

Měření daňové incidence u vybraných spotřebních daní

Diplomová práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph. D.

Bc. Eva Hojgrová

Brno 2016

Chtěla bych poděkovat vedoucí práce doc. Ing. Danuši Nerudové, Ph. D. za cenné rady a připomínky při zpracování mé diplomové práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Měření daňové incidence u vybraných spotřebních daní**

vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2016

Abstract

Hojgrová, E. Measuring tax incidence in selected consumption taxes. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2016.

The thesis deals with tax records of rate changes of consumption taxes in the Czech Republic. Primarily, the thesis provides the extent of impact of rate changes related to consumption taxes for purchasers and sellers. Transfer of tax burden is determined on the basis of observation in consumer prices of chosen commodities which are burdened by consumption taxes. Tax records of consumption tax are measured from oil, alcohol and cigarettes. Within the discussion, there is evaluated whether the results of this thesis are in compliance with economic theory of tax records.

Keywords

Tax incidence, indirect taxes, excise tax, tax rate, tax burden.

Abstrakt

Hojgrová, E. Měření daňové incidence u vybraných spotřebních daní. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Diplomová práce se zabývá daňovou incidencí u změn sazeb vybraných spotřebních daní v České republice. Práce především stanovuje míru dopadu změn sazeb vybraných spotřebních daní na kupující a prodávající. Přesun daňového břemene je určen na základě pozorování spotřebitelských cen vybraných komodit zatížených spotřebními daněmi. Daňová incidence je měřena u spotřební daně z minerálních olejů, spotřební daně z lihu a spotřební daně z cigaret. V rámci diskuse je vyhodnoceno, zda jsou výsledky diplomové práce v souladu s ekonomickou teorií daňové incidence.

Klíčová slova

Daňová incidence, nepřímé daně, spotřební daň, sazba daně, daňové břemeno.

Obsah

1	Úvod	11
2	Cíl práce	13
3	Daně ze spotřeby	14
3.1	Selektivní spotřební daně	15
3.2	Funkce selektivních spotřebních daní	17
3.3	Selektivní spotřební daně v ČR	20
4	Daňová incidence	31
4.1	Faktory ovlivňující velikost daňové incidence.....	33
4.1.1	Elasticita nabídky	33
4.1.2	Elasticita poptávky	35
4.1.3	Charakter trhu	36
4.1.4	Další faktory ovlivňující rozložení daňového břemene.....	37
4.2	Způsoby měření daňové incidence.....	38
4.2.1	Modely dílčí rovnováhy	39
4.2.2	Modely celkové rovnováhy.....	40
5	Metodika	42
6	Výsledky práce	46
6.1	Incidence spotřební daně z minerálních olejů.....	46
6.1.1	Automobilový benzin.....	48
6.1.2	Motorová nafta	49
6.2	Incidence spotřební daně z lihu.....	51
6.2.1	Tuzemský tmavý (tuzemák)	53
6.2.2	Vodka jemná.....	56
6.3	Incidence spotřební daně z cigaret.....	60
6.3.1	Časový faktor	64
7	Diskuse	67

8	Závěr	72
9	Literatura	76
A	Dílčí výsledky daňové incidence u sledovaných benzinů	80
B	Dílčí výsledky daňové incidence u sledovaných značek cigaret	84
C	Dílčí výsledky analýzy časového faktoru incidence spotřební daně z cigaret	91

Seznam obrázků

Obr. 1	Vnitřní členění zákona o spotřebních daních v České republice	24
Obr. 2	Vývoj inkasa vybraných spotřebních daní v letech 2004 – 2012 v mld. Kč	28
Obr. 3	Nadměrné daňové břemeno	32
Obr. 4	Trh před a po zdanění	33
Obr. 5	Vliv elasticity nabídky na přesun daně	34
Obr. 6	Vliv elasticity poptávky na přesun daně	35
Obr. 7	Přesun daňového břemene a uvalení daně na prodávající nebo kupující	36
Obr. 8	Přesun daně	39
Obr. 9	Vývoj ceny ropy Brent v období od října 2009 do března 2010	47
Obr. 10	Vývoj průměrné měsíční ceny nafty v Kč/l	50
Obr. 11	Průměrné spotřebitelské ceny vybraných výrobků v Kč	52
Obr. 12	Časový faktor daňových dopadů na kupující u sledovaných značek cigaret	64
Obr. 13	Časový faktor daňových dopadů na kupující za všechny sledované značky cigaret	66

