

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Katedra: Účetnictví a financí

Diplomová práce

**Dopad daně z přidané hodnoty na vývoj spotřebitelských cen na
dílčím trhu**

Vedoucí práce:

Ing. Jarmila Rybová

Autor práce:

Bc. Lucie Pišánová

České Budějovice

2009

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí
Akademický rok: 2007/2008

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie PIŠANOVÁ**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Dopad daně z přidané hodnoty na vývoj spotřebitelských cen na dílčím trhu**

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

Cíl: Analyzovat změnu snížené sazby daně z přidané hodnoty ve spotřebitelských cenách. Zhodnotit dopad daně u vybraných výrobků z hlediska faktorů, které na dílčím trhu působí.

Osnova:

1. Charakteristika nepřímých daní.
2. Incidence nepřímých daní na dílčím trhu.
3. Metodika měření dopadu daně DPH.
4. Aplikace metody měření dopadu DPH při změně snížené sazby na vybraném dílčím trhu.
5. Zhodnocení regresivity dopadu DPH na vybraném trhu.
6. Závěr.

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Dopad daně z přidané hodnoty na vývoj spotřebitelských cen na dílčím trhu“ jsem vypracovala samostatně s využitím uvedených pramenů a literatury.

V Českých Budějovicích, dne 29. dubna 2009

.....

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Jarmile Rybové za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

Obsah:

1 Úvod	7
2 Obecná charakteristika nepřímých daní	9
2.1 Spotřební daně.....	9
2.2 Daň z přidané hodnoty	11
3 Vývoj daně z přidané hodnoty a srovnání DPH s kaskádovitou daní z obratu	13
3.1 Období do roku 1948	13
3.1.1 Srovnání kaskádovité daně z obratu a dnešní daně z přidané hodnoty ...	14
3.2 Období 1949–1989.....	15
3.3 Období 1990–duben 2004.....	16
3.4 Období po dubnu roku 2004	17
3.5 Vývoj daňových sazeb od roku 1993	19
3.6 Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty	19
4 Daňová incidence nepřímých daní na dílčím trhu	21
4.1 Nadměrné daňové břemeno	22
4.2 Faktory ovlivňující daňovou incidenci	24
4.2.1 Cenová elasticita poptávky a nabídky.....	24
4.2.2 Charakter trhu	29
4.2.3 Ostatní faktory.....	32
4.3 Měření daňové incidence nepřímých daní	33
5 Metodika měření dopadu daně z přidané hodnoty	37
6 Aplikace metody měření dopadu DPH při změně snížené sazby na vybraném dílčím trhu	39
6.1 Výpočet přesunu DPH pomocí spotřebitelských cen.....	43
6.2 Výpočet přesunu DPH pomocí nákupních cen	46
6.3 Zhodnocení regresivity dopadu DPH na vybraném trhu	50

7 Faktory působící na vybraném trhu	51
7.1 Elasticita nabídky a poptávky	51
7.2 Charakter trhu	52
7.3 Časový faktor	54
7.4 Ostatní faktory.....	57
8 Závěr	59
9 Summary.....	61
10 Souhrn.....	61
11 Použité zdroje	63
12 Přílohy.....	66

1 Úvod

Nepřímé daně jsou, co se týče jejich podílu na daňovém příjmu, nejvýznamnějšími daněmi v ČR. Nepřímé daně patří také mezi daně nejstarší. Např. daň z přidané hodnoty vznikla z tzv. akcízů, které fungovaly jako daně z právního převodu zboží.

Význam nepřímých daní v poslední době posiluje a to především proto, že do určité míry roste tendence přesouvat daňové zatížení z daní přímých na daně nepřímé. Přesun zdanění do nepřímých daní je preferován z několika důvodů, mezi které lze hlavně zařadit to, že jejich výběr je efektivnější a nesnižuje pracovní aktivitu subjektů. Mezi země s rostoucím trendem nepřímého zdanění patří zejména Lucembursko, Velká Británie a další.

Tématem této diplomové práce je „Dopad daně z přidané hodnoty na vývoj spotřebitelských cen na dílčím trhu“. Cílem práce je analyzovat daňový dopad nebo-li daňovou incidenci při změně snížené sazby DPH, ke které došlo 1. 1. 2008 novelou zákona o dani z přidané hodnoty a to prostřednictvím spotřebitelských cen.

Při ukládání daně z přidané hodnoty stát předpokládá, že daň ponese konečný spotřebitel, ale není tomu tak vždy, neboť v rámci různých výrobků může docházet k rozdílné úrovni přesunu daňového břemene. Tzn. že v praxi nemusí nést plnou daň spotřebitelé, ale mohou se na ní také podílet výrobci. Na přesun daňového břemene působí řada faktorů, jejichž vliv bude podrobně rozebrán v příslušných kapitolách diplomové práce.

Z nepřímých daní byla pro diplomovou práci vybrána DPH, jejíž dopad je podrobně analyzován. Spotřební daně jsou zmíněny okrajově.

První část diplomové práce seznamuje s všeobecnou charakteristikou nepřímých daní. V další kapitole se diplomová práce zaměřuje na vývoj daně z přidané hodnoty a její porovnání s kaskádovitou daní z obratu, která jí předcházela. Cílem tohoto porovnání je vysvětlit základní princip fungování a výhody resp. nevýhody daně z přidané hodnoty a komparovat tuto neutrální daň s daní duplicitní, přičemž bude sledován dopad na výrobce a spotřebitele. V následujících stránkách této kapitoly je názorně na zjednodušených příkladech nastíněn dopad na spotřebitele, kteří v důsledku

toho, že kaskádovitá daň z obratu nebyla neutrální v rámci zpracovatelských stupňů, nesli vícenásobně větší daň v případě více malých zpracovatelů než jedné velké firmy jako jednoho zpracovatele. To mělo dopad i na konkurenceschopnost malých výrobců, kteří v důsledku zdaňování kaskádovitou daní z obratu (měli větší daň a tím i nižší zisk) byli likvidováni velkými firmami. V této kapitole je také prokázána neutralita DPH na počet zpracovatelských stupňů a porovnána velikost spotřebitelem nesené daňové zátěže v rámci těchto dvou systémů zdaňování. Na závěr této kapitoly je uvedeno shrnutí výhod a nevýhod daně z přidané hodnoty, které je vlastně objasněním otázky, proč byla daň z přidané hodnoty zavedena většinou vyspělých států.

Poslední kapitola teoretické části se zaměřuje na tematiku daňové incidence nepřímých daní. V této kapitole je vysvětlen pojem daňové incidence, nadměrné daňové břemeno a jsou rozebrány faktory, které ovlivňují daňovou incidenci. Stručně je zde také zmíněno měření daňové incidence nepřímých daní.

Problematika daňového dopadu a přesunu je předmětem ekonomické a daňové teorie řadu let. Podle řady autorů je nutné zabývat se rozložením daňového břemene na jednotlivé poplatníky. Proto se tato diplomová práce věnuje zkoumání přesunu DPH na spotřebitele po zvýšení sazby této daně na vybraném trhu mlékárenských produktů.

2 Obecná charakteristika nepřímých daní

Nepřímé daně jsou v České republice představovány daněmi ze spotřeby. Daně ze spotřeby se dělí na dvě skupiny. První skupinou jsou selektivní daně ze spotřeby nebo-li akcízy, u nás ve formě spotřebních daní a druhou skupinu tvoří všeobecné daně ze spotřeby, které jsou v daňovém systému ČR zastoupeny daní z přidané hodnoty. Mezi nepřímé daně se u nás také zařazuje clo, které však díky vstupu do EU ztrácí na významu.

Daně ze spotřeby jsou daně in-rem (na věc), neboť tyto daně jsou uvaleny bez ohledu na majetkový, důchodový a sociální stav poplatníka. Jako nepřímé jsou tyto daně označeny proto, že jsou odváděny plátcí do veřejného rozpočtu, ale počítá se s tím, že o daň bude zvýšena cena dané komodity. Tento mechanismus tedy vede k tomu, že daň skutečně zaplatí (i když nepřímo) konečný spotřebitel.

2.1 Spotřební daně

Selektivní daně ze spotřeby zdaňují pouze vybrané komodity. Spotřební daně mají u nás dlouhou historii, neboť dávky z vína, z dobytka a posudné z piva se u nás zachovalo částečně až do dnes. Během hospodářské krize ve třicátých letech minulého století byly dokonce zaváděny daně ze žárovek nebo z droždí.

V současnosti je v ČR uvalena spotřební daň na 5 komodit:

- na tabákové výrobky,
- víno a meziprodukty,
- líc,
- pivo a
- minerální oleje.

Spotřebními daněmi se zdaňují hlavně komodity, které mají nějaké negativní dopady nezahrnované do cen zboží. Spotřební daně mají tedy funkce fiskální, regulační, edukativní a stabilizační. *Fiskální funkci* mají tyto daně, neboť jsou velmi výnosné a jsou příjmem státního rozpočtu. *Regulační funkce* má odrazovat lidi od spotřeby těchto komodit, protože spotřeba těchto komodit má značné zdravotní důsledky a škody

na životním prostředí. Bohužel se ale ukazuje, že ani zvýšení cen neodrazuje subjekty od jejich spotřeby. Poptávka po těchto komoditách je stabilní. Při spotřebě daných komodit vznikají dodatečné náklady, které jsou hrazeny z daňových výnosů z těchto komodit. Jedná se o náklady na léčbu, obnovu životního prostředí, kriminalitu apod. Mluvíme o *edukativní funkci* spotřebních daní. *Stabilizační funkce* se zmiňuje hlavně v souvislosti se spotřebními daněmi jako stabilním příjmem státního rozpočtu.

Spotřební daně se liší od DPH tím, že jsou jednorázové, není zde žádný systém odpočtu daně na vstupu. Dále je pak základ daně stanoven v hmotných jednotkách a daň je určena jako pevná sazba na měrnou jednotku, nikoliv v %.

Plátcem daně je každý subjekt, který uvádí tyto produkty do volného oběhu. Tento subjekt – plátce je povinen vypočítat a odvést daň. Daňová povinnost tedy vzniká pokud se na území ČR objeví komodita podléhající spotřební dani.

„Selektivní spotřební daně jsou v zemích Evropské unie harmonizovány, protože se promítají do cen a mohou se stát překážkou volného obchodu mezi státy Evropské unie. Pozornost je koncentrována zejména na vyrovnání výše jednotlivých sazeb tak, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích výrobců nižšími nebo nulovými sazbami daně. V oblasti spotřebních daní může totiž docházet k daňové konkurenci, zejména pak mezi sousedními státy, které uplatňují daňové sazby v rozdílné výši.“ (David, 2007, s. 58)

Výběr spotřebních daní je harmonizován podle direktivy z roku 1992, která byla přijata v roce 1993. „Režim je zajištěn institutem tzv. autorizovaných daňových skladů, v nich jsou výrobky vyráběny, zpracovávány a skladovány. Mezi těmito sklady se výrobky pohybují po celém území Evropské unie, aniž by byly zdaněny. Daň se tudíž uvaluje ve výši odpovídající sazbě v zemi konečné spotřeby.“ (Kubátová, 2000, s. 208)

Spotřební daň je součástí základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty.

2.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) je nepřímou daní a jedná se o všeobecnou daň ze spotřeby. Všeobecnou proto, že zdaňuje veškerou spotřebu statků a služeb kromě taxativně vyjmenovaných statků jako jsou tabák, minerální oleje, pivo, líh atd. Tyto produkty jsou zdaňovány prostřednictvím selektivních daní ze spotřeby.

Daň z přidané hodnoty plní princip neutrality, protože platí každý subjekt stejně bez ohledu na příjmy a majetek a zároveň plní princip solidarity, neboť na některé výrobky či služby je uvalena nižší sazba daně.

Všeobecné daně ze spotřeby jsou vždy ukládány ad valorem tzn. že daň tvoří určitou procentní část ceny prodaného zboží. Mezi daně z prodejů patří daně z obratu a daň z přidané hodnoty.

Podle Kubátové (2000) daně z prodejů mohou být:

- jednorázové,
- vícerázové.

Vícerázové daně jsou ukládány na každém stupni zpracování, zatímco jednorázové jsou ukládány pouze jednou.

Daně ukládané na každém stupni zpracování jsou:

- duplicitní (kaskádovité),
- neduplicitní.

Duplicitní daně jsou uvaleny na každém stupni zpracování bez možnosti odečtení daně zaplacené na vstupu.

Daň z přidané hodnoty je daní vícefázovou, neduplicitní právě proto, že dani podléhá pouze přidaná hodnota¹.

¹ Přidaná hodnota je hodnota přidaná na každém stupni zpracování.

V závislosti na tom, jak je z přidané hodnoty určena daň se rozlišuje:

- **přímá rozdílová metoda** – zde je daň určována až po vypočtení přidané hodnoty jako rozdílu mezi vstupy a výstupy za zdaňovací období.
- **nepřímá rozdílová metoda** – tato metoda je využívána všemi státy, které dnes používají daň z přidané hodnoty. Daň je určena nepřímo tak, že od daně z celkových výstupů je odečtena daň z celkových vstupů za určité období.

3 Vývoj daně z přidané hodnoty a srovnání DPH s kaskádovitou daní z obratu

3.1 Období do roku 1948

„Předchůdci dnešních daní z prodejů a ze spotřeby – různé poplatky a daně placené obchodníky při vjezdu na určité území, při průjezdu územím nebo při obchodování na tržištích – představují historicky nejstarší daně vůbec.“ (Kubátová, 2000, s. 191)

Faktickými plátcí těchto daní byli spotřebitelé, přestože tyto daně měly postihovat obraty obchodníků. Následným vývojem se tyto daně rozdělily na dva směry. První směr vedl k rozvoji daně z obratu, druhý směr ke vzniku dnešních spotřebních daní, které zdaňují jen vybrané druhy zboží.

Další historický vývoj seznamuje s tzv. kaskádovitou nebo-li duplicitní daní z obratu, která byla u nás uzákoněna **až do roku 1948**. Kaskádovitá daň z obratu byla ukládána jako určitá %-ní část z ceny obratu zboží. V období první republiky patřila daň z obratu mezi daně přímé. V případě této daně bylo daňové zatížení spotřebitele závislé na počtu zpracovatelů, kterými konečný produkt prochází. Každý zpracovatel byl povinen zatížit produkt daní z obratu, aniž by si mohl odečíst od daňového základu hodnotu vstupu. Takto se vlastně jeden produkt stal předmětem zdanění vícekrát, a proto musela být daň z obratu relativně nízká. Takto uzákoněná daň byla velmi výhodná pro velké firmy, které si většinu zpracovatelských stupňů zabezpečily samy, a proto daň na konečném produktu byla relativně nižší než u konkurenčních živnostníků. Příkladem firmy tehdejší doby, která částečně díky této dani eliminovala konkurenci malých ševců v kraji, byla zlínská firma Baťa.

Výhodou kaskádovité daně z obratu byla její jednoduchost, ale její nevýhody převážily, neboť byla nespravedlivá a ekonomicky neefektivní. Nespravedlivá proto, že zvýhodňovala velké koncerny a trusty a ekonomicky neefektivní, protože potlačovala drobné podnikání.

3.1.1 Srovnání kaskádové daně z obrátu a dnešní daně z přidané hodnoty

Pro porovnání je stanovena hypotetická sazba 10 % pro obě varianty. Porovnání je demonstrováno na příkladu výroby nábytku. Majitel lesa pokácí stromy a prodá dřevo na pilu za Kč 110,-. Majitel pily zpracoval dřevo a prodal prkna nábytkáři za Kč 220,-. Nábytkář vyrobil konečný produkt, který prodal obchodníkovi za Kč 440,-. Od toho tento produkt nakoupil konečný spotřebitel za Kč 770,-.

Tabulka č. 1 – Porovnání daně z obrátu a DPH

Subjekt	Kaskádovitá daň z obrátu		Daň z přidané hodnoty	
	Nákup (z toho daň v Kč)	Prodej (daň. povinnost v Kč)	Nákup (z toho DPH v Kč)	Prodej (daň. povinnost v Kč)
Majitel lesa	0	110(10)	0	100(10)
Majitel pily	110(10)	220(20)	110(10)	220(20-10)=220(10)
Nábytkář	220(30)	440(40)	220(20)	440(40-20)=440(20)
Obchodník	440(70)	770(70)	440(40)	770(70-40)=770(30)
Spotřebitel	770(140)	–	770(70)	–

Zdroj: Boněk, přednášky 2007

Jak je vidět z tabulky č. 1 daň z přidané hodnoty je neutrální v řetězci od prvovýroby ke konečnému spotřebiteli bez ohledu kolik stupňů se v řetězci nachází. Vlastní daňová povinnost každého daňového subjektu je dán rozdílem dvou veličin a to daní na vstupu a daní na výstupu. Daň je tedy netto částka. V případě kaskádové daně z obrátu konečná daň, kterou nese spotřebitel je 2x vyšší než v případě daně z přidané hodnoty.

Tabulka č. 2 ukazuje právě nespravedlnost kaskádové daně v případě, že majitel lesa, pily a nábytkář jsou jedna osoba. V tomto případě je daň nižší, neboť je zde méně zdanitelných zpracovatelských stupňů, což znevýhodňovalo malé výrobce a činilo je méně konkurenceschopnějšími.

Jak již bylo psáno daň z přidané hodnoty není duplicitní, ale je v řetězci neutrální, což dokazuje pohled na tabulku č. 3. Výše kaskádové daně byla závislá na počtu zpracovatelských stupňů, zatímco DPH je spravedlivá a v obou variantách nese konečný spotřebitel stejnou daň.

