z Taxation and Customs Union: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy_en
- European Commission. (2018). *VAT rates*. Načteno z Taxation and Customs Union: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en
- Evropská komise. (2014). *Politiky Evropské unie: Vnitřní trh*. Brusel: Evropská unie.
- Hamerníková, B., & kol. (1996). *Veřejné finance*. Praha: Victoria Publishing Praha.
- Hamerníková, B., & Kubátová, K. (2004). *Veřejné finance učebnice*. Praha: Eurolex.
- Hamerníková, B., & Maaytová, A. (2010). *Veřejné finance*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- Heinemann, F. (1999). *Does Globalization Restrict Budgetary Autonomy?* Načteno z A Multidimensional Approach: <http://opus.zbw-kielde/volltexte2007/5244/pdf/dp2999.pdf>

- Janák, K. (2018). *Harmonizace spotřebních daní v Evropské unii. Diplomová práce.* Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- Jílková, P. (2017). *Porovnání spotřební daně z tabákových výrobků v ČR a státech EU. Diplomová práce.* České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- Kelbel, J., & Šilhán, D. (30. Květen 2002). *Center for Machine Perception.* Načteno z Shluková analýza:
http://cmp.felk.cvut.cz/cmp/courses/recognition/zapis_prednasky/zapis_02/13/shlukovani.pdf
- Klímek, P. (Únor 2008). *E + M EKONOMIE A MANAGEMENT.* Načteno z Shlukovací metody v data miningu: http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826675_2e7a/11_klimek.pdf
- König, P., & kol. (2009). *Rozpočet a politiky Evropské unie. Příležitost pro změnu.* . Praha: C. H. Beck.
- Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika.* Praha: Wolters Kluwer.
- Lacina, L., & kol., & (2007). *Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii.* Praha: C. H. Beck.
- Meloun, M., & Militký, J. (2004). *Milan Meloun.* Načteno z Přednosti analýzy shluků ve vícerozměrné statistické analýze:
<https://meloun.upce.cz/docs/publication/152.pdf>
- Nerudová, D. (2014). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* Praha: Wolters Kluwer.
- Reslerová, L. (2015). *Změny daňových mixů zemí EU15 v dlouhém období. Diplomová práce.* Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- Rybová, J. (2015). Shluková analýza v problematice daní. *ACTA OECONOMICA PRAGENSIA*, 58-66.
- Rybová, J. (2017). *Daňový systém.* České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.

- Rybová, J. (2017). *Změny spotřebních daní v souvislosti s harmonizačními procesy v členských státech Evropské unie. Disertační práce.* Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- Sojka, M., & Konečný, B. (1996). *Malá encyklopedie moderní ekonomie.* Praha: Libri.
- StatSoft CR s.r.o. (8. 10 2014). *Shlukování podobných v softwaru STATISTICA.*
Načteno z StatSoft STATISTICA:
http://www.statsoft.cz/file1/PDF/newsletter/2014_10_08_StatSoft_Shlukovani_podobnych_v_softwaru_statistica.pdf
- Svátková, S. (2009). *Spotřební a ekologické daně v České republice.* Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Široký, J. (2012). *Daně v Evropské unii.* Prada: Linde Praha.
- Týč, V. (2010). *Základy práva Evropské unie pro ekonomy.* Praha: Leges .
- Uhlířová, K. (2018). *Vývoj ukazatelů spotřebních daní ve státech Evropské unie. Diplomová práce.* České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- Vančurová, A., & Láchová, L. (2016). *Daňový systém 2016.* Praha: 1. VOX a.s.
- Vyoral, T. (2013). *Vývoj daňového mixu ČR a jeho porovnání s vývojem mixu zemí EU. Diplomová práce.* Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- Zahradník, P. (2003). *Vstup do Evropské unie: přínosy a náklady konvergence.* Praha: C. H. Beck.
- Žák, M., & kol., &. (2002). *Velká ekonomická encyklopedie.* Praha: Linde.

Zákony a směrnice:

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Směrnice č. 2003/96/ES; Směrnice č. 2006/112/ES