Seznam tabulek

Tab. 1	Podíl daní třídy 5000 na HDP a na celkových daňových výnosech v ČR v letech 2004 – 2014 v %	15
Tab. 2	Minimální sazby akcízů EU u vybraných komodit (2016)	23
Tab. 3	Vývoj sazeb spotřební daně z vybraných minerálních olejů od r. 2004	26
Tab. 4	Vývoj sazby spotřební daně z lihu kódu nomenklatury 2207 od r. 2004	26
Tab. 5	Vývoj sazby spotřební daně z cigaret od r. 2004	27
Tab. 6	Inkaso vybraných spotřebních daní v letech 2004 – 2012 v mld. Kč	27
Tab. 7	Roční spotřeba lihovin a cigaret na 1 obyvatele v České republice v letech 2007 - 2014	30
Tab. 8	Vývoj ceny ropy Brent od října 2009 do března 2010	47
Tab. 9	Celkové zatížení nepřímými daněmi u sledovaných benzinů v období říjen 2009 až březen 2010	48
Tab. 10	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH u sledovaných benzinů v období říjen 2009 až březen 2010	49
Tab. 11	Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity motorová nafta	50
Tab. 12	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na motorovou naftu	51
Tab. 13	Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity Tuzemský tmavý (tuzemák); lihovost 40 %	53
Tab. 14	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Tuzemský tmavý (tuzemák) v %; lihovost 40 %	54
Tab. 15	Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity Tuzemský tmavý (tuzemák); lihovost 40 %, v březnu 2010 pokles na 37,5 %	55

Tab. 16	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Tuzemský tmavý (tuzemák) v %; lihovost 40 %, v březnu 2010 pokles na 37,5 %	56
Tab. 17	Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity Vodka jemná; lihovost 40 %	57
Tab. 18	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Vodku jemnou v %; lihovost 40 %	58
Tab. 19	Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity Vodka jemná; lihovost 40 %, v lednu 2010 pokles na 37,5 %	59
Tab. 20	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Vodku jemnou v %; lihovost 40 %, v lednu 2010 pokles na 37,5 %	60
Tab. 21	Průměrné daňové zatížení vybraných značek cigaret	61
Tab. 22	Průměrné dopady změny sazby spotřební daně z cigaret u vybraných značek v %	62
Tab. 23	Celkové zatížení nepřímými daněmi benzínu Special 91 s přísadou	80
Tab. 24	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Special 91 s přísadou (v %)	80
Tab. 25	Celkové zatížení nepřímými daněmi benzínu Natural 95	81
Tab. 26	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Natural 95 (v %)	81
Tab. 27	Celkové zatížení nepřímými daněmi benzínu Super Plus 98	82
Tab. 28	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Super Plus 98 (v %)	82
Tab. 29	Celkové zatížení nepřímými daněmi benzínu Normal 91	83
Tab. 30	Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Normal 91 (v %)	83
Tab. 31	Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret BENSON & HEDGES	84
Tab. 32	Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety BENSON & HEDGES v %	85

Tab. 33	Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret CAMEL	85
Tab. 34	Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety CAMEL v %	86
Tab. 35	Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret L&M	87
Tab. 36	Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety L&M v %	87
Tab. 37	Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret MARLBORO	88
Tab. 38	Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety MARLBORO v %	89
Tab. 39	Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret West	90
Tab. 40	Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety West v %	90
Tab. 41	Prodejní ceny vybraných cigaret značky BENSON & HEDGES v Kč	91
Tab. 42	Daňový dopad cigaret značky BENSON & HEDGES na kupující v období leden – duben 2016 v %	91
Tab. 43	Prodejní ceny vybraných cigaret značky CAMEL v Kč	92
Tab. 44	Daňový dopad cigaret značky CAMEL na kupující v období leden – duben 2016 v %	92
Tab. 45	Prodejní ceny vybraných cigaret značky L&M v Kč	93
Tab. 46	Daňový dopad cigaret značky L&M na kupující v období leden – duben 2016 v %	93
Tab. 47	Prodejní ceny vybraných cigaret značky MARLBORO v Kč	94
Tab. 48	Daňový dopad cigaret značky MARLBORO na kupující v období leden – duben 2016 v %	94
Tab. 49	Prodejní ceny vybraných cigaret značky West v Kč	95
Tab. 50	Daňový dopad cigaret značky MARLBORO na kupující v období leden – duben 2016 v %	95