Kaskádovitá daň z obrátu v porovnání více zpracovatelů a velké firmy

Tabulka č. 2 – Kaskádovitá daň z obrátu v porovnání 2 variant

Subjekt	Kaskádovitá daň z obrátu		Kaskádovitá daň z obrátu (zpracovatel I-III je jedna osoba)	
	Nákup (z toho daň v Kč)	Prodej (daň. povinnost v Kč)	Nákup (z toho daň v Kč)	Prodej (daň. povinnost v Kč)
Majitel lesa	0	110(10)	0	0
Majitel pily	110(10)	220(20)	0	0
Nábytkář	220(30)	440(40)	0	440(40)
Obchodník	440(70)	770(70)	440(40)	770(70)
Spotřebitel	770(140)	–	770(110)	–

Zdroj: Boněk, přednášky 2007

Daň z přidané hodnoty v porovnání více zpracovatelů a velké firmy

Tabulka č. 3 – Daň z přidané hodnoty v porovnání 2 variant

Subjekt	Daň z přidané hodnoty		Daň z přidané hodnoty (zpracovatel I-III je jedna osoba)	
	Nákup (z toho DPH v Kč)	Prodej (daň. povinnost v Kč)	Nákup (z toho DPH v Kč)	Prodej (daň. povinnost v Kč)
Majitel lesa	0	100(10)	0	0
Majitel pily	110(10)	220(20-10)=220(10)	0	0
Nábytkář	220(20)	440(40-20)=440(20)	0	440(40)
Obchodník	440(40)	770(70-40)=770(30)	440(40)	770(70-40)=770(30)
Spotřebitel	770(70)	–	770(70)	–

Zdroj: Boněk, přednášky 2007

3.2 Období 1949–1989

Po druhé světové válce existence kaskádovité daně začala působit potíže, protože politická nálada byla proti koncernům. Proto byla zavedena v letech 1949–1990 daň z obrátu. Byla dána rozdílem mezi prodejní cenou stanovenou podnikům a požadovanou cenou. Tato daň nebyla duplicitní a zdanitelným obrátem byla prodejní cena zboží. Byla odváděna z prodeje nebo vnitropodnikového použití zboží. Plátcí daně byly převážně podnikatelské subjekty. Osvobození od daně byly zemědělské podniky. Zdanitelnost obrátu vznikla vyhotovením faktury a nebyla-li faktura vyhotovena, vyhotovením jiného dokladu o prodeji. Sazby daně a dani podléhající zboží a služby byly stanoveny v Sazebníku daně z obrátu. „Sazebník daně z obrátu měl v roce 1989 celkem 1506 položek, z toho 428 bylo záporných, sazby daně se pohybovaly od + 88 %

až do – 291 %.“ (Pekař, 2008) Na některé statky byla uvalena záporná daň z obratu, která např. dotovala ceny potravin. Touto daní nebyly zatíženy služby. Daň z obratu byla v té době hlavním příjmem státního rozpočtu.

3.3 Období 1990–duben 2004

Po roce 1989 začalo Československo uskutečňovat přechod z centrálně plánované ekonomiky na tržní ekonomiku. Od roku 1990 do roku 1993 byla provedena mimo jiné také daňová reforma. Jedním z hlavních cílů bylo zavést daň z přidané hodnoty, která vstoupila v platnost 1. 1. 1993. Od zavedení daně z přidané hodnoty až do roku 2004 byl tento zákon 24krát novelizován.

Přehled nejdůležitějších novel zákona o DPH od roku 1993 do května 2004 (Svátková, 2007):

- **První novela** která přišla ještě v roce 1993 se týkala správních otázek a daňových dokladů. V této novele bylo například od DPH osvobozeno darování ze zahraničí určené pro vzdělávání, náboženské účely a další. Také byly přesunuty některé potravinářské doplňky ze snížené sazby do základní.
- Mezi hlavní body **druhé novely** se řadí snížení hranice ročního obratu pro povinnou registraci na poloviční výši tedy na 3 mil. Kč s cílem zvýšit daňovou spravedlnost.
- **Pátá novela** účinná od 1. 1. 1995 přinesla rozsáhlé změny. Poprvé a naposled do května roku 2004 došlo ke snížení základní sazby daně z přidané hodnoty a to z 23 % na 22 %.
- **Osmá novela** osvobodila dodání mateřského mléka, stomatologických výrobků, lidské krve a lidských orgánů od DPH. Dále také přesunula zemní plyn, elektrické energie, černé a hnědé uhlí a další do základní sazby daně.
- K nejrozsáhlejší změnám zákona patřila **desátá novela**. Došlo k zprehlednění zákona včetně přijetí dalších harmonizačních pravidel.

- Za další zmínku stojí až novela **dvacátá první**, účinná od 1. 10. 2003 a od 1. 1. 2004, která snížila hranici registračního limitu na 2 mil. Kč. Ze snížené do základní sazby se převedla řada položek zboží jako např. bionafta a opět ze snížené do základní sazby se přesunuly služby účetní, telekomunikační, bezpečnostní, daňové atd.

3.4 Období po dubnu roku 2004

Od 1. dubna 2004 vstoupil v platnost nový zákon, Zákon č. **235/2004 Sb., o DPH**. Některá opatření tohoto zákona měla pozdější účinnost od 1. 5. 2004. Tento nový zákon vznikl v reakci na vstup ČR do Evropské Unie. Jedná se vlastně o harmonizaci² DPH na úrovni EU. Zákon se řídil podle 6. direktivy Evropské Unie z roku 1977. 6. direktiva umožňuje tři sazby daně z přidané hodnoty (1 základní a 2 snížené). Základní sazba však nesmí být nižší než 15 % a snížená nesmí být nižší než 5 %. EU může stanovit, které zboží a služby mají být ve snížené sazbě, ale nic nebrání v tom, aby tyto byly v sazbě základní. Obráceně tento postup není možný. V zemích EU je DPH jedinou přípustnou všeobecnou daní ze spotřeby. Podle 6. direktivy je harmonizovaným základem daně každý prodej zboží a služeb.

Tento nový zákon zavedl mnoho nových kategorií, pojmů a osob (např. osoba povinná k dani). Mnoho nových pojmů bylo také zavedeno v souvislosti s dovozem a vývozem do jiného členského EU tzv. intrakomunitární plnění a z dovozem a vývozem do třetích zemí. Nový zákon také snižoval registrační limit na 1 mil. Kč za předchozích 12 měsíců a snižoval základní sazbu z DPH z 22 % na 19 %.

² Podle Kubátové (2003, s. 141) daňová harmonizace znamená vzájemné přibližování a přizpůsobování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se týká buď daňového základu, daňové sazby nebo administrativy daně. Když se řekne, že je některá daň harmonizovaná, tak to vůbec nemusí znamenat úplně stejné daně. Cílem harmonizace je jejich přiblížení, které umožňuje volný pohyb kapitálu, lidí, zboží a služeb mezi státy.

I tento nový zákon se dočkal pozdějších novel. *Přehled nejdůležitějších změn* (Svátková, 2007):

- Očekávaná **první novela** měla více než 200 bodů úprav. Tato novela vlastně doplňovala zákon, neboť ten byl účinný od 1. 4. 2004 resp. 1. 5. 2004 a chyběla zde řada technicko-legislativních zpřesnění. Doplnila se řada termínů potřebných pro praktické uplatňování daně.
- **Třetí a pátá** novela se zaměřovala na činnosti osvobozené od daně.
- **Šestá novela** mimo jiné odstranila nesoulad mezi vymezením pojmu „ekonomická činnost“ v zákoně a 6. direktivy. Také zde byl přijat princip, že nárok na odpočet DPH vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.
- **Jedenáctá novela** s účinností od 15. 7. 2006 přesouvala některé druhy zboží ze základní sazby do snížené. Jednalo se především o bílou čokoládu, kávu, čaj, řezané květiny atd.
- Poslední důležitou novelou byla **dvanáctá novela** s účinností od 1. 1. 2008, kdy došlo poprvé od roku 1993 ke zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %. Seznam zboží pro sníženou sazbu se nezměnil. Tato novela také zavádí pojem skupinová registrace. Jedná se o spojení osob, které jsou právně nezávislé, ale jsou spojeny určitými hospodářskými vztahy. Osoby ve skupině nebudou muset uplatňovat DPH za plnění poskytovaná v rámci skupiny a budou podávat daňová přiznání a souhrnná hlášení společně za skupinu.
- Pro zajímavost ještě poslední zmínka o velké novele platné od 1. 1. 2009. Novela je poměrně rozsáhlá, neboť obsahuje 313 bodů. I když většina z nich má pouze technický charakter, v některých oblastech dochází i k významným věcným změnám. Dochází např. ke změně definice obratu pro účely DPH ve třech směrech a to v nahrazení pojmu výnosy pojmem úplata, rozsahu plnění vstupující do obratu, novelizace pojmu příležitostná nebo doplňková činnost.

3.5 Vývoj daňových sazeb od roku 1993

Přehled vývoje sazeb daně z přidané hodnoty v ČR podává tab. č. 4. Z této tabulky vyplývá, že základní sazba se snížila celkem dvakrát. V roce 1995 z 23 % na 22 % a poté v roce 2004 z 22 % na 19 %. Snížená sazba byla za historii DPH od roku 1993 změněna pouze jednou a to zvýšena z 5 % na 9 % v roce 2008. Do roku 2008 patřila ČR k zemím, kde rozdíl mezi základní a sníženou sazbou je nejvyšší. Z tohoto je možné usoudit, že mnohem větší dopad na spotřebitele měly spíše přesuny zboží mezi sníženou a základní sazbou, než změny daňových sazeb.

Tabulka č. 4 – Vývoj sazeb DPH od roku 1993

Účinnost změny		1. 1. 1993	1. 1. 1995	1. 5. 2004	1. 1. 2008
Sazba DPH	snížená	5%	5%	5%	9%
	základní	23%	22%	19%	19%

Zdroj: Vlastní tabulka

3.6 Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty

Výhody a nevýhody DPH shrnula profesorka Kubátová ve své publikaci „Daňová teorie“ (2006).

Výhody daně z přidané hodnoty

- Jednou z výhod daně z přidané hodnoty je stejný podíl daně v konečné spotřebitelské ceně ve všech výrobcích a službách se stejnou sazbou. Např. u daní kaskádovitých toto neplatí, neboť zde záleží na tom, kolik zpracovatelů je ve výrobním řetězci. Tato přednost je často nazývána jako výhoda neutrality právě kvůli nezávislosti na počtu zpracovatelských stupňů.
- DPH je jednou z nejvýnosnějších daní. Ve srovnání s daněmi z obratu je výnosnější, neboť „značně zvyšuje úspěšnost zdanění služeb, u nichž všeobecně existuje větší možnost daňových úniků. Jednorázové daně z obratu totiž vyžadují rozlišování uživatelů služeb podle toho, zda se jedná o konečnou spotřebu nebo výrobní službu, což některé daňové úniky zdůrazňuje.“ (Kubátová, 2005, s. 66)

- V souvislosti s členstvím v EU roste význam DPH, protože je vhodná pro mezinárodní obchod. Všichni účastníci mezinárodního obchodu pak mají stejné podmínky.

Nevýhody daně z přidané hodnoty

- DPH je administrativně nákladná jak pro správce daně tak pro plátce. Na druhou stranu pokud má být zabráněno daňovým únikům je častá kontrola nutná. V případě menší firmy je možné si zvolit delší zdaňovací období a tím snížit náklady administrativy.
- Administrativně nákladný a náročný je i přechod na tuto daň. V souvislosti se zavedením DPH je i obava ze zvýšení inflace .V ČR po zavedení DPH došlo k růstu spotřebitelských cen o 20,8 %. (Kubátová, 1994, s. 67)

Výše zmíněné nevýhody jsou pro některé země tak převažující, že i nadále zůstávají u klasických jednorázových daní z obratu.

4 Daňová incidence nepřímých daní na dílčím trhu

Pojem daňové incidence byl popsán již na přelomu 18. a 19. století. Znamená vlastně daňový dopad, tedy kdo daně skutečně nese. Z praxe je ale viditelné, že ne vždy dopadají daně skutečně na toho, kdo je určen zákonem.

„Předmětem incidenční analýzy podle Svátkové (2007, s. 154) je zkoumání efektů zdanění např. na ceny a množství statků (výrobních faktorů) nebo na důchody (zisky). Metodologicky i prakticky korektní analýza problému, na koho skutečně mají daně dopad, je nutně spojena s analýzou tzv. daňového přesunu.“

„Incidenční analýzy se podle Kubátové (1996, s. 335) zabývají zjišťováním rozložení břemene různých daní mezi členy společnosti, přičemž nejčastěji se sleduje, jakou část z celkových daní (nebo z celé daně) nesou příslušníci různých důchodových skupin.“

Daňový dopad (incidence) na subjekty se dělí na:

- *Zákonný dopad* znamená povinnost subjektů platit daně řádně a včas. U DPH se zákonný dopad týká plátců daně, těm však tato daň nesnižuje jejich reálný důchod, neboť ji přesouvají na konečné spotřebitele. Zákonné břemeno daně není faktorem, který určuje skutečný dopad.
- *Skutečný dopad (efektivní)* ukazuje na koho jsou daně skutečně uvaleny, neboť každý subjekt pokud má platit daně se snaží tuto povinnost přesunout na jiný subjekt. Skutečný dopad se tedy týká jednotlivců (fyzických osob).

V předcházejících řádcích již bylo zmíněno, že uložení daně určitému subjektu ze zákona neznamená, že tento subjekt daňové břemeno opravdu ponese. Daňové břemeno totiž může být přesunuto a to buď **dopředu** na kupující nebo **dozadu** na prodávající. Tento přesun se děje na různých trzích a může jít o přesun nulový, plný, částečný nebo i nadstoprocentní. Také je třeba neopomenout, že daň nenesou pouze účastníci konkrétního trhu, ale může dopadat i na další subjekty, vlastníky výrobních faktorů a spotřebitele ostatních druhů zboží a služeb.

4.1 Nadměrné daňové břemeno

„Ekonomové na rozdíl od poplatníků pozorují daňové břemeno v širších souvislostech. Celkové břemeno daně totiž není pouze částka skutečně odvedená na daních, ale také další ztráta poplatníků způsobená neefektivním způsobem uložení daní.“ (David, 2007, s. 18)

Pojem „nadměrné daňové břemeno“ vysvětluje prof. Kubátová příkladem, kdy byla v Anglii v 18. století vybírána daň z oken. „Této dani se mnozí vyhnuli prostě tím, že zazdili okna v domě, popř. stavěli domy s méně okny. Přesto utrpěli ztrátu užitku, který poskytují okna v domě (světlo, teplo, komunikace). Tato ztráta nebyla nikomu prospěšná, ani státu, jenž daň zavedl. Proto se ztráta takového druhu nazývá absolutní nebo-li mrtvá ztráta nebo nadměrné daňové břemeno. Nadměrné proto, že kromě něj nesou poplatníci, kteří daň platí, břemeno daně zaplacené státu.“ (Kubátová, 1994, s. 35)

Jiným příkladem může být vysvětlení podle Musgrave, Musgraveová (1994, s. 218): „Předpokládejme, že se vybrala 1 mld. USD na dani z aut. Celková suma vybrané daně bude 1 mld. USD, avšak daňové břemeno uvalené na soukromý sektor bude větší, protože daň narušuje spotřebitelskou volbu. Někteří lidé se mohou koupě auta vzdát, aby nemuseli platit daň, jiní si mohou koupit levnější auto a platit daň z menší položky. V obou případech byla struktura spotřebitelských výdajů vlivem daně narušena a každý nese větší břemeno než v případě, kdyby stejný obnos zaplatil formou jednotného poplatku.“

Nadměrné daňové břemeno³ vyvolává téměř každá daň kromě daně paušální, která je nedistorzní a nevyvolává substituční efekt. Nadměrné daňové břemeno vlastně představuje skrytý druh nákladů, který snižuje efektivnost ekonomiky. Např. DPH zvyšuje cenu zboží a služeb, tím nastane zkreslení v daných veličinách. Uvedené zkreslení bude mít vliv na subjekty, kteří se budou chtít této dani vyhnout. Budou substituovat toto zboží a služby. U DPH budou substituovat mezi důchodem (spotřebou) a volným časem nebo současnou a budoucí spotřebou. Také výrobci mohou

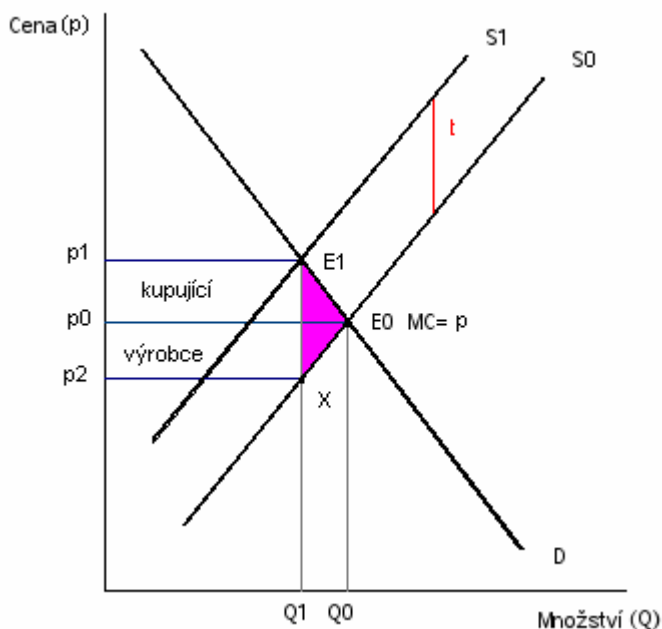
³ Subjekty samozřejmě nesou kromě nadměrného daňového břemene ještě administrativní náklady zdanění. Typickým zástupcem jsou náklady na zpracování daňového přiznání.

nahradit výrobu stávajícího zboží jiným zbožím. Z uvedeného vyplývá, že nadměrné daňové břemeno je vlastně důsledkem substituce, kterou provádějí poplatníci, aby se vyhnuli dani.