Směrnice č. 92/83/EHS; Směrnice č. 92/84/EHS; Směrnice č. 95/60/EHS

Směrnice č. 2011/64/EU

III. Seznam tabulek, schémat a obrázků

Tabulka 1: Sazby spotřební daně z minerálních olejů	17
Tabulka 2: Sazby spotřební daně z lihu	18
Tabulka 3: Sazby spotřební daně z piva	19
Tabulka 4: Sazby spotřební daně z vína a meziproduktů	20
Tabulka 5: Minimální sazby spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků dle EU....	21
Tabulka 6: Sazby spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků v ČR.....	22
Tabulka 7: Sazby daně z přidané hodnoty	27
Tabulka 8: Komparace shluků dle spotřebních daní r. 2000 a r. 2017	37
Tabulka 9: Průměry ukazatelů spotřebních daní r. 2000	38
Tabulka 10: Průměry ukazatelů spotřebních daní r. 2017	38
Tabulka 11: Průměry ukazatelů spotřebních daní za EU r. 2000	39
Tabulka 12: Průměry ukazatelů spotřebních daní za EU r. 2017	40
Tabulka 13: Komparace shluků dle DPH r. 2000 a r. 2017	44
Tabulka 14: Průměry ukazatelů DPH r. 2000	45
Tabulka 15: Průměry ukazatelů DPH r. 2017	45
Tabulka 16: Průměry ukazatelů DPH za EU r. 2000	46
Tabulka 17: Průměry ukazatelů DPH za EU r. 2017	46
Schéma 1: Shlukovací proces dle spotřebních daní r. 2000	33
Schéma 2: Shlukovací proces dle spotřebních daní r. 2017	36
Schéma 3: Shlukovací proces dle DPH r. 2000	41
Schéma 4: Shlukovací proces dle DPH r. 2017	43

Obrázek 1: Formy mezinárodní daňové spolupráce	7
Obrázek 2: Úroveň harmonizace - stejné daně ve všech zemích.....	9
Obrázek 3: Osoby povinné k dani a jejich třídění	25

IV. Seznam příloh

Příloha 1: Ukazatele pro shlukovou analýzu na základě spotřebních daní v roce 2000

Příloha 2: Ukazatele pro shlukovou analýzu na základě spotřebních daní v roce 2017

Příloha 3: Ukazatele pro shlukovou analýzu na základě DPH v roce 2000

Příloha 4: Ukazatele pro shlukovou analýzu na základě DPH v roce 2017

V. Přílohy

Příloha 1: Indicators for Excise Duty Cluster Analysis for 2000

State	Population	Consumption taxes per capita	Excise duty % of GDP	Excise duty % of total taxation
Belgium	10 239 085,00	585,80	2,30	5,00
Bulgaria	8 190 876,00	67,37	3,80	12,50
Czechia	10 278 098,00	195,07	3,00	9,20
Denmark	5 330 020,00	1 391,98	4,20	8,60
Germany	82 163 475,00	705,59	2,80	6,60
Estonia	1 401 250,00	130,74	3,00	9,50
Ireland	3 777 565,00	899,26	3,10	9,70
Greece	10 775 627,00	382,23	2,90	8,20
Spain	40 470 182,00	412,40	2,60	7,60
France	60 545 022,00	604,74	2,50	5,50
Italy	56 923 524,00	542,32	2,50	6,20
Cyprus	690 497,00	366,69	2,30	8,60
Latvia	2 381 715,00	122,31	3,40	11,50
Lithuania	3 512 074,00	113,98	3,20	10,40
Luxembourg	433 600,00	2 389,07	4,50	11,60
Hungary	10 221 644,00	195,14	3,90	10,00
Malta	388 759,00	272,15	2,40	8,50
Netherlands	15 863 950,00	720,56	2,60	6,70
Austria	8 002 186,00	699,50	2,60	6,00
Poland	38 263 303,00	177,16	3,60	10,80
Portugal	10 249 022,00	318,27	2,60	7,50
Romania	22 455 485,00	53,41	2,90	9,70
Slovenia	1 987 755,00	327,81	3,00	8,10
Slovakia	5 398 657,00	127,18	3,10	9,10
Finland	5 171 302,00	1 086,73	4,10	9,00
Sweden	8 861 426,00	948,00	3,00	6,00
United Kingdom	58 785 246,00	1 083,25	3,60	10,30

Příloha 2: Indicators for Excise Duty Cluster Analysis for 2017

State	Population	Consumption taxes per capita	Excise duty % of GDP	Excise duty % of total taxation
Belgium	11 351 727,00	863,81	2,30	4,80
Bulgaria	7 101 859,00	363,92	5,00	17,00
Czechia	10 578 820,00	666,91	3,70	10,40
Denmark	5 748 769,00	1 432,83	2,80	6,00
Germany	82 521 653,00	805,97	2,00	5,00
Estonia	1 315 635,00	755,83	4,20	12,70
Ireland	4 784 383,00	1 012,67	1,60	7,00
Greece	10 768 193,00	638,73	3,80	9,20