1 Úvod

Spotřební daně byly do daňového systému České republiky zavedeny v lednu 1993 při „velké“ daňové reformě, která nahradila působení socialistického daňového systému. Tato historická reforma přizpůsobila daňový systém České republiky nově vznikajícímu tržnímu prostředí a vytvořila tak základy moderního daňového systému, který byl blízký daňovým systémům vyspělých států. Přestože Česká republika ještě nebyla v době zavedení spotřebních daní členem Evropské unie, přijala systém, který byl (alespoň co se týče hlavních druhů daní) plně kompatibilní s harmonizovaným systémem členských zemí Evropské unie.

Původní zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních platný od 1. 1. 1993 nahradil v roce 2004 zcela nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve zněních pozdějších předpisů. Důvodem byla především nutnost harmonizace české legislativy s právem Evropské unie, přičemž novelizace zákona by byla tak rozsáhlá, že bylo raději rozhodnuto o vydání zákona zcela nového. Současný zákon je rozdělen na obecnou část, která upravuje pravidla společná pro všechny vybrané spotřební daně a na zvláštní ustanovení platná pro jednotlivé konkrétní daně.

Správu spotřebních daní vykonávaly do konce roku 2003 finanční úřady, od 1. 1. 2004 však tato pravomoc přešla na Celní správu České republiky.

Spotřební daně v České republice byly od prvopočátku uvaleny na pět vybraných komodit, a sice na daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Od 1. července 2015 ještě nově přibýlo zdanění šesté komodity, kterou je daň ze surového tabáku. Surový tabák však není vybraným výrobkem, tudíž se na něj neaplikují ustanovení, která se vztahují k vybraným výrobkům. Daň ze surového tabáku má tak speciální ustanovení pro vznik daňové povinnosti a pro určení osoby plátce. Spolu se spotřební daní jsou vybrané komodity zatíženy také daní z přidané hodnoty, kterou upravuje zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Spotřební daně jsou obecně ukládány na komodity, které mají „škodlivý“ charakter. Zatížení takových výrobků daněmi má za úkol „odradit“ od jejich užívání a tím má docházet ke snižování jejich spotřeby. Přesto však pouhým zvýšením daňového zatížení nemusí k tomuto snížení spotřeby dojít. Z tohoto důvodu je zdanění takových výrobků upravovat citlivě s ohledem na všechny možné důsledky. Podle Davida (2010) zdanění ovlivňuje nejen spotřebitele, ale také výrobce, dodavatele surovin, podejce výrobků a další subjekty na trhu. Dále ovlivňuje také samotné příjmy státních rozpočtů a podmínky na jednotném trhu Evropské unie a celého světa. Daně navíc snižují disponibilní důchody poplatníků daní, proto je třeba se zabývat také otázkou, jaké funkce daně plní.

Spotřební daně jsou placené výrobci nebo prodávajícími. Předpokládá se však, že tyto subjekty neplatí daň ze svého důchodu, ale že ji „přesouvají“ na jiné subjekty (tedy kupující) v podobě prodejních cen. Je tedy třeba odlišit od sebe plátce daně a daňové poplatníky. Plátcem daně je osoba, která má povinnost daň vypočítat, vybrat a odvést. Poplatníkem je však osoba, která skutečně nese daňové břemeno. U nepřímých daní se předpokládá, že je daň přenesena právě na

poplatníka prostřednictvím zvýšení ceny statku, a že plátce daně tak neodvádí daň ze svého důchodu. Poplatníkem spotřebních daní se tak většinou stává spotřebitel (kupující). Právě tento „přesun“ daňového břemene nazýváme daňovou incidencí. Daňová incidence je jev, který provází daně již od jejich samotného vzniku. Vláda uvaluje daně na zákonem určené osoby. Vzhledem k tomu, že daně jsou povinnou, nenávratnou, neekvivalentní, neúčelovou a zákonem určenou platbou do veřejného rozpočtu, snaží se tyto zákonem určené osoby přenést svoji povinnost daň zaplatit na jiné ekonomické subjekty. Analýza dopadů daňové incidence je tak velmi důležitá, neboť mění původní záměry daňové politiky. Předmětem zkoumání daňové incidence je tedy rozložení dopadu daně na kupující a prodávající.