V souvislosti s předcházejícím odstavcem je třeba zmínit dva efekty daní a to substituční a důchodový efekt. **Substituční efekt** vzniká ve snaze nahradit dražší zboží či službu v důsledku růstu daně zbožím či službou jiného druhu. Čím je větší substituční efekt, tím větší je ztráta mrtvé váhy. **Důchodový efekt** vzniká v důsledku toho, že subjekt musí dát za zboží větší částku kvůli vyšší dani, a proto je jeho důchod nižší.

Pro grafické znázornění nadměrného daňového břemene se používá mikroekonomická teorie, neboť nadměrné daňové břemeno je představováno ztrátou přebytku výrobců a přebytku spotřebitelů. Proto se také nadměrnému daňovému břemenu říká ztráta mrtvé váhy. „Přebytek spotřebitele je rozdíl mezi celkovým užitekem, který mu přinese spotřebované množství určitého statku, a výdaji na jeho získání (celkovou částkou, kterou za ně zaplatí), nebo-li jeho tržní hodnotou.“ (Soukupová, 2001, s. 66)

Graf č. 1 – Ztráta mrtvé váhy



Zdroj: Kubátová (1994)

Situace v grafu č. 1 představuje trh dokonalé konkurence, kdy je cena výrobku stanovena trhem, tedy rovností nabídky (S) a poptávky (D), což představuje bod E0. Rovnovážnou cenou je zde cena p0. Charakteristikou dokonalé konkurence je rovnost ceny a mezních nákladů (MC). Při ceně p0 představuje přebytek spotřebitele trojúhelník daný body p0, E0 a ze shora ohraničený křivkou poptávky (D). Je to rozdíl mezi tím, jakou cenu spotřebitel zaplatí a cenou jakou by skutečně byl ochotný zaplatit. Přebytek výrobce je naopak ohraničený ze zdola křivkou nabídky a zároveň body p0 a E0. Je to rozdíl mezi cenou, kterou obdrží za své výrobky a cenou, kterou by byl ochoten akceptovat jako minimální. Pokud stát zavede např. specifickou spotřební daň, výrobce bude muset stanovit vyšší prodejní cenu (p1), neboť on je plátcem daně. To posune křivku nabídky doleva nahoru (S1), kde se protne s křivkou poptávky v novém bodě E1. Prodávající sice prodává za cenu p1, ale v důsledku odvodu daně mu zůstane p2. Obdélník p1, p2, E1, X tedy představuje daňový výnos státu a trojúhelník E1, X, E0 představuje nadměrné daňové břemeno, tedy snížení přebytku výrobců i spotřebitelů, o které se dělí společně. Tato ztráta mrtvé váhy je způsobena snížením prodaného množství z Q0 na Q1 a zvýšením prodejní ceny. Jedná se o část ztráty, kterou obdrželi výrobci i kupující po uvalení daně, která není kompenzována tím, že by jí získal stát jako formu daňových příjmů.

$$\text{nadměrné daňové břemeno}^4 = \text{daňové břemeno} - \text{výnos státu}$$

4.2 Faktory ovlivňující daňovou incidenci

4.2.1 Cenová elasticita poptávky a nabídky

To zda skutečně prodávající obdrží pouze cenu p2 nebo zda přesune daň na kupujícího záleží v případě **konkurenčního prostředí** na *elasticitě nabídky a poptávky*. Cenová elasticita je faktor, který ovlivňuje rozdělení daňového břemene, tedy daňovou incidenci, neboť je to právě cenová elasticita, která určuje sklon křivek nabídky a poptávky. Absolutní velikost přesunuté daně závisí také na velikosti daně.

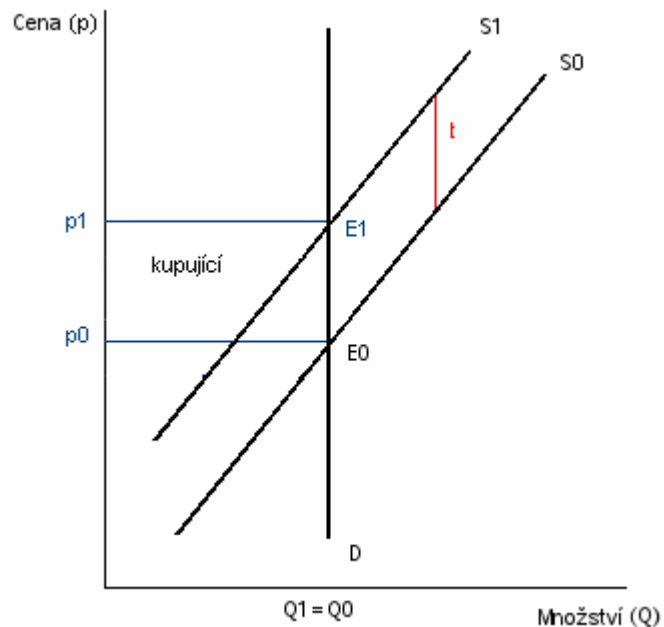
⁴ Nadměrné daňové břemeno je v grafech barevně vyznačeno.

4.2.1.1 Cenová elasticita poptávky

Cenová elasticita poptávky vyjadřuje jak se změní (o kolik %) nakupované množství statku, když se změní cena statku o 1 %. Poptávka po statku může být elastická, nebo neelastická. Samozřejmě se nemusí jednat pouze o tento extrém zcela elastické nebo neelastické poptávky, statky mohou mít také nízkou, resp. vysokou elasticitu.

Dokonale neelastická poptávka (graf č. 2) je charakteristická vertikální křivkou poptávky. Setkáme se s ní např. u základních potravin, kdy i zdražení výrobků v důsledku zavedení daně nezmění zájem spotřebitelů. Spotřebitelé vyžadují stále stejné množství zboží při jakékoliv ceně. V tomto případě přesune prodávající celou daň na konečné spotřebitele, tedy cena těchto statků se po zavedení daně zvýší a prodávající získá cenu p_0 . V tomto případě je daňový přesun 100 %. Zde se v grafu nevyskytuje nadměrné daňové břemeno, neboť celkové daňové břemeno, které nese kupující, se rovná daňovému výnosu.

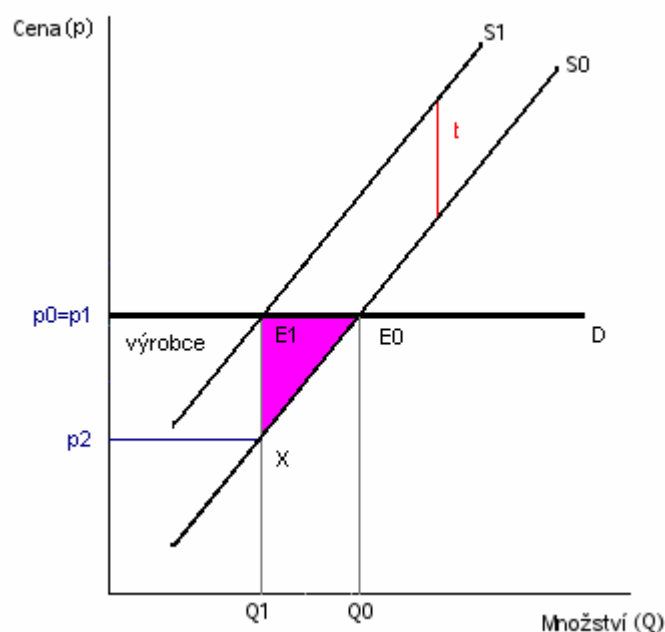
Graf č. 2 – Nulová elasticita poptávky



Zdroj: Kubátová (1994)

Naopak u dokonale elastické poptávky (graf č. 3), kdy poptávková křivka má horizontální tvar, nese celou daň prodávající, neboť zvýšení ceny výrobků by znamenalo, že spotřebitelé budou tyto výrobky substituovat za jiné. Prodávající tentokrát obdrží skutečně cenu p_2 . Cena na trhu se nezmění. Vysokou elasticitu poptávky mají převážně luxusní předměty.

Graf č. 3 – Nekonečná elasticita poptávky



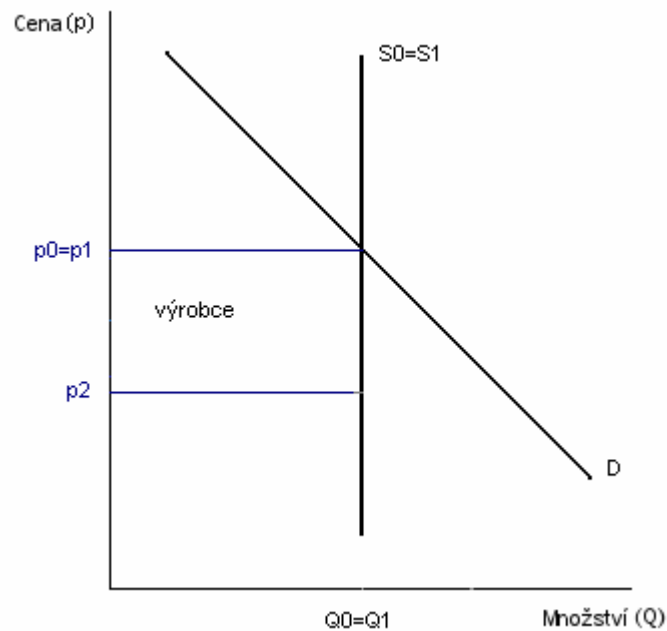
Zdroj: Kubátová (1994)

4.2.1.2 Cenová elasticita nabídky

Cenová elasticita nabídky vyjadřuje procentuální změnu nabídky statků v případě změny ceny těchto statků o 1 %.

V případě dokonale neelastické nabídky (graf č. 4), která má vertikální tvar, nese celé daňové břemeno prodávající a obdrží tak pouze cenu p_2 . „Téměř neelastická je především nabídka půdy a nemovitostí obecně, a dále v odvětvích, kde existuje vysoká míra specializace a kapitálové náročnosti.“ (David, 2007, s. 29) Ani zde se opět nevyskytuje nadměrné daňové břemeno, neboť nedochází ke snížení nabízeného množství. Daňový přesun je zde nulový.

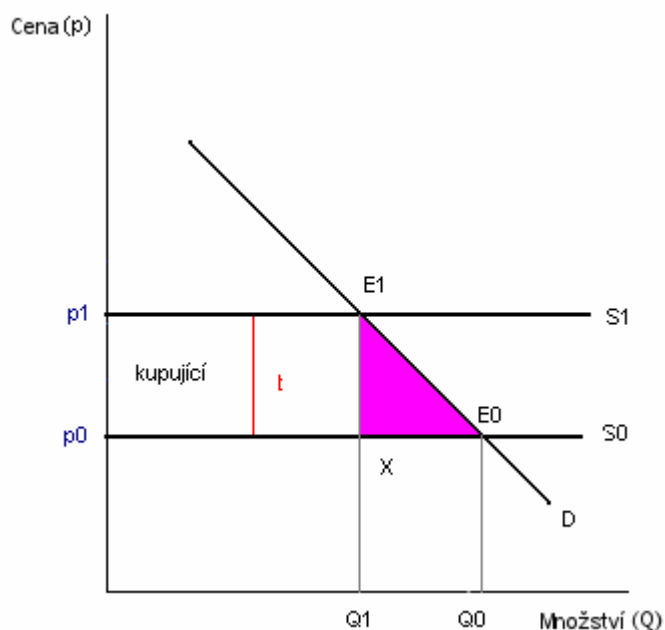
Graf č. 4 – Nulová elasticita nabídky



Zdroj: Kubátová (1994)

Dokonale elastická nabídka (graf č. 5) má horizontální tvar. Takovouto nabídku má výroba, která může rychle a pružně reagovat na změnu ceny a orientovat se na jinou výrobu. V této výrobě se nepoužívají zařízení, které jsou určeny pouze pro výrobu jednoho typu výrobku a v případě ukončení této výroby jsou již nepoužitelné. „Elasticita nabídky je také vysoká v odvětvích, kde existují minimální překážky vstupu na trh a výstupu z trhu, a tedy možnost rychle reagovat na změny požadavků na trhu. Při snížení výroby je totiž možné zvýšit ceny, a tak přesunout zvýšení daně na spotřebitele.“ (David, 2007, s. 29) U zcela elastické nabídky nese celé břemeno spotřebitel a prodávající obdrží původní cenu p_0 .

Graf č. 5 – Nekonečná elasticita nabídky



Zdroj: Kubátová (1994)

Podle Davida (2007, s. 32) „lze stanovit obecný závěr, že s rostoucí elasticitou poptávky roste dopad daňového břemene na výrobce a klesá dopad na spotřebitele. Naopak s klesající elasticitou nabídky daňový dopad na spotřebitele klesá a dopad na výrobce roste.“

Široký (1996, s. 63) vyslovuje názor, že „čím je cenová elasticita jednoho z účastníků transakce nižší, tím klesá hodnota nadměrného daňového břemene až s nulovou elasticitou nabídky resp. poptávky nadměrné daňové břemeno zanikne.“

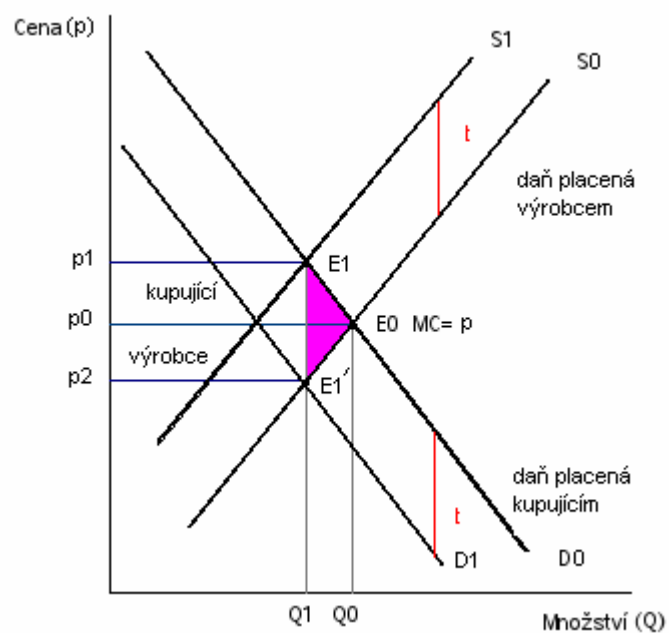
Ve skutečnosti však nabídka všech faktorů nemůže být nikdy dokonale elastická, a proto uvažovat s dokonalou elasticitou nabídky na velkém trhu je nemožné. Také dokonale neelastická poptávka je nereálná, neboť je zde abstrahováno od zahraničního obchodu.

4.2.2.3 Daň placená na různých stranách trhu

V souvislosti s konkurenčním trhem je třeba si ještě položit otázku, zda záleží na tom, na jaké straně trhu je daň placena. Tedy zda ji platí kupující nebo prodávající resp. výrobce. Objasnění tohoto problému podává graf č. 6. V případě, že bude daň uvalena

na prodávajícího, posune se křivka nabídky doprava nahoru a sníží se nabízené množství na Q_1 . Pokud bude daň uvalena na kupujícího, posune se křivka poptávky doleva dolů a opět dojde ke stejnému snížení poptávaného množství na Q_1 . Ve výsledku tedy na dokonale konkurenčním trhu nezáleží na tom, která strana trhu nese daň, neboť výsledné nabízené množství je stejné a velikost daňového břemene také.

Graf č. 6 – Daň placená na různých stranách trhu



Zdroj: Kubátová (1994)

4.2.2 Charakter trhu

Druhým faktorem, který ovlivňuje dopad daně je charakter trhu. Velmi tedy záleží na jakém trhu se prodej uskutečňuje, zda na konkurenčním, oligopolním nebo monopolním. Konkurenční prostředí je popsáno velkým počtem prodávajících, kdy cenu určuje trh. Tento typ trhu byl popsán v předcházející části zabývající se elasticitou nabídky a poptávky.

4.2.2.1 Oligopol

Oligopolní prostředí je charakterizováno relativně malým počtem výrobců v odvětví, homogenním produktem a silnou vzájemnou závislostí firem. Příkladem oligopolního prostředí může být letecká doprava. „Doposud neexistuje žádná všeobecně přijímaná teorie chování oligopolních firem, a je proto nemožné přesně odhadovat vliv

daní na chování takových firem. Někteří ekonomové jsou přesvědčeni, že oligopolní firmy prakticky nezvyšují svoje ceny při zvýšení daní, protože se obávají, že by tak přišly o svůj podíl na trhu. Stejně tak je ale možný opačný názor. Pokud všechny oligopolní firmy očekávají, že jejich konkurenti také zvýší ceny, dojde ke všeobecnému zvýšení cen a náklady daně budou zcela přesunuty na spotřebitele.“ (Stiglitz, 1997, s. 499)

4.2.2.2 Monopol

Monopolní prostředí určuje produkce jediné firmy, která vyrábí produkty, k nimž neexistují blízké substituty. Monopol je pravý opak dokonalé konkurence, rozhoduje buď o výši výstupu nebo výši ceny a není zde volný přístup na trh. „Přesun daně u monopolu může být od 0 % do 100 % a tato skutečnost závisí na průběhu křivek mezních nákladů a výnosů.“ (David, 2007, s. 37)

V podmínkách monopolu lze spatřovat rozdílné efekty při zavádění různých druhů daní. V podmínkách dokonalé konkurence nezáleželo na tom, zda je uvalena daň jednotková⁵ (např. specifická spotřební daň) nebo daň ad valorem (např. daň ze zisku), důležitý byl pouze rozdíl mezi cenou placenou spotřebitelem a cenou inkasovanou výrobcem.