Spain	46 528 024,00	556,72	2,20	6,40
France	66 804 121,00	864,96	2,50	5,20
Italy	60 589 445,00	755,46	2,70	6,30
Cyprus	854 802,00	762,05	3,40	9,80
Latvia	1 950 116,00	468,33	3,40	10,80
Lithuania	2 847 904,00	470,07	3,10	10,60
Luxembourg	590 667,00	2 453,50	2,60	6,50
Hungary	9 797 561,00	367,60	2,90	7,60
Malta	460 297,00	626,33	2,60	7,80
Netherlands	17 081 507,00	963,85	2,20	5,70
Austria	8 772 865,00	958,49	2,30	5,30
Poland	37 972 964,00	488,44	4,00	11,30
Portugal	10 309 573,00	517,63	2,80	7,40
Romania	19 644 350,00	289,58	3,00	11,70
Slovenia	2 065 895,00	809,33	3,90	10,60
Slovakia	5 435 343,00	414,12	2,70	8,00
Finland	5 503 297,00	1 454,40	3,60	8,20
Sweden	9 995 153,00	1 044,92	2,20	4,90
United Kingdom	65 844 142,00	1 080,03	3,00	8,60

Príloha 3: Indicators for VAT Cluster Analysis for 2000

State	Population	VAT per capita [EUR]	VAT % of GDP	VAT % of total taxation
Belgium	10 239 085,00	1 769,08	7,00	15,20
Bulgaria	8 190 876,00	142,72	8,20	26,40
Czechia	10 278 098,00	386,30	5,90	18,20
Denmark	5 330 020,00	3 069,69	9,20	18,90
Germany	82 163 475,00	1 704,13	6,60	15,90
Estonia	1 401 250,00	371,38	8,40	27,10
Ireland	3 777 565,00	2 023,26	7,10	22,00
Greece	10 775 627,00	838,59	6,30	18,10
Spain	40 470 182,00	952,45	6,00	17,50
France	60 545 022,00	1 769,99	7,20	16,10
Italy	56 923 524,00	1 360,77	6,30	15,60
Cyprus	690 497,00	785,96	5,00	18,40
Latvia	2 381 715,00	251,33	7,00	23,60
Lithuania	3 512 074,00	267,42	7,50	24,40
Luxembourg	433 600,00	2 836,49	5,30	13,80
Hungary	10 221 644,00	436,40	8,70	22,20
Malta	388 759,00	644,36	5,70	20,10
Netherlands	15 863 950,00	1 789,40	6,30	16,70
Austria	8 002 186,00	2 099,75	7,90	18,00
Poland	38 263 303,00	336,55	6,90	20,40
Portugal	10 249 022,00	949,70	7,60	22,50
Romania	22 455 485,00	117,25	6,50	21,20

Slovenia	1 987 755,00	932,91	8,50	23,00
Slovakia	5 398 657,00	283,92	6,90	20,30
Finland	5 171 302,00	2 101,79	8,00	17,30
Sweden	8 861 426,00	2 608,40	8,20	16,60
United Kingdom	58 785 246,00	1 791,93	5,90	17,10

Příloha 4: Indicators for VAT Cluster Analysis for 2017

State	Population	VAT per capita [EUR]	VAT % of GDP	VAT % of total taxation
Belgium	11 351 727,00	2 620,60	6,80	14,30
Bulgaria	7 101 859,00	656,69	9,00	30,60
Czechia	10 578 820,00	1 391,53	7,70	21,70
Denmark	5 748 769,00	4 858,62	9,50	20,50
Germany	82 521 653,00	2 745,73	6,90	17,10
Estonia	1 315 635,00	1 632,90	9,10	27,50
Ireland	4 784 383,00	2 775,28	4,50	19,20
Greece	10 768 193,00	1 359,75	8,10	19,40
Spain	46 528 024,00	1 627,79	6,50	18,80
France	66 804 121,00	2 424,79	7,10	14,60
Italy	60 589 445,00	1 784,85	6,30	14,80
Cyprus	854 802,00	2 165,88	9,50	27,80
Latvia	1 950 116,00	1 109,52	8,00	25,50
Lithuania	2 847 904,00	1 162,12	7,80	26,30
Luxembourg	590 667,00	5 900,45	6,30	15,60
Hungary	9 797 561,00	1 196,68	9,50	24,60
Malta	460 297,00	1 760,17	7,30	21,80
Netherlands	17 081 507,00	2 921,29	6,80	17,30
Austria	8 772 865,00	3 226,33	7,70	18,00
Poland	37 972 964,00	956,73	7,80	22,20
Portugal	10 309 573,00	1 630,45	8,60	23,40
Romania	19 644 350,00	593,07	6,20	24,10
Slovenia	2 065 895,00	1 683,82	8,10	22,00
Slovakia	5 435 343,00	1 088,54	7,00	21,00
Finland	5 503 297,00	3 707,60	9,10	21,00
Sweden	9 995 153,00	4 415,18	9,30	20,70
United Kingdom	65 844 142,00	2 406,83	6,80	19,20