Dá se konstatovat, že vzhledem k povaze výrobků, na které jsou spotřební daně v České republice uvaleny, se tyto daně dotýkají celé společnosti. Daň z minerálních olejů zatěžuje především pohonné hmoty, které není z pohledu spotřebitele jednoduché substituovat. Pokud spotřebitelé a firmy nejsou ochotni investovat do nákupu dopravních prostředků s nižší spotřebou pohonných hmot, či využívat jiných druhů dopravy, nezbývá jim nic jiného, než akceptovat zvýšenou cenu pohonných hmot o spotřební daň. Část populace, která si vypěstovala závislost na kouření cigaret, musí také akceptovat spotřební daň z cigaret. A konečně s alkoholickými nápoji, které jsou zatíženy spotřební daní z lihu, se dostane do styku (alespoň občas) prakticky každý. Z tohoto důvodu je zkoumání daňové incidence u spotřebních daní stále více či méně aktuálním tématem. V případě spotřební daně z cigaret (potažmo z tabákových výrobků) je aktuálnost tématu umocněna v kontextu dalšího chystaného zvýšení sazeb této spotřební daně v letech 2017 a 2018¹.

¹ Novela zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních schválená v roce 2015 obsahuje tříletý plán úprav sazeb spotřební daně z tabákových výrobků. Důvodem postupného zvyšování spotřební daně z tabákových výrobků je slabší kurz koruny, kvůli kterému by Česká republika nenaplnila minimální sazby stanovené Evropskou unií (minimální sazby spotřebních daní v EU jsou uváděny v EUR). Koruna oslabila z důvodu intervence České národní banky v listopadu 2013 (Zprávy Alfa 9, 2015).

2 Cíl práce

Cílem diplomové práce je identifikace incidence u vybraných spotřebních daní v České republice v době jejich posledních změn daňových sazeb. Konkrétně se práce zabývá spotřební daní z minerálních olejů, spotřební daní z lihovin a spotřební daní z cigaret. Spotřební daň z piva a spotřební daň z vína a meziproduktů není předmětem této práce.

Pro stanovení hodnot daňové incidence je nutné zjistit, kdy u vybraných spotřebních daní došlo k jejich poslední změně sazeb daně a zároveň je nutné identifikovat v daném období i výši základní sazby daně z přidané hodnoty.

Pro naplnění cíle diplomové práce je třeba nastudování odborné literatury k dané problematice. Zároveň je důležitý sběr primárních a sekundárních dat. Pro výpočty je potřeba získat ceny sledovaných komodit pro konečné spotřebitele. Dalšími důležitými daty, která jsou důležitá v rámci posouzení výsledků, které jsou následně dány do kontextu s odbornou literaturou, je výše inkasa jednotlivých daní a vývoj spotřeby sledovaných komodit.

Získaná data je třeba upravit tak, aby vyhovovala stanovené metodice podstatné pro dosažení cíle. Na základě zpracovaných dat je následně možné zhodnotit proces dopadu zvýšení sazeb vybraných spotřebních daní na kupující.

V rámci šetření jsou stanoveny následující hypotézy:

- zvýšení sazby spotřební daně vede ke zvýšení ceny sledovaného produktu;
- daňové břemeno u vybraných spotřebních daní nesou z větší části kupující;
- poptávka po komoditách zatížených vybranými spotřebními daněmi je spíše neelastická;
- po zvýšení sazeb vybraných spotřebních daní je naplněna fiskální a edukativní funkce daní.

Výsledné hodnoty diplomové práce jsou vyhodnoceny v rámci diskuse, kde jsou dány do kontextu daňové teorie zaměřené na problematiku daňové incidence a porovnány s výsledky z odborné literatury na obdobné téma.

Celkové shrnutí diplomové práce a přehled veškerých poznatků jsou předmětem závěru práce.