- *Uvalení jednotkové daně*

V rámci uvalení jednotkové daně na monopol se může jednat o přesun částečný, nulový nebo více než sto procentní. Tyto 3 situace jsou znázorněny v následujícím grafu č. 7. Před uvalením jednotkové daně je rovnováha monopolu v bodě E0, kde se protíná křivka mezních výnosů (MR) a mezních nákladů (MC).

Částečný přesun daňového břemene – V tomto případě má křivka poptávky lineární tvar (konstantní elasticita poptávky). „Monopolista bude vyrábět množství Q0, ale při něm mu křivka poptávky na trhu D umožňuje stanovit cenu větší, než mezní náklady – p0. Po zdanění jednotkovou daní o velikosti t stoupnou mezní náklady monopolisty právě o t; křivka mezních nákladů bude nyní MC1 a nový bod rovnováhy E1. Výroba po zdanění je Q1 a cena pro spotřebitele p1. Z daně je částka p1-p0

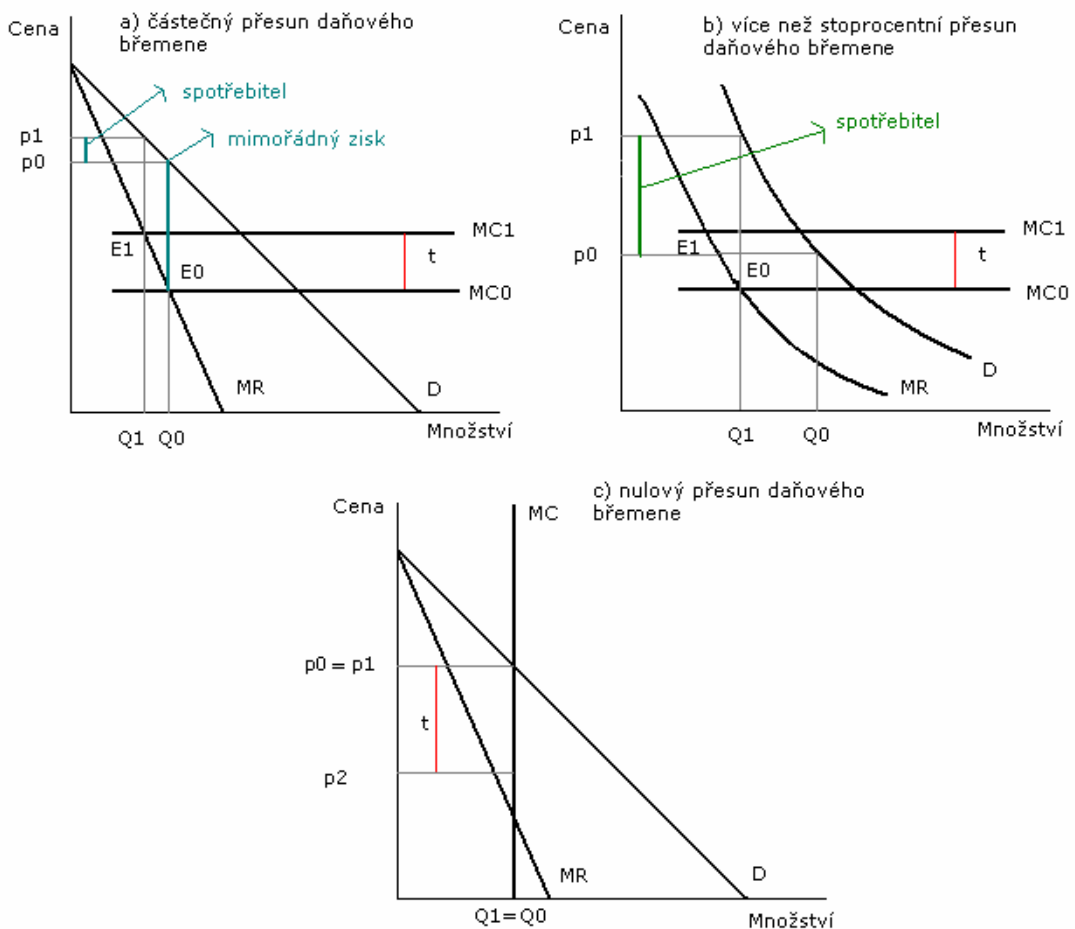
⁵ Je stanovena jako peněžní částka z jednotky produkce

přenesena na spotřebitele – přenos je částečný a právě padesátiprocentní, pokud jsou mezní náklady konstantní, a poptávka je znázorněna přímkou, tak, jako na daném grafu 7a.“ (Kubátová, 2000, s. 67)

Více než stoprocentní přesun daňového břemene – Na grafu č. 7b je zobrazena elastická poptávka; poptávková křivka má konvexní tvar. Tato situace je v praxi častější než předchozí situace. V důsledku uvalení jednotkové daně na výrobky opět monopol zvýší cenu na p_1 . Toto zvýšení je větší než výše daně, která je dána rozdílem mezi MC_1 a MC_0 .

Nulový přesun daňového břemene – Vertikální křivka mezních nákladů monopolu představuje situaci, kdy monopol nemůže měnit objem vyráběné produkce. Zde ponese celé břemeno výrobce. (graf č. 7c)

Graf č. 7 – Uvalení jednotkové daně na monopol

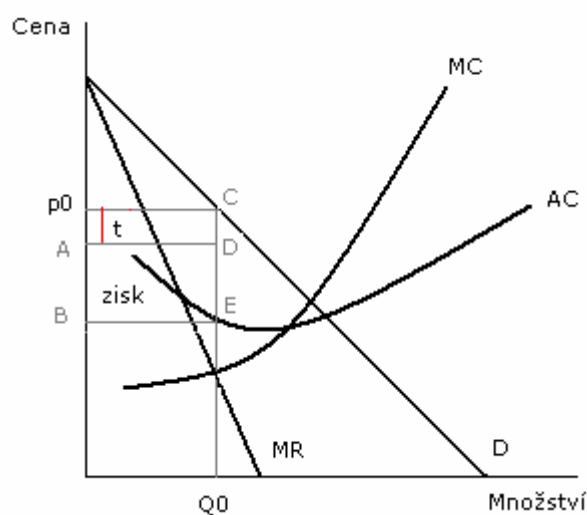


Zdroj: Kubátová (1994)

- *Uvalení daně ad valorem*

Pokud na produkci monopolu není uvalena daň, monopol stanovuje úroveň produkce tak, aby se mezní příjmy (MR) rovnaly mezním nákladům (MC). Po uvalení daně se monopolista snaží i nadále o co největší rozsah své produkce resp. o maximalizaci svého hrubého zisku. Může se zdát, že daň ze zisku je snadnější přesunout v monopolu než v dokonalé konkurenci, neboť firmy v dokonalé konkurenci jsou pouze příjemci ceny, zatímco firmy v monopolu jsou tvůrci ceny, ale pravdou však je, že monopolní výrobce bude v tomto případě daň absorbovat. Toto bude platit přinejmenším v krátkém období, ale může samozřejmě i v dlouhém. Kdyby monopolista přesunul daň na spotřebitele, neprodal by již stejné množství, proto bude produkovat stále stejný objem produkce (Q_0) za stejnou cenu (p_0). Sníží se mu pouze zisk o uvalenou daň, což představuje úsek p_0CDA . Zbýlý zisk zobrazuje obdélník $ADBE$ zobrazený na grafu č. 8. Daňový přesun na spotřebitele bude nulový. Pokud by však monopol preferoval jinou strategii než maximalizaci zisku, mělo by to již vliv na objem produkce monopolu.

Graf č. 8 – Uvalení daně ad valorem na monopol



Zdroj: Kubátová (1994)

4.2.3 Ostatní faktory

Časový faktor je dalším důležitým faktorem při zkoumání daňové incidence. V krátkém období jsou některé veličiny neměnné, zatímco v dlouhém období se měnit mohou. Stejně tak není možné v krátkém časovém horizontu okamžitě přesouvat např.

kapitál používaný v jednom odvětví do jiného sektoru. „Platí, že každou daň okamžitě nese spíše její zákonný poplatník či plátce než ostatní subjekty. U daní spotřebních (i u daně z přidané hodnoty) však dochází k přesunu dopředu v cenách zpravidla okamžitě, někdy dokonce již při ohlášení budoucí změny. Je-li oznámeno zamýšlené zvýšení spotřební daně od určitého dne, často dochází k růstu cen dokonce už před tímto datem! Jde o tzv. oznamovací efekt daně. Dlouhodobě je však daň stále více přesouvána i na jiné vlastníky, spotřebitele, atd.“ (Kubátová, 2000, s. 72)

Časový faktor také souvisí s elasticitou nabídky a poptávky. V krátkém období jsou nabídka i poptávka neelastická. Čím delší je časové období, tím je poptávka s nabídkou elastičtější.

Významnost zdaněného trhu, tedy velikost zdaněného trhu, velmi ovlivňuje dopad daní na ostatní trhy. Změny na malém trhu nebudou mít vliv na nabídku a poptávku na ostatních trzích. Proto v případě malého trhu se používá zkoumání daňové incidence pomocí analýzy dílčí rovnováhy. Opakem tohoto jsou velké trhy, kdy např. změny v cenách a ve výstupu ovlivní poptávku a nabídku na ostatních trzích. Pro analýzu daňového dopadu na velkých trzích se používá model všeobecné rovnováhy.

Otevřenost ekonomiky je faktor, který úzce souvisí s elasticitou nabídky a poptávky, která se zvyšuje s otevřeností ekonomiky. „Pružnější je nabídka výrobních faktorů, které díky otevřenosti ekonomiky mají možnost přílivu či odlivu ze nebo do zahraničí. Pružnější je i poptávka po domácích produktech, kde spotřebitelé mohou substituovat domácí zboží za zahraniční. Skutečný dopad těchto změn není jednoznačný, závisí na konkrétních případech a na tom, zda převáží změna v poptávce nebo v nabídce.“ (David, 2007, s. 42)

4.3 Měření daňové incidence nepřímých daní

V České Republice zatím nebylo provedeno mnoho studií zabývajících se dopadem a přesunem nepřímých daní, zatímco v zahraničí je patrná soustavná snaha po větší průhlednosti dopadu břemene na důchodové skupiny poplatníků.

Při měření dopadu daní je možno analyzovat data na roční bázi nebo na celoživotní bázi. Jak uvádí Fullerton D., Metcalf G. E. (2002) „porovnáním daňové incidence na roční bázi a na bázi celého života nám dává odlišné závěry týkající se

progresivity daně.“ Obvykle je dopad daní zkoumán na ročních datech a to z důvodu složitosti získávání dat o vývoji důchodů jedinců během jejich celého života. Tato data jsou jedním z klíčových faktorů ovlivňující úspěšnost incidenční analýzy.

Při měření daňové incidence se jako možné východisko používá model dílčí a všeobecné rovnováhy. Měření v prostředí dílčí rovnováhy je předmětem této diplomové práce, ale je zajisté nutné alespoň zmínit principy měření v prostředí celkové rovnováhy.

Dopad daně v modelu dílčí rovnováhy, tedy konkurenčního či oligopolního a monopolního prostředí, je vhodné zkoumat u méně rozsáhlých a jednodušších problémů. Tato analýza má totiž menší vypovídací schopnost. Zatímco pro analýzu komplikovanějších jevů je vhodnějších využít model všeobecné rovnováhy, který vychází z obecného Harbergerova modelu. Teorie všeobecné rovnováhy se vyznačuje aplikací matematických modelů s provázanými funkčními vztahy. Aplikacích modelů celkové rovnováhy je dosud zpracováno velmi málo; je tomu tak v důsledku jejich složitosti, nedostatku potřebných dat a také z toho důvodu, že výsledky výpočtů nemusí vždy odpovídat vynaložené námaze.“ (Kubátová, 1996, s. 339)

Měření daňové incidence při využití dílčí rovnováhy je založeno na incidenčních předpokladech. Téměř ve všech studiích byl uvažován předpoklad, že nositeli daní ze spotřeby jsou spotřebitelé. „Vyjdeme-li z teoretické představy o rovnováze na dílčím trhu, víme, že daň, jejímiž plátcí jsou výrobci zdaněného zboží, je obecně přesouvána částečně dopředu a částečně dozadu. Daň přesunutá dopředu v konečném důsledku postihuje spotřebitele, daň přesunutá dozadu dopadne nakonec na výrobní faktory (práci a kapitál), resp. na jejich vlastníky. Z toho plyne, že poplatníci nesou skutečnou daň jednak jako spotřebitelé (v proporci ke své spotřebě a s ohledem na její strukturu) a jednak jako vlastníci faktorů (kdy daň krátí reálný čistý důchod z těchto faktorů v proporci k jejich množství a struktuře).“ (Kubátová, 1996, s. 340) Incidenčních předpokladů o některých daních může být samozřejmě více.

Nejnámější studií pracující na předpokladu dílčí rovnováhy a tedy také incidenčním předpokladu byla práce J. Pechmana a B. Oknera. „Pechman a Okner dali dohromady záznamy dat pro vzorek 72 000 domácností. Z demografických charakteristik využili informace o věku a velikosti rodin a položek daňových příznáních,

jako jsou příjmy z dividend, úroků, rent, kapitálových zisků, a mezd, a platů. Rozdělili domácnosti do příjmových skupin podle ročních příjmů za použití odhadu ekonomického příjmu, které zahrnuje transfery, podíly domácností na zisku společností a čisté příjmy vlastníků domů.“(Fullerton D., Metcalf G. E., 2002, s. 25)

Jak již bylo zmíněno v České Republice zatím nebylo incidenčních analýz provedeno mnoho. Téměř všechny české analýzy byly provedeny na základě Kakwaniho metody a vycházely ze statistiky rodinných účtů. Výjimkou byla studie profesora Václava Vybíhala a doktora Petra Davida, kdy sledovali ceny vybraných výrobků zdaňovaných spotřební daní po zvýšení sazby této daně u vybraných výrobců.

Kakwaniho metoda byla použita v několika českých studiích např. ve studii profesorky Kubátové, ve které analyzovala progresivitu spotřebních daní v ČR za rok 1993. Dále pak prof. Široký a ing. Žáková v roce 1998 zkoumali dopad spotřebních daní v letech 1993–1996 a tato metoda byla využita také k analyzování dopadu daně z přidané hodnoty u kávy a telekomunikačních služeb v ČR za rok 2002 (Kujová-Dvořáčková-Považská). Tyto studie pracovaly na základě analýzy dat ze statistiky rodinných účtů.

Východiskem této metody je index koncentrace důchodu a index koncentrace daní. Oba indexy koncentrace jsou odvozeny z Lorenzovy křivky koncentrace důchodů. Kakwaniho metoda se také někdy označuje jako Kakwaniho index, neboť je zde zaveden index progresivity, který je odvozen od křivky daňové koncentrace. Obě křivky, jak křivka koncentrace důchodů, tak křivka koncentrace daní se zakreslují do jednoho grafu a podle jejich vzájemné polohy se vyjadřuje stupeň progresivity daně.

Výhodou Kakwaniho metody je, že není nutné, aby se vyslovoval incidenční předpoklad, neboť velikost daňového dopadu se uvažuje v relativních částkách. Pro sestavení křivky daňové koncentrace nemusí být známa absolutní velikost daně, nýbrž stačí znát relativní podíl na této dani nesené různými domácnostmi. „Předpokladem je pouze to, že všichni spotřebitelé nesou stejně velkou daň z každé jednotky každého druhu zboží nebo služby, které použijí, čili že platí stejnou cenu.“ (Kubátová, 1999, s. 79)

Výsledkem incidenčních analýz je závěr o míře daňové progresivity (někdy také uváděné jako daňová regresivita), která podle Kinkora (1994, s. 455) „charakterizuje míru rozdílnosti daňové zátěže jednotlivých typů poplatníků podle výše jejich příjmu“.

Rozlišují se daně:

- proporcionalní,
- progresivní,
- regresivní.

Podle Kubátové (1996, s. 337-338) „**Proporcionalní** daň říká, že s růstem důchodu se míra jeho zdanění nemění. Poplatník platí jako daň stále stejné % ze svého důchodu bez ohledu na výši důchodu. Platí: daň/důchod je konstanta.

V případě **progresivního** závěru je nasnadě, že s růstem důchodu míra jeho zdanění roste, což je např. u daně z příjmů. Poplatník platí jako daň tím větší část svého důchodu, čím je jeho důchod vyšší. Platí: daň/důchod je rostoucí funkcí důchodu.

Regresivní daň znamená, že s růstem důchodu míra zdanění klesá, poplatník platí jako daň tím menší část svého důchodu, čím je jeho důchod vyšší. Platí: daň/důchod je klesající funkcí důchodu.“

5 Metodika měření dopadu daně z přidané hodnoty

Cílem diplomové práce je zhodnotit dopad změny daně z přidané hodnoty na ceny vybraných výrobků pomocí analýzy faktorů, které na dílčím trhu působí. Pro stanovení dopadu této daně byl vybrán trh s konkrétními produkty a je hodnoceno, jak se změna sazby DPH projeví v prodejních cenách.

Diplomová práce se zabývá obdobím přelomu roku 2007 a 2008, kdy došlo ke zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %. Data potřebná k této analýze byla získána vlastním šetřením v potravinářském řetězci, kde byly sledovány ceny produktů od září 2007 do srpna 2008. Vzhledem k tomu, že v této práci jsou uvedeny i nákupní ceny tohoto řetězce, jejichž zveřejnění by mohlo narušit konkurenceschopnost daného řetězce, zůstává potravinářský řetězec v diplomové práci nejmenován.

Spotřebitelské ceny bylo možné sledovat také pomocí průměrných měsíčních popř. týdenních cen za celou ČR, které zveřejňuje Český statistický úřad ve svých šetřeních. Avšak vzhledem ke kolísavosti těchto cen vlivem zavádění akčních cen by toto zkoumání ztratilo svůj vypovídací efekt. Proto jsou spotřebitelské ceny zjišťovány u jednoho potravinového řetězce s cílem zjistit, jak tento řetězec přenáší zvýšení DPH na spotřebitele.

Snížená sazba daně z přidané hodnoty se týká především základních potravin, proto byla pro analýzu vybrána skupina patřící do základních potravin a to mlékárenské produkty. Mlékárenské výrobky byly zvoleny, neboť patří mezi produkty, jejichž spotřeba v posledních letech výrazně vzrostla (viz graf č. 11), je tedy otázkou, v jaké míře přenesl potravinářský řetězec změnu sazby DPH do spotřebitelských cen.

Následující praktická část vede ke zjištění přesunu daně z přidané hodnoty po jejím zvýšení prostřednictvím sledování spotřebitelských cen u mlékárenských produktů v potravinářském řetězci.

Základní hypotézou je, že potravinářský řetězec z důvodu vzrůstající konkurence bude přenášet jen malou část změny sazby DPH.

Daň z přidané hodnoty je vypočtena z ceny včetně daně, neboť konečný spotřebitel samozřejmě nemá možnost si tuto daň odpočíst a je faktickým plátcem této daně. DPH bude tedy zjištěna výpočtem shora, a to jako:

$$D = Z \times s / (100 + s), \text{ kde}$$

D – vypočtená DPH,

Z – cena,

s – sazba DPH.

Daň je tedy vypočtena jak z prodejní ceny při 5 % DPH, tak z prodejní ceny po zvýšení na 9 % DPH.

Výsledný dopad daně je vyjádřen jako poměr mezi změnou prodejní ceny v Kč a změnou částky DPH v Kč.

$$\text{Dopad DPH v \%} = (\text{Změna prodejní ceny v Kč} / \text{Změna DPH v Kč}) * 100$$

Tento poměr vyjadřuje kolik % celkové změny částky daně představuje změna ceny. Z tohoto lze posoudit zda se jedná o částečný přesun daně, plný nebo i nadstprocentní.

Dalším postupem zjišťování přesunu zvýšené DPH bylo analyzování skutečného záměru potravinářského řetězce v oblasti přesunu DPH a to prostřednictvím koeficientu, kterým jsou z nákupních cen vypočítány ceny prodejní včetně DPH. Tento koeficient se vypočte jako:

$$K = \frac{PC}{NC}, \text{ kde}$$

PC..... je prodejní cena s DPH v daném měsíci,

NC.....nákupní cena bez DPH v daném měsíci.

V poslední části jsou rozebrány faktory působící na trhu s mlékárenskými produkty a jejich vliv na přesun DPH.

6 Aplikace metody měření dopadu DPH při změně snížené sazby na vybraném dílčím trhu

Ke změně snížené sazby DPH došlo k 1. lednu 2008. Od zvýšení této sazby daně z přidané hodnoty se očekával nárůst daňových příjmů státního rozpočtu o 26,5 miliard korun (podle odhadu MF). Velký podíl na tomto zvýšení příjmů státní pokladny mělo mít zdražení základních potravin a nealkoholických nápojů. Po zveřejnění tohoto odhadu běžný spotřebitel očekával zdražení všech potravin. Mezi zvýšením sazby daně a změnou ceny však není tak jednoznačný vztah, jak by spotřebitel očekával. Ne vždy zvýšení sazby DPH o 4 % povede ke zvýšení ceny také o 4 %. Na čem tedy záleží při přesunu daně a jak velký podíl daně nesou spotřebitelé?

Ačkoliv je daň z přidané hodnoty nepřímou daní, tzn. že spotřebitelé si mohou zvolit, zda daň platit budou či ne, u základních potravin se bohužel této dani nevyhnou, případně mohou omezit množství spotřebovaných základních potravin. Proto bylo pro mě velice zajímavé hodnotit z kolika % přenesou prodejci zvýšení DPH na spotřebitele právě u základních potravin, které jsou pro spotřebitele nezbytně důležité. Vzhledem k širokému sortimentu potravin byly vybrány mlékárenské produkty, jejichž zvýšení cen nejvíce ovlivňuje spotřebitele, protože se jedná o potraviny se zvyšující se spotřebou.

Ceny mlékárenských produktů byly zjišťovány v potravinářském řetězci v intervalu 12 měsíců.

Následující tabulky uvádějí vývoj cen mlékárenských výrobků od září 2007 do února 2008. Kromě prodejních (spotřebitelských) cen, které samozřejmě zahrnují již DPH⁶, jsou zde uváděny i nákupní ceny bez DPH, za které potravinářský řetězec nakupuje výrobky od konkrétních výrobců. Zveřejnění nákupních cen v této práci má svůj smysl, neboť pokud by byly známy jen prodejní ceny, nebylo by možné zjistit, zda došlo ke zdražení pouze vlivem změny sazby daně nebo také vlivem zvýšení nákupních cen. Spotřebitelské ceny jsou zjišťovány měsíčně, neboť v průběhu měsíce nedochází k změnám v prodejních cenách.

⁶ Uvedení nákupní ceny s DPH není důležité, neboť podnik jako plátce DPH má při nákupu nárok na odpočet.

Změna ceny vlivem zvýšení DPH je označená v tabulce tučným písmem. Při výpočtu dopadu DPH je předpokladem stabilní marže. Dopad DPH je počítán u potravinářského řetězce pouze po přecenění a nikoliv již v dalších měsících, neboť cena zůstávala stabilní (jak je vidět ze zjišťování cen v měsíci únoru 2008) nebo byly zavedeny akční ceny.

Tabulka č. 5 (část 1) – Ceny mlékárenských produktů za září 2007 až únor 2008

Produkt	Měrná jednotka	Září		Říjen		Listopad	
		NC	PC	NC	PC	NC	PC
JČ Eidam plátky 30 %	100 g	13,55	17,00	13,55	17,00	15,89	19,90
Niva	125 g	15,89	19,90	15,89	19,90	16,38	20,50
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	2 kg	90,24	113,00	90,24	113,00	90,24	113,00
JČ tvaroh na pečení	250 g	12,13	15,20	12,13	15,20	13,07	16,40
Smetana 12 %	215 g	13,07	16,40	9,90	12,40	10,72	13,40
Jogurt bílý Nature	150 g	4,40	5,50	4,60	5,80	5,08	6,40
Madetka	200 g	20,60	25,80	20,60	25,80	20,60	25,80
Romadur 40 %	100 g	14,01	17,50	11,90	14,90*	14,48	18,10
JČ mléko polotučné	1 L	14,01	16,40	12,70	14,90*	14,95	17,50
JČ máslo AB 75 %	250 g	25,62	30,00	25,62	30,00	30,32	35,50
JČ máslo 82 %	250 g	30,50	35,50	30,50	35,50	32,67	38,30
Lipánek vanilka	80 g	6,45	8,20	6,77	8,50	6,77	8,50
JČ AB podmáslí	1 L	14,48	18,10	14,48	18,10	14,48	18,10
JČ smetana lah. 33 %	250 ml	13,68	17,10	14,01	17,50	14,01	17,50
Nové Lipno šunka	150 g	16,95	21,20	16,95	21,20	16,95	21,20

Zdroj: Vlastní šetření

Tabulka č. 5 (část 2) – Ceny mlékárenských produktů za září 2007 až únor 2008

Produkt	Prosinec		Leden		Únor	
	NC	PC	NC	PC	NC	PC
JČ Eidam plátky 30 %	15,89	20,50	15,89	20,50	15,89	20,50
Niva	16,38	20,50	16,38	21,20	16,38	21,20
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	90,24	113,00	90,24	117,00	90,24	117,00
JČ tvaroh na pečení	13,07	16,90	13,07	16,90	13,07	16,90
Smetana 12 %	10,72	13,90	10,72	13,90	10,25	13,20*
Jogurt bílý Nature	5,08	6,60	5,08	6,60	5,08	6,60
Madetka	20,60	26,60	20,60	26,60	20,60	26,60
Romadur 40 %	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70
JČ mléko polotučné	14,95	18,10	14,95	18,10	14,95	18,10
JČ máslo AB 75 %	30,32	35,50	23,50	28,50*	23,50	28,50*
JČ máslo 82 %	32,67	39,60	28,20	34,20*	28,20	34,20*
Lipánek vanilka	6,77	8,80	6,77	8,80	6,77	8,80
JČ AB podmáslí	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70
JČ smetana lah. 33 %	14,01	18,10	14,01	18,10	14,01	18,10
Nové Lipno šunka	16,95	21,90	16,95	21,90	16,95	21,90

Poznámka: NC – nákupní cena bez DPH, PC – prodejní cena s DPH, akční ceny jsou označeny *.

Do skupiny mlékárenských výrobků bylo vybráno 15 reprezentantů, kteří mají zastupovat celý soubor těchto produktů. V tabulce č. 5, která představuje vývoj nákupních a prodejních cen od září 2007 do února 2008, jsou tučně zobrazeny změny cen vlivem změny sazby DPH. U některých produktů došlo ke změně ceny již v prosinci roku 2007. V tomto případě podnik tedy zvýšil na necelou část měsíce svou cenu bez zvýšení sazby DPH, tudíž inkasoval větší marži.

Tabulka č. 6 – Porovnání cen před a po přecenění

Produkt	Prodejní cena (v Kč)	
	Před přeceněním	Po přecenění
JČ Eidam plátky 30 %	19,90	20,50
Niva	20,50	21,20
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	113,00	117,00
JČ tvaroh na pečení	16,40	16,90
Smetana 12 %	13,40	13,90
Jogurt bílý Nature	6,40	6,60
Madetka	25,80	26,60
Romadur 40 %	18,10	18,70
JČ mléko polotučné	17,50	18,10
JČ máslo AB 75 %	35,50	36,70⁷
JČ máslo 82 %	38,30	39,60
Lipánek vanilka	8,50	8,80
JČ AB podmásí	18,10	18,70
JČ smetana lah. 33 %	17,50	18,10
Nové Lipno šunka	21,20	21,90

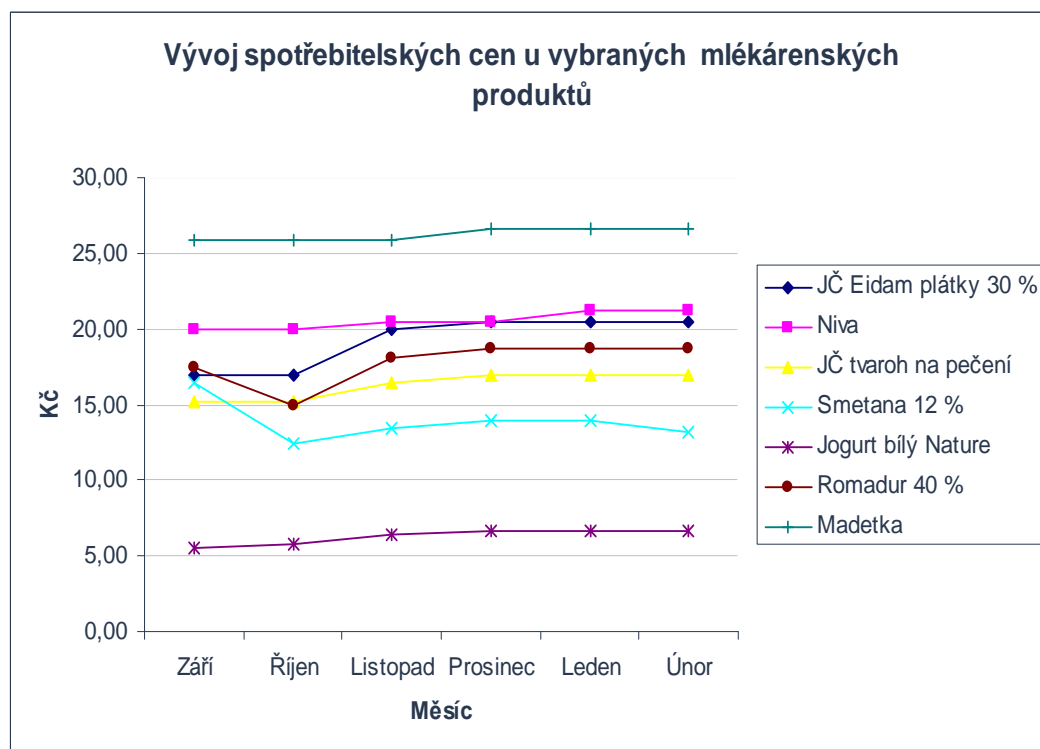
Zdroj: Vlastní šetření

Ke zvýšení spotřebitelských cen došlo ve všech případech bez zvýšení ceny nákupní. Tudíž lze přisuzovat toto zvýšení změně sazby DPH.

Z grafu č. 9 a 10 lze vyčíst, že došlo ve všech případech k zvýšení spotřebitelských cen v prosinci popř. lednu 2008, pouze ve 2 případech došlo ke snížení prodejní ceny a to v důsledku zavedení akčních cen.

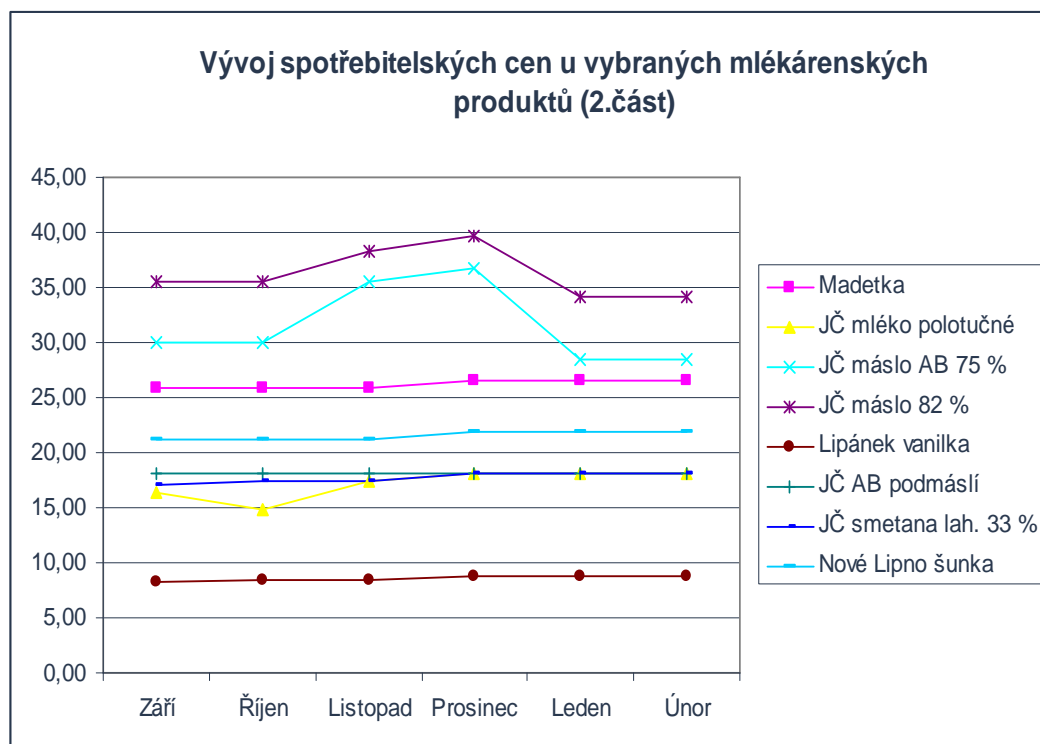
⁷ Tato prodejní cena je zjišťována až z června 2008, kdy skončily akční ceny na tento produkt.

Graf č. 9 – Vývoj spotřebitelských cen vybraných mlékárenských produktů



Zdroj: Vlastní graf

Graf č. 10 – Vývoj spotřebitelských cen vybraných mlékárenských produktů
(2. část)



Zdroj: Vlastní graf

6.1 Výpočet přesunu DPH pomocí spotřebitelských cen

Samotný výpočet přesunu daně z přidané hodnoty se skládá z následujícího postupu, který bude demonstrován na první položce (JČ Eidam plátky 30 %) souboru mlékárenských produktů:

1) Výpočet daně z přidané hodnoty ze spotřebitelské ceny shora koeficientem pro 5 %.

$$\text{Výpočet 5\%-ní DPH} = \text{Prodejní cena (včetně 5\% DPH)} * \left(\frac{5}{100 + 5} \right)$$

$$\text{Výpočet 5\%-ní DPH} = 19,90 * \left(\frac{5}{100 + 5} \right) = 0,95^8$$

⁸ Výsledné částky jsou zaokrouhleny na dvě desetinná místa.

Daň z přidané hodnoty ve výši 5 % z prodejní ceny Kč 19,90- byla vypočtena ve výši Kč 0,95-.