3 Daně ze spotřeby

Daně ze spotřeby jsou v rámci členění daní řazeny do kategorie daní nepřímých. Nepřímé daně jsou takové, které platí plátce daně, přičemž tyto daně vybral formou přírážky k ceně zboží, kterou platí poplatník. Takové daně jsou tím pádem již zahrnuty v ceně zboží či služeb a poplatník je platí při jejich koupi. V rámci daňového mixu je současným trendem přechod od přímých daní právě k daním nepřímým, vzhledem k některým jejich výhodným vlastnostem. Například se jim nelze vyhnout přesunem do daňového ráje² a zároveň umožňují plíživé zvyšování daňové zátěže. Vzhledem k tomu, že jsou skryté v ceně zboží a služeb, lze jejich zvyšování prosadit snáze než u daní z příjmů (Jurčík, 2015). Tvrzení o skrytosti nepřímých daní potvrzují i Kolář, Vítek a Pavel (2005), kteří poukazují na skutečnost, že poplatník si placení nepřímých daní uvědomuje méně, než placení daní přímých. Svátková (2009) poukazuje na to, že spotřebním daním se lze jednoduše vyhnout ukončením spotřeby jednotlivých vybraných výrobků³. Faktem však dle autorky zůstává, že toto zdánlivě jednoduché řešení je pro mnohé osoby ve skutečnosti ztíženo silnou závislostí na těchto výrobcích, s čímž se ostatně při vytváření daňového systému počítá. To znamená, že vyhnutí se dani je problémem jednotlivce, který v tomto rozhodnutí není zcela závislý na vnějších faktorech.

Kubátová (2015) rozděluje daně ze spotřeby na dvě základní skupiny:

- daně všeobecné čili daně z prodejů (obratů);
- daně selektivní čili vlastní spotřební daně (akcízy).

U obou těchto typů se daně ukládají nepřímo na prodeje (obraty) výrobců a obchodníků, přičemž se počítá s tím, že ti daň připočtou k ceně a tím pádem ji přesunou na spotřebitele.

Daně z prodejů jsou ukládány ad valorem, to znamená, že daň tvoří určitou procentní část ceny prodaného zboží. Mají za úkol postihovat všechny výdaje spotřebitelů, obvykle však bývají ze zdanění vyloučeny prodeje vybraných výrobků nebo služeb, jakými jsou např. základní potraviny či léky. Často existují minimálně dvě sazby takové daně. Radíme sem daň z obratu a daň z přidané hodnoty.

Naproti tomu daně spotřební jsou ukládány in rem (na věc) – jejich uložení tedy nezohledňuje majetkovou situaci poplatníka. Mají selektivní charakter, tzn. že postihují pouze některé vybrané druhy zboží. Jedná se o daně jednotkové, neboli specifické, kdy základem daně je množství vyjádřené ve fyzických jednotkách

² Jednoznačná definice daňového ráje neexistuje, obecně se jím ale rozumí stát (území), jehož zákony umožňují velmi nízkou, popř. vůbec žádnou, míru zdanění (především příjmů). Tzn. že subjekt mající sídlo v daňovém ráji platí buď velmi nízké nebo vůbec žádné daně ze svých zisků. Takové společnosti mívají obvykle sídlo v daňovém ráji, ale jejich ekonomická aktivita je provozována v jiných zemích. Právě používání srážkových daní je jedním z opatření, kterými se státy, či mezinárodní organizace, jako OSN či EU snaží zamezit přesunu příjmů do daňových rájů. Za daňový ráj jsou považovány např. Maledivy nebo Kajmanské ostrovy (Boněk, 2001).

³ Např. subjekt přestane kouřit, či konzumovat alkoholické nápoje.

(např. kusy, litry, tuny apod.). Zároveň však mohou být i daněmi ad valorem, kdy působí jako selektivní prodejní daně (Kubátová, 2015).

Kubátová (2015) dále uvádí, že spotřební zdanění patří mezi nejvýznamnější zdroje veřejných rozpočtů.

Tab. 1 Podíl daní třídy 5000⁴ na HDP a na celkových daňových výnosech v ČR v letech 2004 – 2014 v %

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Podíl na HDP	10,84	10,77	10,27	10,26	10,56	10,76	10,82	11,25	11,47	11,73	11,03
Podíl na CDV ⁵	31,20	31,20	30,13	29,92	31,50	33,26	33,24	33,73	33,89	34,25	32,95

Zdroj: OECD (2016).

V současné době existují v České republice tři druhy daní ze spotřeby (tj. nepřímých daní), a sice:

- daň z přidané hodnoty (DPH),
- spotřební daně (akcízy) a
- tzv. ekologické daně⁶.