2) Výpočet daně z přidané hodnoty ze spotřebitelské ceny shora koeficientem pro 9 %.

$$\text{Výpočet 9\%-ní DPH} = \text{Prodejní cena (včetně 9 \% DPH)} * \left(\frac{9}{100+9} \right)$$

$$\text{Výpočet 9\%-ní DPH} = 20,50 * \left(\frac{9}{100+9} \right) = 1,69$$

Daň z přidané hodnoty ve výši 9 % z prodejní ceny Kč 20,50- byla vypočtena ve výši Kč 1,69-.

3) Výpočet změny prodejní ceny a změny DPH v Kč.

Změna prodejní ceny = Prodejní cena po přecenění – prodejní cena před přeceněním

$$\text{Změna prodejní ceny} = 20,50 - 19,90 = 0,60$$

$$\text{Změna DPH} = \text{DPH ve výši 9 \%} - \text{DPH ve výši 5 \%}$$

$$\text{Změna DPH} = 1,69 - 0,95 = 0,75$$

Prodejní cena se zvýšila o Kč 0,60-, zatímco DPH se zvýšila o Kč 0,75- Již z tohoto výpočtu je vidět, že spotřebitelé nejsou zatíženi celou výší DPH.

4) Výpočet dopadu DPH na spotřebitele a na prodejce v %.

Dopad DPH na spotřebitele v % =

$$(\text{Změna prodejní ceny v Kč} / \text{Změna DPH v Kč}) * 100$$

$$\text{Dopad DPH na spotřebitele v \%} = \frac{0,6}{0,75} * 100 = 80,53 \%$$

Dopad DPH na prodejce v % = 100 % - dopad DPH na spotřebitele v %

$$\text{Dopad DPH na prodejce v \%} = 100 - 80,53 = 19,47 \%$$

Výsledky zbývajících položek souboru jsou zobrazeny v následující tabulce a vypočítány stejným způsobem jako první demonstrativní položka.

Tabulka č. 7 (1. část) – Výpočet dopadu DPH u mlékárenských produktů

Produkt	Prodejní cena před přeceněním (v Kč)	Z toho 5 % DPH (v Kč)	Prodejní cena po přecenění (v Kč)	Z toho 9 % DPH (v Kč)
JČ Eidam plátky 30 %	19,90	0,95	20,50	1,69
Niva	20,50	0,98	21,20	1,75
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	113,00	5,38	117,00	9,66
JČ tvaroh na pečení	16,40	0,78	16,90	1,40
Smetana 12 %	13,40	0,64	13,90	1,15
Jogurt bílý Nature	6,40	0,30	6,60	0,54
Madetka	25,80	1,23	26,60	2,20
Romadur 40 %	18,10	0,86	18,70	1,54
JČ mléko polotučné	17,50	0,83	18,10	1,49
JČ máslo AB 75 %	35,50	1,69	36,70	3,03
JČ máslo 82 %	38,30	1,82	39,60	3,27
Lipánek vanilka	8,50	0,40	8,80	0,73
JČ AB podmásí	18,10	0,86	18,70	1,54
JČ smetana lah. 33 %	17,50	0,83	18,10	1,49
Nové Lipno šunka	21,20	1,01	21,90	1,81
Průměrný dopad DPH				

Zdroj: Vlastní výpočty

Tabulka č. 7 (2. část) – Výpočet dopadu DPH u mlékárenských produktů

Produkt	Změna prodejní ceny (v Kč)	Změna DPH (v Kč)	Dopad na spotřebitele (v %)	Dopad na prodejce (v %)
JČ Eidam plátky 30 %	0,60	0,75	80,53%	19,47%
Niva	0,70	0,77	90,41%	9,59%
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	4,00	4,28	93,47%	6,53%
JČ tvaroh na pečení	0,50	0,61	81,37%	18,63%
Smetana 12 %	0,50	0,51	98,11%	1,89%
Jogurt bílý Nature	0,20	0,24	83,27%	16,73%
Madetka	0,80	0,97	82,67%	17,33%
Romadur 40 %	0,60	0,68	87,96%	12,04%
JČ mléko polotučné	0,60	0,66	90,75%	9,25%
JČ máslo AB 75 %	1,20	1,34	89,57%	10,43%
JČ máslo 82 %	1,30	1,45	89,91%	10,09%
Lipánek vanilka	0,30	0,32	93,21%	6,79%
JČ AB podmásí	0,60	0,68	87,96%	12,04%
JČ smetana lah. 33 %	0,60	0,66	90,75%	9,25%
Nové Lipno šunka	0,70	0,80	87,64%	12,36%
Průměrný dopad DPH			88,50%	11,50%

5) Posledním krokem je vypočítat průměrný dopad za celý soubor produktů.

K celkovému hodnocení je použit aritmetický průměr. Nevýhodou této metody je její nespolehlivost v případě extrému jednotlivých hodnot, ale ty se v tomto souboru nenachází, proto bude považována za spolehlivou pro celkové vyhodnocení.

Jednoduchý aritmetický průměr = $(\sum \text{Dopadu DPH jednotlivých položek}) / \text{počet položek}$

Průměrný dopad na spotřebitele = $(80,53\% + 90,41\% + 93,47\% + 81,37\% + 98,11\% + 83,27\% + 82,67\% + 87,96\% + 90,75\% + 89,57\% + 89,91\% + 93,21\% + 87,96\% + 90,75\% + 87,64\%) / 15 = \mathbf{88,50\%}$

Průměrný dopad na prodejce = $100\% - 88,5\% = \mathbf{11,50\%}$.

U cen zjišťovaných v obchodním řetězci je výsledkem 88,5 % dopad DPH na spotřebitele a pouze 11,5 % DPH nese prodejce.

Pokud by tedy měl spotřebitel ze 4 % (o které byla zvýšena sazba DPH) nést 88,5 %, znamenalo by to, že do spotřebitelských cen mlékárenských produktů je přenášeno průměrně $(4 * 0,885) = \mathbf{3,54\%}$ změny DPH navíc oproti původní sazbě.

6.2 Výpočet přesunu DPH pomocí nákupních cen

Výsledek předchozí metody však ještě nemusí znamenat, že potravinářský řetězec záměrně přenesl jen 3,54 % změny sazby DPH na spotřebitele, neboť jeho záměr mohl být jiný a výsledek 3,54 % může být způsoben např. metodou tvorby cen. Proto dalším krokem, který vede ke zjištění dopadu DPH u tohoto potravinářského řetězce, je zjištění tvorby prodejních cen u mlékárenských produktů.

Mým předpokladem bylo, že řetězec používá k tvorbě spotřebitelských cen určitý koeficient, který se jistě po změně sazby DPH změnil. Způsob, jakým se daný koeficient změnil by mohl vést k určení výše přesunu změny sazby DPH.

Tvorbu spotřebitelských cen je možné zjistit pomocí sledování nákupních cen tohoto řetězce, které jsou také uvedeny v tabulce č. 5 (1. i 2. části). Prodejní cena musí

být z nákupní ceny tvořena určitým koeficientem, který by měl zahrnovat jak marži, tak DPH.

Tento koeficient však nemusí být stejný pro všechny mlékárenské produkty. Dotazováním v potravinářském řetězci jsem zjistila, že pro mlékárenské produkty jsou v řetězci používány dva koeficienty, kterými násobí nákupní cenu bez DPH a to zvlášť pro:

- ❖ mléko i trvanlivé, máslo,
- ❖ ostatní mléčné produkty.

Výši těchto koeficientů lze vypočítat jako:

$$K = \frac{PC}{NC}, \text{ kde}$$

PC..... je prodejní cena s DPH v daném měsíci,

NC.....nákupní cena bez DPH v daném měsíci.

Koeficienty v jednotlivých měsících jsou uvedeny v tabulce č. 7.

Tabulka č. 7 – Poměr prodejní a nákupní ceny od září 2007 do února 2008

Produkt	Poměr prodejní a nákupní ceny v jednotlivých měsících					
	září	říjen	listopad	prosinec	leden	únor
JČ Eidam plátky 30 %	1,255	1,255	1,253	1,290	1,290	1,290
Niva	1,252	1,252	1,252	1,252	1,294	1,294
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	1,252	1,252	1,252	1,252	1,297	1,297
JČ tvaroh na pečení	1,254	1,254	1,255	1,293	1,293	1,293
Smetana 12 %	1,255	1,253	1,250	1,297	1,297	1,288
Jogurt bílý Nature	1,250	1,261	1,261	1,300	1,300	1,300
Madetka	1,252	1,252	1,252	1,291	1,291	1,291
Romadur 40 %	1,249	1,252	1,250	1,292	1,292	1,292
JČ mléko polotučné	1,171	1,173	1,171	1,211	1,211	1,211
JČ máslo AB 75 %	1,171	1,171	1,171	1,171	1,213	1,213
JČ máslo 82 %	1,164	1,164	1,173	1,212	1,213	1,213
Lipánek vanilka	1,271	1,256	1,256	1,300	1,300	1,300
JČ AB podmásí	1,250	1,250	1,250	1,292	1,292	1,292
JČ smetana lah. 33 %	1,250	1,249	1,249	1,292	1,292	1,292
Nové Lipno šunka	1,251	1,251	1,251	1,292	1,292	1,292

Zdroj: Vlastní výpočty Pozn.: Koeficienty jsou zaokr. na 3 desetinná místa

Z tabulky č. 7 je možné vyčíst, že opravdu existují v tomto souboru reprezentantů pouze dva používané koeficienty. Koeficient pro mléko i trvanlivé, a máslo je nižší než koeficient pro ostatní produkty. Zahrnuje tedy nižší marži.

Výpočet rozdílů koeficientů při 5 % DPH a při 9 % DPH uvádí tabulka č. 8. Protože ke změně ceny došlo převážně v prosinci roku 2007, je rozdíl jednotlivých koeficientů rozdílem těchto hodnot v měsíci prosinci oproti měsíci listopadu, kromě tří případů, kdy došlo ke zvýšení ceny až v lednu.

Tabulka č. 8 – Rozdíl koeficientů před a po přecenění

Produkt	Rozdíl koeficientů
JČ Eidam plátky 30 %	0,038
Niva	0,043
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	0,044
JČ tvaroh na pečení	0,038
Smetana 12 %	0,047
Jogurt bílý Nature	0,039
Madetka	0,039
Romadur 40 %	0,041
JČ mléko polotučné	0,040
JČ máslo AB 75 %	0,040
JČ máslo 82 %	0,040
Lipánek vanilka	0,044
JČ AB podmáslí	0,041
JČ smetana lah. 33 %	0,043
Nové Lipno šunka	0,041

Zdroj: Vlastní výpočty

I přesto, že koeficienty nejsou v tabulce reprezentantů vždy stejné, potravinářský řetězec se při tvorbě prodejních cen drží přibližně koeficientů uvedených v tabulce č. 9. Rozdílnost koeficientů tabulky č. 8 a tabulky č. 9 může být způsobena především tím, že nákupní cena bez DPH je často uváděna s přesností na dvě desetinná místa, což samozřejmě u prodejní ceny není možné a proto dochází při tvorbě cen k určitému zaokrouhlení.

Tabulka č. 9 – Koeficienty pro mlékárenské produkty

Produkt	Koeficient při 5 % DPH	Koeficient při 9 % DPH	Rozdíl
JČ Eidam plátky 30 %	1,25	1,29	0,04
Niva			
JČ tvaroh tvrdý strouhaný			
JČ tvaroh na pečení			
Smetana 12 %			
Jogurt bílý Nature			
Madetka			
Romadur 40 %			
Lipánek vanilka			
JČ smetana lah. 33 %			
Nové Lipno šunka			
JČ AB podmásí			
JČ mléko polotučné	1,17	1,21	0,04
JČ máslo AB 75 %			
JČ máslo 82 %			

Zdroj: Vlastní tabulka

Záměrem potravinářského řetězce tedy zřejmě bylo opravdu přenést celé 4 % zvýšení sazby daně z přidané hodnoty. Jednalo by se o stoprocentní přesun na spotřebitele. Jenže v důsledku tvorby ceny pomocí součinu koeficientu a nákupní ceny bez DPH k tomuto stoprocentnímu přesunu DPH nedochází, neboť při klasické kalkulaci tvorby cen se předpokládá, že cena se tvoří jako:

$$\text{(Nákupní cena bez DPH + marže)} * (1 + \text{sazba DPH}).$$

S tímto předpokladem pracovala i první metoda, která vypočítávala DPH metodou shora. Demonstrativně zde vysvětlím rozdíl ve výpočtu, opět na první položce souboru reprezentantů (JČ Eidam plátky 30 %):

- Nákupní cena bez DPH je zde v lednu 2008 Kč 15,89

Potravinářský řetězec postupoval již zmíněným způsobem a to

$$15,89 * 1,29 = 20,4981 \cong 20,50$$

Prodejní cena byla opravdu stanovena na Kč 20,50. Mohlo by se tedy zdát, že na spotřebitele přenesl celou DPH, neboť zvýšil svůj koeficient o 4 %, tak jak se zvýšila sazba DPH. Protože podnik zvolil výpočet daně z přidané hodnoty současně s výpočtem marže, nepřenesl skutečně celou DPH na spotřebitele.

Když podnik sestavuje daňové přiznání, vypočítává DPH ze základu daně, což je tedy v našem případě cena včetně marže. Pokud by chtěl přenést celou DPH na spotřebitele, musel by počítat prodejní cenu takto:

$$(15,89 * 1,2^9) = 19,068 * 1,09 = 20,78 \cong 20,80.$$

Vzhledem k výpočtu prodejní ceny potravinářským řetězcem přenesl podnik pouze $15,89 * 0,09 \cong 1,43$. Plná výše DPH činí : $(15,89 * 1,2) = 19,068 * 0,09 \cong 1,72^{10}$,

Rozdílná výše těchto dvou položek nám ukazuje, že podnik přenesl pouze Kč 1,43 z plných Kč 1,72. tedy přenesl přibližně pouze 80 %.

Závěr: Původní záměr podniku byl přenést celé 4 %, ale v důsledku si musel být vědom rozdílu ve výpočtu a tedy i toho, že nepřenáší plných 100 %.

6.3 Zhodnocení regresivity dopadu DPH na vybraném trhu

Regresivita DPH představuje míru rozdílnosti daňové zátěže jednotlivých typů poplatníků podle výše jejich příjmu. Tzn. že dopad popř. přesun této daně je hodnocen na základě sledování příjmů jednotlivých poplatníků, kteří jsou na základě tohoto kritéria rozděleni do jednotlivých skupin. Jak již bylo zmíněno ve 4. kapitole, rozlišují se daně progresivní, proporcionální a regresivní.

Cílem této diplomové práce bylo zjistit přesun DPH prostřednictvím sledování spotřebitelských cen, proto není možné hodnotit regresivitu této daně, neboť nebyly sledovány příjmy poplatníků. Vzhledem k tomu, že se ale jedná o trh s mlékárenskými produkty, tedy se základními potravinami, dá se předpokládat, že s růstem důchodu podíl daně z přidané hodnoty na celkových příjmech klesá. Jednalo by se tedy o daň regresivní. K tomuto závěru dospěli i Caspersen-Metcalf (1993), když analyzovali možný dopad DPH v USA.

⁹ Marže je ve výši 20 %, neboť koeficient 1, 29 zahrnuje DPH ve výši 9 %.

¹⁰ V tabulce č. 10 vyšlo Kč 1,69, což je dáno zaokrouhlováním při výpočtu shora.

7 Faktory působící na vybraném trhu

V předchozí kapitole bylo zjištěno, že potravinový řetězec přenesl ze zvýšené sazby DPH na spotřebitele u mlékárenských produktů 88,5 %. Ačkoliv při výpočtu spotřebitelských cen pomocí koeficientu, by se mohlo zdát, že přenáší celé 100 %, není tomu tak. Jak bylo prokázáno, závisí to především na způsobu tvorby ceny. Z předchozích výpočtů je možné usoudit, že cílem řetězce bylo přenést zvýšení DPH na spotřebitele, ne však ve 100%-ní výši. Proč se tedy podnik rozhodl přenést téměř 100 % a jeho přesun nebyl například více než stoprocentní? Nepřenesl zbylých 11,5 % na spotřebitele třeba později? To vše určují faktory, které na daném trhu působí.

Již v teoretické části byly tyto faktory popsány, nyní budou aplikovány na daný potravinářský řetězec, konkrétně na trh s mlékárenskými produkty.

7.1 Elasticita nabídky a poptávky

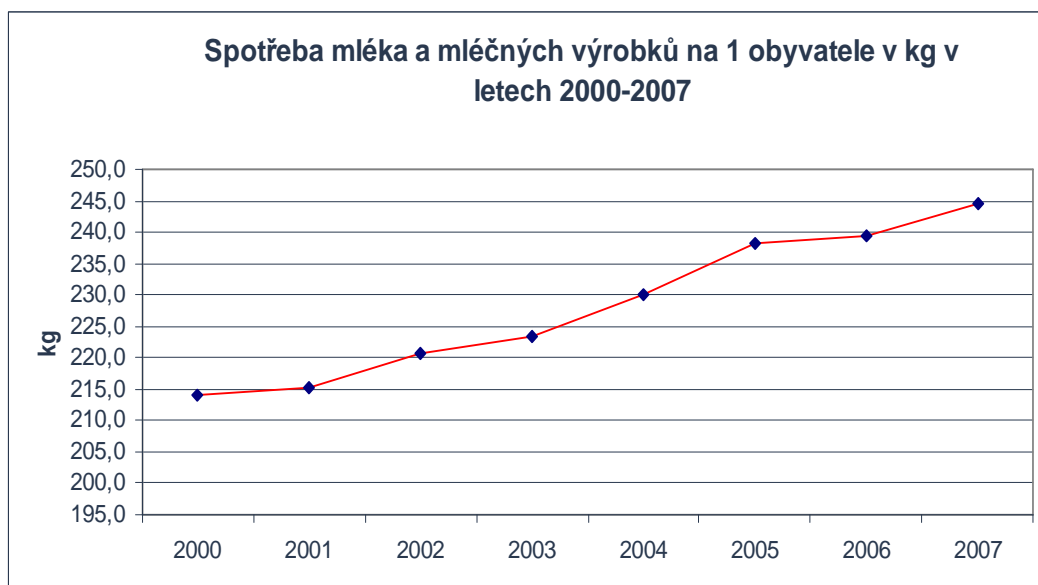
Jak se uvádí v teoriích o elasticitě poptávky, základní potraviny mají nulovou elasticitu poptávky. Tzn. že ačkoliv by prodejce zvýšil ceny mlékárenských produktů, poptávka po nich by se nezměnila.

Graf č. 11 zobrazuje spotřebu mlékárenských produktů v letech 2000 až 2007. Ačkoliv spotřeba v ČR stále zaostává za vyspělými státy EU, vlivem změny stravovacích návyků se v posledních letech začíná zvyšovat a očekává se její další nárůst. Vzrůstající spotřeba mlékárenských produktů tedy souvisí spíše s inklinací k západoevropskému trendu než se změnou cen na tomto trhu, neboť ceny mlékárenských produktů rostou každým rokem stabilně inflací. Největší propad byl zaznamenán po roce 1989 u spotřeby mléka, který byl způsoben cenovou liberalizací a zdražením mlékárenských produktů. Ke zpětnému zvýšení spotřeby došlo až v roce 1999. (Mlékárenský svaz, 2005)

Z toho tedy vyplývá, že cenová elasticita poptávky po mléčných produktech nebude nulová, ale spíše nízká. Kdyby byla nulová, tak by spotřebitelé vůbec nereagovaly na zvýšení ceny mlékárenských produktů částečným snížením své spotřeby.

V případě nízké elasticity poptávky může tedy prodejce přenést téměř 100 % na spotřebitele, k čemuž u zkoumaného potravinového řetězce došlo.

Graf č. 11 – Spotřeba mléka a mléčných výrobků na 1 obyvatele v kg v letech 2000-2007



Zdroj: Český statistický úřad

Elasticita nabídky souvisí v tomto případě s možností reagovat na změnu ceny změnou výroby. Výroba, která nedokáže prudce reagovat na změnu ceny zaměřením se na výrobu jiného produktu, má nízkou elasticitu nabídky. Výroba mlékárenských produktů je dosti kapitálově náročná a specializovaná. Nedokáže tedy přeorientovat svoji výrobu na úplně jiný produkt. Co je jediné možné, je zaměřit se ve výrobě na jiný mlékárenských produkt podle preferencí spotřebitelů, které v poslední době přidávají sýrům na úkor mléka. Roli zde hrají i bariéry vstupu do odvětví, které jsou na trhu s mlékárenskými produkty vysoké. Z hlediska nízké elasticity nabídky, která se trhu s mlékárenskými produkty týká, by měl DPH nést převážně prodejce. Tento faktor zřejmě není tak významný, aby ovlivnil přesun DPH. Faktory elasticity nabídky a poptávky závisí také na charakteru trhu.

7.2 Charakter trhu

Jak již zmínil David, P. (2007, s. 42) „čím více se situace na daném trhu vzdaluje dokonalé konkurenci, tím obtížněji se stanovuje celkový dopad daně“.

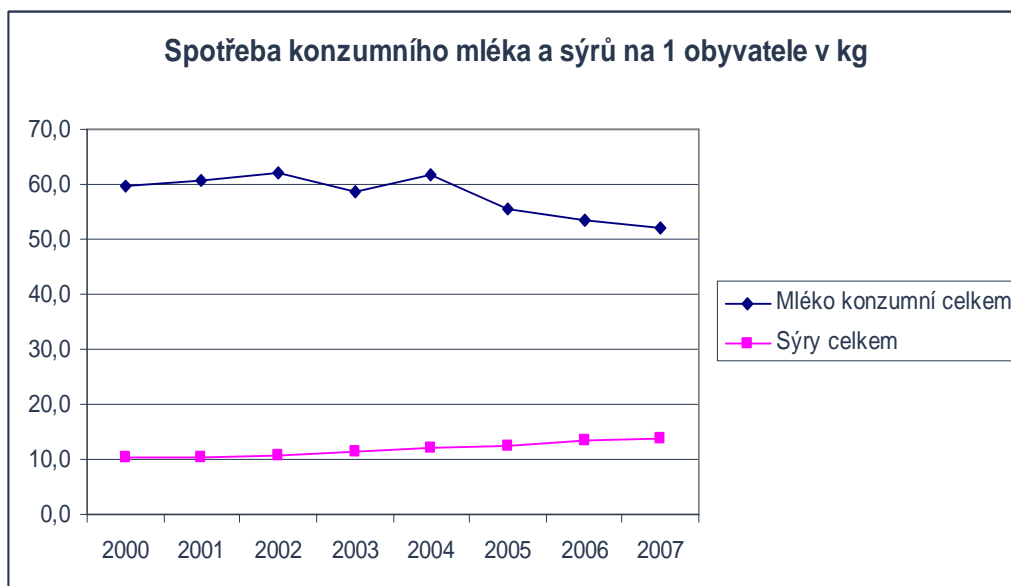
Trh mlékárenských produktů je obsazen přibližně 28 jak domácími tak zahraničními výrobci. Zhruba polovinu trhu lze považovat za velké výrobce

mlékárenských produktů, zbytek trhu je tvořen malými zpracovateli. Mezi největší výrobce na našem trhu patří Madeta, a. s. - Jihočeské mlékárny, Danone, a.s., Olma, a. s. a Bel Sýry Česko, a. s. (Želetava).

Vstup na tento trh má značné bariéry. Za hlavní překážku lze považovat velkou kapitálovou náročnost vstupu na trh. Na tomto trhu je velká konkurence a přestože spotřeba mlékárenských produktů stoupá, jen pomalu se spotřeba mlékárenských produktů přibližuje úrovni vyspělých zemích EU. Proto vstup na trh by byl velmi problematický. Velmi důležitá je zde i reklama výrobců, do které investují především zahraniční společnosti jako je Danone, a. s. Vzhledem k malé diferenciaci produktů jsou náklady na reklamu další kapitálovou zátěží.

Zde je třeba také zmínit možnost substituce mlékárenských produktů, která na tomto trhu není moc zaznamenávána. Dochází pouze ke změně struktury požadavků spotřebitelů, tedy v posledních letech stoupá spotřeba sýra a klesá spotřeba mléka, jak je vidět z grafu č. 12.

Graf č. 12 – Spotřeba konzumního mléka a sýrů na 1 obyvatele v kg



Zdroj: Český statistický úřad

Neboť mlékárenské produkty jednotlivých výrobců nejsou příliš diferenciované, mohou odběratelé, zejména velké potravinářské řetězce, velkoobchody atd., vytvářet velký tlak na tyto výrobce. Mohou tlačit zejména na snížení nákupních cen. Pokud by

výrobce nesnížil své prodejní ceny mlékárenských produktů, pak by velkoobchod kupoval mlékárenské produkty od jiného výrobce. Tento ušlý zisk by byl pro výrobce mlékárenských produktů tak velký ztrátou, že je pro něj snazší tomuto tlaku vyhovět. Tento tlak mohou vytvářet i koneční spotřebitelé.

Vzhledem k předchozím uvedeným skutečnostem je tento trh spíše oligopolní.

Z hlediska prodeje mlékárenských produktů působí na daném trhu opět větší množství velkých společností jako např. Kaufland, Tesco, Hypernova atd. a malé obchody s potravinami, kterých v poslední době vlivem silné konkurence velkoobchodů ubývá. Vstup na tento trh již není tak kapitálově náročný, ale malé obchody nemají takovou vyjednávací sílu v oblasti nákupních cen jako velkoobchody. Díky této vyjednávací síle mohou velkoobchody zavádět akční ceny a tím eliminovat zvýšení ceny vlivem růstu sazby DPH, jak k tomu u některých mlékárenských produktů opravdu došlo. Nízké nákupní ceny mohou být také jedním z hlavních důvodů proč potravinářský řetězec přenesl téměř 100 % zvýšení sazby DPH na spotřebitele. Odůvodnění proč řetězec nepřenesl plných 100 % zvýšené sazby DPH lze hledat zřejmě ve velké konkurenci potravinářských řetězců.

U malých obchodů může být tento přesun samozřejmě úplně jiný, neboť pokud malé obchody na rozdíl od velkoobchodů budou pořizovat produkty za vyšší nákupní ceny, přičemž bude jejich cílem zachování stejné marže, dojde k přesunu stoprocentnímu či nadstoprocentnímu. Pokud však v rámci zachování klientely sníží svoji marži (tzn. prodejce ponese část DPH), bude přesun také nižší než stoprocentní. Otázkou je, zda budou ochotni snížit svou marži kvůli zachování konkurenceschopnosti. V této situaci se často zmiňuje model cenového vůdce, který vytváří cenu v odvětví a ostatní v obavě ze ztráty podílu na trhu se od této ceny neodchýlí.

7.3 Časový faktor

Jak vyplývá z teorie, s délkou časového období se zvyšují elasticity nabídky a poptávky, tedy po určitém časovém intervalu by se podíl daně nesené spotřebiteli měl snižovat. Také zde hraje významnou roli oznamovací efekt. Daňové subjekty jsou o zvýšení sazby DPH informovány předem a proto mohou reagovat tak, že zvýší spotřebitelské ceny ještě před vstoupením novely zákona v platnost.

Při sledování cen v potravinovém řetězci bylo zjištěno, že téměř u většiny sledovaných reprezentantů v souboru mlékárenských produktů došlo ke zvýšení spotřebitelských cen již v prosinci roku 2007, tedy měsíc před zavedením nové snížené sazby DPH.

Tabulka č. 10 ukazuje, že potravinový řetězec zvýšil v prosinci spotřebitelské ceny u všech reprezentantů vyjma tří. Zvýšil tedy svou marži přibližně o 18 %¹¹. Pokud si vyjádříme korunový rozdíl marže v prosinci oproti listopadu a známe korunovou částku DPH v prosinci (tzn. při zvýšení spotřebitelských cen), můžeme si snadno dopočítat podíl tvořící rozdíl marže na DPH. Tedy kolik % DPH by se ještě vešlo do prodejní spotřebitelské ceny při zachování stálé marže z měsíce listopadu 2007. Tento výpočet je uveden v tabulce č. 11, jejímž výsledkem je tedy více než 100%-ní přesun DPH při stávající 5%-ní sazbě v měsíci prosinci 2007, přesněji průměrně přesun **151,27 %**.

Tabulka č. 10 (1. část) – Výpočet marže za listopad a prosinec 2007

Produkt	Listopad			
	NC	PC	DPH z PC 5 %	Marže
JČ Eidam plátky 30 %	15,89	19,90	0,95	3,07
Niva	16,38	20,50	0,98	3,14
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	90,24	113,00	5,38	17,38
JČ tvaroh na pečení	13,07	16,40	0,78	2,55
Smetana 12 %	10,72	13,40	0,64	2,05
Jogurt bílý Nature	5,08	6,40	0,30	1,02
Madetka	20,60	25,80	1,23	3,97
Romadur 40 %	14,48	18,10	0,86	2,76
JČ mléko polotučné	14,95	17,50	0,83	1,72
JČ máslo AB 75 %	30,32	35,50	1,69	3,49
JČ máslo 82 %	32,67	38,30	1,82	3,81
Lipánek vanilka	6,77	8,50	0,40	1,33
JČ AB podmásí	14,48	18,10	0,86	2,76
JČ smetana lah. 33 %	14,01	17,50	0,83	2,66
Nové Lipno šunka	16,95	21,20	1,01	3,24
Průměrné %-ní zvýšení marže				

Zdroj: Vlastní výpočty

¹¹ V tomto případě může být aritmetický průměr trochu zkreslený díky třem prodejním cenám, u kterých nedošlo k žádné změně. Přesto se jedná o zvýšení marže okolo 18 %.

Tabulka č. 10 (2. část) – Výpočet marže za listopad a prosinec 2007

Produkt	Prosinec				% -ní zvýšení marže v prosinci oproti listopadu
	NC	PC	DPH z PC 5 %	Marže	
JČ Eidam plátky 30 %	15,89	20,50	0,98	3,64	18,64%
Niva	16,38	20,50	0,98	3,14	0,00%
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	90,24	113,00	5,38	17,38	0,00%
JČ tvaroh na pečení	13,07	16,90	0,80	3,03	18,65%
Smetana 12 %	10,72	13,90	0,66	2,52	23,28%
Jogurt bílý Nature	5,08	6,60	0,31	1,21	18,69%
Madetka	20,60	26,60	1,27	4,73	19,18%
Romadur 40 %	14,48	18,70	0,89	3,33	20,69%
JČ mléko polotučné	14,95	18,10	0,86	2,29	33,21%
JČ máslo AB 75 %	30,32	35,50	1,75	4,64	0,00%
JČ máslo 82 %	32,67	39,60	1,89	5,05	32,49%
Lipánek vanilka	6,77	8,80	0,42	1,61	21,53%
JČ AB podmáslí	14,48	18,70	0,89	3,33	20,69%
JČ smetana lah. 33 %	14,01	18,10	0,86	3,23	21,48%
Nové Lipno šunka	16,95	21,90	1,04	3,91	20,57%
Průměrné %-ní zvýšení marže					17,94%

Postup výpočtu:

➤ **Marže v Kč = PC – NC – DPH**

➤ **% -ní zvýšení marže v prosinci oproti listopadu =**

= (marže v prosinci / marže v listopadu) * 100

➤ **Podíl marže na DPH v % =**

= [(Rozdíl marže v Kč)/(DPH 5 % z PC v prosinci)] * 100

Tabulka č. 11 – Vyjádření podílu marže na DPH v %

Produkt	Marže		Rozdíl marže v Kč	DPH 5 % z PC v prosinci	Podíl marže na DPH v %
	Listopad	Prosinec			
JČ Eidam plátky 30 %	3,07	3,64	0,57	0,98	58,54%
Niva	3,14	3,14	0,00	0,98	0,00%
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	17,38	17,38	0,00	5,38	0,00%
JČ tvaroh na pečení	2,55	3,03	0,48	0,80	59,17%
Smetana 12 %	2,05	2,52	0,48	0,66	71,94%
Jogurt bílý Nature	1,02	1,21	0,19	0,31	60,61%
Madetka	3,97	4,73	0,76	1,27	60,15%
Romadur 40 %	2,76	3,33	0,57	0,89	64,17%
JČ mléko polotučné	1,72	2,29	0,57	0,86	66,30%
JČ máslo AB 75 %	3,49	3,49	0,00	1,75	0,00%
JČ máslo 82 %	3,81	5,05	1,24	1,89	65,66%
Lipánek vanilka	1,33	1,61	0,29	0,42	68,18%
JČ AB podmáslí	2,76	3,33	0,57	0,89	64,17%
JČ smetana lah. 33 %	2,66	3,23	0,57	0,86	66,30%
Nové Lipno šunka	3,24	3,91	0,67	1,04	63,93%
Průměrný %-ní podíl marže na DPH					51,27%

Zdroj: Vlastní výpočty

Řešení otázky, zda potravinářský řetězec nepřenesl další % DPH na spotřebitele v dalších měsících, vyřešilo sledování prodejních cen ještě v dalších šesti měsících, tedy od března do srpna roku 2008. Výsledek šetření je uveden v příloze č. 3, ze které je patrné, že nedošlo k žádnému výraznému růstu cen, pouze zde byly zaváděny akční ceny.

7.4 Ostatní faktory

Při přesunu daně na konečné spotřebitele působí mnoho dalších faktorů. Např. faktor sezónnosti se sice na trhu s mlékárenskými produkty nedá příliš uvažovat, ale přesto existuje období, kdy je zvýšená poptávka po mlékárenských produktech a to období Vánoc. Ke zvýšení sazby daně došlo k 1. 1. 2008, ale již zmíněný oznamovací efekt způsobil zdražení o měsíc dříve. Zvýšení cen mlékárenských produktů již v prosinci přineslo řetězci velkou marži. U některých produktů došlo ke zvýšení až v lednu. Jednalo se o Nivu, Jihočeské máslo AB 75 % a JČ tvaroh tvrdý strouhaný. U Nivy a Jihočeského másla AB 75 % záměrně nedošlo ke zvýšení prodejních cen, neboť tyto produkty jsou v období Vánoc nejvíce žádané a jejich zdražení by odlákalo spotřebitele ke konkurenci, která ještě v prosinci ceny nezvýšila. U JČ tvarohu tvrdého

strouhaného nedošlo ke zdražení nejspíš vlivem nízké poptávky po tomto produktu v prosinci, kdy další zdražení by znamenalo již neprodejnost tohoto produktu.

Jak již bylo zmíněno velkou roli hrají také akční ceny, kdy vlivem tlaku řetězců dochází k nákupu produktů za nižší nákupní ceny a řetězce tedy mohou přenášet téměř 100 % zvýšené DPH, přičemž spotřebitelé díky akčním cenám tento přesun vůbec nepocítí.

8 Závěr

Měření daňové incidence patří stále v ČR mezi málo využívané problematiky oproti zahraničí, kde je patrná soustavná snaha po větší transparentnosti dopadu břemene na různé skupiny poplatníků.