Daň z přidané hodnoty a spotřební daně jsou součástí české daňové soustavy již od r. 1993, zatímco ekologické daně byly zavedeny teprve v r. 2008 v rámci zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (Široký, 2008).

3.1 Selektivní spotřební daně

Dle Kubátové (2015) patří spotřební daně z vybraných druhů zboží (akcízy) mezi nejstarší daně vůbec. V současné době existuje ve většině zemí (vedle všeobecné spotřební daně) několik jednotkových spotřebních daní uvalené na výrobky s nízkou cenovou elasticitou poptávky – nejčastěji se jedná o minerální oleje, tabák a alkoholické nápoje. Obvykle bývají zatíženy relativně vysokou daňovou sazbou. Kombinace nízké elasticity poptávky a vysokých sazeb zajišťují významný přínos do veřejných rozpočtů. V zemích OECD je to dle autorky v průměru více než pětina všech daní ze spotřeby. Tato výnosnost je navíc umocněna tím, že výrobky bývají zatíženy ještě všeobecnou spotřební daní, přičemž jejím základem je cena vybraného výrobku, včetně selektivní spotřební daně. Selektivní spotřební daně se obvykle vybírají jednorázově u výrobce. Platby nejsou stanoveny v procentech, ale pevnou částkou na jednotku množství. Široký (2008) doplňuje, že výjimkou bývají v některých zemích u cigaret tzv. složené akcízy, kdy je daň částečně stanovena

⁴ Na základě klasifikace daní dle metodiky OECD spadají daně ze spotřeby do třídy 5000 Daně ze zboží a služeb, která se ještě dále člení na další podkategorie. Rozdělení podle této metodiky slouží především pro porovnávání daňových charakteristik různých zemí (Široký, 2008).

⁵ CDV = Celkové daňové výnosy

⁶ Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.

jednotkově a částečně ad valorem. Existence složeného akcízu bývá odůvodňována především snahou o omezení daňových úniků.

Kubátová (2015) uvádí dva důvody pro zdaňování vybraných druhů zboží nebo služeb:

- odrazení lidí od „škodlivé spotřeby“ a
- příliv peněz do státní pokladny.

První důvod poukazuje na „výchovné působení“ daně, kdy mají být lidé výší daně odrazení od škodlivých návyků a zároveň plní formu jakési „pokuty“, která má umožnit úhradu zvýšených nákladů společnosti (např. léčba nemocných kuřáků). Široký (2008) však upozorňuje na to, že výnos z těchto daní není účelově vázán. To znamená, že např. výnos z daní z cigaret neplyne zdravotnickým zařízením či na osvětu – úhrada zvýšených nákladů společnosti je tedy diskutabilním argumentem. Navíc jsou dle Širokého (2008) spotřební daně mnohdy regresivní. Domácnosti raději sníží spotřebu jiných výrobků při zachování konzumace akcízovaného zboží.

Ve druhém důvodu se odráží skutečnost, že tyto daně jsou považovány za výnosově silné a stabilní a je v zájmu státu příjmy z těchto daní udržet. Tyto dva argumenty tak stojí v protikladu. Jestliže má daň odradit od spotřeby vybraných výrobků, pak není možné zachovat stabilní výnos z těchto daní. Kubátová (2015) upozorňuje na to, že názory na selektivní daně nejsou jednoznačné. Široký (2008) uvádí, že v rámci udržení stabilního daňového příjmu má ve skutečnosti vláda zájem pouze na tom, aby jak výrobci, tak i spotřebitelé, nepřestali výrobky, na které jsou daně uvaleny, vyrábět či kupovat. Pro vládu je výhodné zdaňovat komodity s co nejmenší cenovou elasticitou nabídky i poptávky – tato snaha se nazývá Ramseyovým pravidlem⁷. Autor dále tvrdí, že po teoretické stránce nelze Ramseyovu pravidlu nic vytknout; v praktickém životě je ovšem těžko využitelné. Jeho použití by totiž znamenalo vysoké daňové zatížení především nezbytných životních komodit, jakými jsou např. potraviny. To je však politicky zcela vyloučeno. Ramseyovo pravidlo bývá proto využíváno jen na vybrané druhy zboží, jejichž výběr lze snadno odůvodnit argumenty o omezení spotřeby „škodlivých“ komodit, jakými jsou např. alkohol či cigarety. Výnosy z daní uvalených na komodity dle Ramseyova pravidla jsou dle autora nejstabilnějším daňovým příjmem veřejných rozpočtů a jejich skutečný výnos se zpravidla liší od plánovaného výnosu jen velmi málo.