Tato diplomová práce se zabývala měřením dopadu jedné z nejvýnosnějších daní státního rozpočtu a to daně z přidané hodnoty prostřednictvím sledování spotřebitelských cen. V lednu 2008 došlo ke zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %. Od této změny sazby DPH Ministerstvo financí předpokládalo zvýšení příjmů státního rozpočtu o 26,5 mld. Kč.¹² Největší cenový nárůst byl očekáván u vody, tepla a jízdného, neboť na těchto trzích není tak velká konkurence, tudíž mohou prodejci přenést 100 % nebo i více než 100 % zvýšení DPH do spotřebitelských cen. U základních potravin se nepředpokládá tak velký cenový nárůst, neboť mezi prodejci panuje velká konkurence.

Pro analýzu přesunu DPH byl do této práce vybrán trh s mlékárenskými produkty, jejichž cenové zvýšení bylo sledováno u potravinářského řetězce v intervalu 12 měsíců.

Ačkoliv se předpokládalo, že prodejci mlékárenských produktů nebudou v plné míře přenášet zvýšení sazby DPH do svých prodejních cen, ale spíše je ponесou na úkor snížení své marže, z výzkumu této práce vyplynulo:

- zvýšení sazby DPH se promítlo ve sledovaném potravinářském řetězci do spotřebitelských cen většiny mlékárenských produktů pomocí oznamovacího efektu daně s předstihem jednoho měsíce. Tzn. že spotřebitelé byli nuceni nést více než cca 151 % stávající sazby DPH, ještě před vstoupením novely zákona o DPH v platnost;
- u sledovaného potravinářského řetězce se nesplnilo očekávání pouze malé části přesunu zvýšení sazby DPH do spotřebitelských cen, neboť výsledkem sledování cen mlékárenských produktů je přesun zvýšení

¹² Inkaso DPH v roce 2008 oproti roku 2007 bylo vyšší o 18,805 mld. Kč. (viz příloha č. 2)

sazby DPH ve výši cca 88,5 %. Potravinářský řetězec tedy nesl pouze 11,5 % změny sazby DPH;

- zkoumáním nákupních cen bylo zjištěno, že cílem potravinářského řetězce nebylo přesně přesunout daňové břemeno ve výši průměrně 88,5 %. Koeficienty, kterými jsou přepočítávány nákupní ceny na ceny prodejní sice vykazovaly snahu přenést celá 4 % zvýšení sazby DPH, ale vlivem tvorby cen, kterého si musel být potravinářský řetězec vědom, nedošlo k plnému přenesení daňového břemena na spotřebitele;
- k dodatečnému přesunu DPH na spotřebitele již nedošlo, což bylo prokázáno sledováním cen až do srpna roku 2008.

Hypotéza, že řetězec přenesl na spotřebitele jen malou část zvýšení DPH, se nepotvrdila. Zřejmě v případě tohoto řetězce má velký vliv jeho konkurenceschopnost a tlak na výrobce mlékárenských produktů. Mezi prodejci potravin panuje sice velká konkurence, ale postavení tohoto řetězce na trhu je zřejmě tak silné, že může vyvolat tlak na výrobce mlékárenských produktů a tím docílit snížení nákupních cen. Tyto nízké nákupní ceny mu umožní zavádět akční ceny, k čemuž opravdu došlo u některých potravin po zvýšení sazby DPH a tím se zvyšuje jeho konkurenceschopnost. Zřejmě proto se v případě tohoto řetězce vliv konkurence tolik neprojeví. Působí zde samozřejmě i vliv charakteru trhu s mlékárenskými produkty, neboť tyto produkty nejsou příliš diferencované a výroba mlékárenských produktů je velmi kapitálově náročná. Proto je možné, aby silné potravinové řetězce vytvářely tak velký tlak na výrobce mlékárenských produktů. Dalším důvodem je také vzrůstající spotřeba mlékárenských produktů.

U menších obchodů lze samozřejmě předpokládat situaci jinou a toto platí i pro trh s jinými potravinami, neboť každý trh má svá specifika a rozdílné faktory, které na něm působí.

9 Summary

This diploma thesis deals with value added tax on development of consumer prices on partial market. Term of tax incidence and factors are explained in the theoretical part of thesis. These factors are affected on partial market.

The aim of diploma thesis is an analysis of added value tax reduce rate variance (from 1. 1. 2008) in consumer prices and evaluate effect of value added tax on chosen products. This analysis was made in the terms of factors, which are acting on partial market. In diploma thesis were monitoring milk products prices in chosen food shops Company in interval of one year. Then assessment was made in the influence of VAT increase rate on consumer

The assessment of influencing factors in milk market was made in the terms of VAT.

Keywords

Value added tax, reduce rate, tax incidence (influence), tax shift, competition.

10 Souhrn

Tato diplomová práce se zabývá dopadem daně z přidané hodnoty na vývoj spotřebitelských cen na dílčím trhu. V teoretické části diplomové práce je vysvětlen pojem daňové incidence a faktory, které působí na dílčím trhu.

Cílem diplomové práce je analyzovat změnu snížené sazby daně z přidané hodnoty (od 1. 1. 2008) ve spotřebitelských cenách a zhodnotit dopad daně u vybraných výrobků z hlediska faktorů, které na dílčím trhu působí. V diplomové práci byly sledovány ceny mlékárenských produktů u vybraného potravinářského řetězce v intervalu jednoho roku a následně zhodnocen dopad zvýšené sazby DPH na spotřebitele prostřednictvím spotřebitelských cen.

V poslední části diplomové práce byly zhodnoceny faktory, které působí na trhu mlékárenských produktů a mají vliv na dopad DPH.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, snížené sazba, daňová incidence, přesun daně, konkurence.

11 Použité zdroje

Monografie

- David, P. Teorie daňové incidence s praktickou aplikací. Brno: CERM, 2007. ISBN 978-80-7204-522-8
- Fullerton, D. Metcalf, G. E.: NBER Working Paper Series No. W8829: Tax incidence. National Bureau of Economic Research, Cambridge, March 2002
- Galočík, S. Paikert, O. DPH 2006: výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, 2006. ISBN 80-247-1436-1
- Kubátová, K. Daňová teorie: Úvod do problematiky. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-092-0
- Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex, 2000. ISBN 80-902752-2-2
- Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Díl I., Daňová teorie. Praha: VŠE, 1994. ISBN 80-7079-544-1
- Kubátová, K., Hamerníková, B. Veřejné finance: učebnice. 2. vyd. Praha: Eurolex, 2004. ISBN 80-86432-88-2
- Kubátová, K., VÍTEK, L. Daňová politika : teorie a praxe. Praha : Codex Bohemia, 1997. ISBN 80-85963-23-X
- MUSGRAVE, R. A., Musgraveová, P. B. Veřejné finance v teorii a praxi. Praha : Management Press, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.
- Přednášky z předmětu Daňový systém, Ing. Boněk, 2007
- Soukupová, J. a kol. Mikroekonomie. 2. vyd. Praha: Management Press, 2001. ISBN 80-7261-005-8
- Svátková, S. a kol. Zatížení spotřebního koše domácností daně ze spotřeby v České Republice. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. ISBN 80-7379-001-7
- Široký, J. Daňová teorie (pro inženýrské studium). Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 1996. ISBN 80-7078-402-4
- Vančurová, A. Láchová, L. Daňový systém 2006. Praha:VOX, 2006. ISBN 86-86324-60-5

Internetové zdroje

- cds.mfcr.cz [online]. Praha.Ministerstvo financí ČR, c2006 [cit. 2008-08-21]. Dostupný z WWW: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/219_8287.html
- ec.europa.eu [online].European Commission [cit. 2008-08-16].Dostupný z WWW:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
- Havel, T. Novela zákona o dani z přidané hodnoty. www.ucetnisvet.cz [online]. 2008 [cit. 2008-11-04]. Dostupný z WWW:
http://www.ucetnisvet.cz/ucetnisvet/odborna-sekce/clanky/detail-clanku/&link_back=580&archiv=1&clanek=4686
- Hloušek, P. Růst snížené sazby DPH má přinést státu přes 25 miliard. www.novinky.cz [online]. 11.12.2007 [cit. 20. 01. 2009]. Dostupný na WWW:
<http://www.novinky.cz/clanek/128676-rust-snizene-sazby-dph-ma-prinest-statu-pres-26-miliard.html>
- Mlékárenský svaz. Spotřeba stále roste. 10.6.2005 [on-line, cit. 2009-03-21] Dostupné na: <http://www.mobchod.cz/index.php?itemid=2346>
- PEKAŘ, Jan. Daň z příjmu oslaví 160. narozeniny. www.penize.cz [online]. 2008 [cit. 2008-08-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.penize.cz/42829-dan-z-prijmu-oslavi-160--narozeniny>>.
- www.sagit.cz [online]. Ostrava : Nakladatelství Sagit, c1998-2008 , 01.05.2004 [cit. 2008-08-04].Dostupný z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_042.HTM>.
- Vybíhal, V. (2004) K možnostem měření incidence spotřebních daní v ČR. [online, cit. 2008-10-21] Dostupné na: <http://kvf.vse.cz/download.php?sekce=2>
- Vybíhal, V. Tax incidence at products taxed by excise duties on minerals oils. [on-line, cit. 2008-11-21] Dostupné naWWW:
http://www.ekf.vsb.cz/shared/uploadedfiles/cul33/S154_Vybihal_Vaclav.pdf
- www.czso.cz [online]. Praha 10 : Český statistický úřad, 27.11.08 [cit. 2008-11-27]. Dostupný z WWW: <www.czso.cz>
- Erbes, J., Pošvář, Z., Žufan, P. Analýza odvětví mlékárenského průmyslu v ČR. [on-line, cit. 2009-03-21] Dostupné naWWW:

<http://www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=125376&PHPSESSID=d8>

Zákony

- Zákon č.73/1952 Sb., o dani z obratu , ve znění zákona č. 107/1990 Sb. (zrušen zákonem č. 588/1992 Sb.)
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Periodika

- Kubátová, K. Teoretické a praktické otázky měření incidence daní ze spotřeby. Finance a úvěr, 1996, roč. 46, č. 6, s. 335-346.
- Kubátová, K. Incidence spotřebních daní v ČR. Finance a úvěr, 1997, roč. 47, č. 2. s. 77-87.
- Kinkor, J. Měření daňové progresivity. Finance a úvěr, 1994, roč. 44, č. 9. s. 455-462.

12 Přílohy

Příloha č. 1 – Seznam zboží podléhající snížené sazbě k 15. červenci 2006

k zákonu č. 235/2004 Sb.
ve znění zákona č. 441/2005 Sb.
ve znění zákona č. 319/2006 Sb.

Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě

Číselný kód Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží	Název zboží
01-23, 25	Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním právním předpisem [70], živá zvířata, semena a rostliny, a přísady případně krmiva; voda. Mimo zboží zařazeného do číselných kódů: 2203-2208
28-30, 40, 48, 56, 61, 62	Radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika, farmaceutické výrobky - jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely.
Ex - 4818	Dětské pleny
Ex - 6111	Dětské pleny
Ex - 6209	Dětské pleny
Ex - 49	Knihy, brožury, noviny a časopisy, kde
reklama	nepřesahuje 50 % plochy, obrázková alba, obrázkové knihy, předlohy ke kreslení a pro děti, hudebniny tištěné či rukopisné, kartografické výrobky všech druhů včetně atlasů, nástěnných map, topografických plánů a globusů, kromě tiskovin plně nebo podstatně určených k reklamě.
01- 96	Zdravotnické prostředky podle zvláštních právních předpisů, [71] včetně náhradních dílů, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, vyjma zboží kapitoly 24.
48, 64, 66, 84, 85, 87, 90, 91	Zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemocí, jež není zdravotnickým prostředkem právních předpisů, a to: - Braille papír - Bílé hole pro nevidomé a částečně vidící osoby - Osobní a kuchyňské váhy s hlasovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby - Manipulační stroje a zařízení pro přepravu těžce zdravotně postižených osob upoutaných na vozíku

- Psací stroje a stroje na zpracování textu (slovní procesory) upravené k používání nevidomými a částečně vidícími osobami nebo osobami s amputovanou nebo ochrnutou horní končetinou
- Elektronické kalkulačky s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby a elektronické počítačí stroje s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby
- Počítače speciálně upravené pro nevidomé a částečně vidící osoby s hlasovým nebo hmatovým výstupem nebo hardwarovým adaptérem pro zvětšování písma a obrazu, a jejich jednotky a přídatná zařízení s hlasovým nebo hmatovým výstupem nebo hardwarovým adaptérem pro zvětšování písma a obrazu
- Braillovská počítačová tiskárna pro nevidomé a částečně vidící osoby, klávesnice pro nevidomé a částečně vidící osoby a jiné výstupní a vstupní jednotky počítače pro zpracování hmatového písma
- Jednotky počítačů a přídatná zařízení k počítačům umožňující jejich ovládání osobami se sníženou jemnou motorikou nebo amputovanými končetinami
- Telefony a videotelefony konstruované pro použití neslyšícími osobami
- Zvětšovače televizního obrazu pro nevidomé a částečně vidící osoby
- Speciální akustické nebo vizuální přístroje pro neslyšící, nevidomé a částečně vidící osoby
- Ruční ovládání nožních pedálů, ruční páky, včetně řadicí páky, pro tělesně postižené osoby
- Hodinky pro nevidomé a částečně vidící osoby s hmatovým nebo hlasovým výstupem s pouzdem jiným než z drahých kovů a vibrační a světelné hodinky pro neslyšící osoby
- Vibrační a světelné budíky pro neslyšící osoby a budíky s hlasovým nebo hmatovým výstupem pro nevidomé a částečně vidící osoby
- Části a součásti těchto výrobků, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému výše uvedenému druhu zboží.
Dětské sedačky do automobilů.
stromy, zákrsky, keře a keříky, též roubované, těch druhů, které rodí jedlé ovoce a ořechy

**Příloha č. 2 – Vývoj inkasa vybraných daní v letech 2005 – 2008
v mld. Kč**

Daň	2004	2005	2006	2007	2008
Daň z přidané hodnoty	184 320	208 413	217 784	236 385	255 190
Daně spotřební	95 841	110 491	119 535	138 947	130 553
Daň z příjmů právnických osob	106 526	137 432	128 865	155 674	173 590
Daň z příjmů vyb. srážkou - § 36	12 098	11 242	14 003	15 700	19 299
Daň silniční	5 509	5 191	5 428	5 915	6 002
Daň dědická	100	103	124	109	115
Daň darovací	818	510	604	692	345
Daň z převodu nemovitostí	9 461	7 494	7 788	9 774	9 950
Ost. příjmy, odvody, pok. a popl.	5 099	5 252	4 977	4 250	4 281
DPFO - podnikatelů	24 040	26 583	17 854	17 003	17 749
DPFO ze záv. činnosti	102 627	110 662	111 633	126 388	115 180
Daň z nemovitostí	4 948	4 987	5 017	5 123	5 195
C E L K E M	551 387	628 360	633 614	715 961	737 449

Zdroj: Český statistický úřad

Příloha č. 3 – Ceny mlékárenských produktů od března do srpna 2008

Produkt	Měrná jednotka	Březen		Duben		Květen		Červen		Červenec		Srpen	
		NC	PC	NC	PC	NC	PC	NC	PC	NC	PC	NC	PC
JČ Eidam plátky 30 %	100 g	15,89	20,50	15,89	20,50	15,89	20,50	15,89	20,50	15,89	20,50	15,89	20,50
Niva	125 g	16,38	21,20	16,38	21,20	16,38	21,20	16,38	21,20	16,38	21,20	16,38	21,20
JČ tvaroh tvrdý strouhaný	2 kg	90,24	117,00	90,24	117,00	90,24	117,00	90,24	117,00	90,24	117,00	90,24	117,00
JČ tvaroh na pečení	250 g	13,07	16,90	13,07	16,90	13,07	16,90	10,25	13,30*	10,25	13,30*	13,07	16,90
Smetana 12 %	215 g	10,72	13,90	10,72	13,90	13,07	16,90	13,07	16,90	13,07	16,90	13,07	16,90
Jogurt bílý Nature	150 g	5,08	6,60	5,08	6,60	5,08	6,60	5,08	6,60	5,08	6,60	5,08	6,60
Madetka	200 g	20,60	26,60	20,60	26,60	20,60	26,60	20,60	26,60	20,60	26,60	20,60	26,60
Romadur 40 %	100 g	14,48	18,70	14,40	18,60	13,29	15,90*	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70
JČ mléko polotučné	1 L	13,90	16,80*	14,95	18,10	14,95	18,10	14,40	17,50*	14,40	17,50*	14,95	18,10
JČ máslo AB 75 %	250 g	24,44	29,60*	24,44	29,60*	24,44	29,60*	30,32	36,70	23,50	28,50	23,50	28,50
JČ máslo 82 %	250 g	28,20	34,20*	32,67	39,60	32,67	39,60	32,67	39,60	32,67	39,60	32,67	39,60
Lipánek vanilka	80 g	6,77	8,80	6,77	8,80	6,77	8,80	6,77	8,80	6,77	8,80	6,77	8,80
JČ AB podmáslí	1 L	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70
JČ smetana lah. 33 %	250 ml	14,01	18,10	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70	14,48	18,70
Nové Lipno šunka	150 g	16,95	21,90	16,95	21,90	16,95	21,90	16,95	21,90	16,95	21,90	16,95	21,90

Zdroj: Vlastní šetření. Poznámka: Akční ceny jsou uvedeny s *.