Svátková (2009) ve své publikaci zmiňuje, že spotřební daně nejsou konstruovány jako výnosově neutrální⁸, ale naopak vždy představovaly relativně „bezproblémovou“ cestu ke zvýšení příjmů státní pokladny, což je mimo jiné dáno i tím, že daňoví poplatníci jsou do jisté míry ochotni přisoupit na zdanění tohoto typu.

⁷ Frank Plumpton Ramsey (1903 – 1930), cambridgeský ekonom.

⁸ Výnosová neutralita daní znamená postupné přesouvání daňového zatížení ekonomických subjektů. To znamená, že např. zvyšování nepřímých daní je provázáno snižováním daní přímých.

Ve své publikaci zmiňuje Kubátová (2009) ještě jeden důvod pro zdaňování vybraných druhů zboží a služeb, a tím je harmonizace daní v EU. Vzhledem k promítání se selektivních spotřebních daní do cen výrobků, by se mohly tyto daně stát překážkou volného obchodu mezi jednotlivými státy EU. Proto jsou předměty daní, jejich sazby a také daňová administrativa v rámci Evropské unie harmonizovány (viz dále).

Jednou z charakteristik selektivních spotřebních daní je také to, že malý počet plátců nevyvolává vysoké administrativní náklady. Náklady spojené se správou těchto daní jsou tak relativně velmi nízké. Předmět daně bývá jasně vymezen a obvykle zahrnuje pouze několik druhů zboží. Tím pádem je konstrukce daňového základu jednoduchá (daně in rem). U těchto daní tak existují v podstatě pouze běžné, opakující se administrativní náklady (Pudil, 2004).

3.2 Funkce selektivních spotřebních daní

Daně plní v ekonomice několik funkcí. Boněk (2001) ve svém Lexikonu daňových pojmů vyjmenovává funkci fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Za historicky nejstarší považuje autor funkci fiskální. Tou se rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, které jsou vynakládány na financování veřejných statků a služeb. Vzhledem k tomu, že daně jsou rozhodujícími příjmy veřejných rozpočtů, je tato funkce uváděna jako nejdůležitější⁹.

Funkce alokační bývá uplatňována v případě, že tržní mechanismus není schopen zajistit efektivní alokaci zdrojů (např. v případě nedokonalé konkurence). Daně mohou tento nedostatek korigovat a zabezpečit umístění prostředků tam, kde by se jich při tržní alokaci nedostávalo.

Další významnou funkcí je dle autora funkce redistribuční, která vychází z přesvědčení, že rozdělení důchodů a bohatství vzniklé fungováním trhu, je z hlediska veřejného mínění neakceptovatelné. Právě daně zmírňují rozdíly v těchto důchodech (příjmech) jednotlivých subjektů tak, že vyšší příjmy nebo vyšší majetek je zdaněn více. Pomocí daní ve společnosti funguje solidarita mezi jednotlivými občany¹⁰.

Poslední ze čtveřice nejpodstatnějších daňových funkcí je dle tohoto autora stabilizační funkce (někdy též označovaná jako funkce ekonomická). Ta je součástí hospodářské politiky státu. Pomocí této funkce jsou vyhlazovány cyklické výkyvy v ekonomice a zároveň se používá k dosažení některých makroekonomických cílů, jako je zaměstnanost či cenová stabilita. Daňový systém tak může ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele, jako je např. agregátní poptávka nebo cenová hladina, čímž nutně ovlivňuje i chování jednotlivých ekonomických subjektů. Využívání stabilizační funkce daní závisí na konkrétní ekonomické politice státu.

⁹ Boněk (2001) uvádí, že v ČR je jejich podíl na příjmech veřejných rozpočtů přes 90%.

¹⁰ Změna v rozdělení důchodů před a po zdanění se měří tzv. Lorenzovou křivkou.

David (2006) naproti tomu uvádí, že selektivní spotřební daně plní pouze některé z těchto uvedených funkcí a naopak se vyznačují některými specifickými funkcemi, které do výčtu obecných funkcí nezahrnujeme. Dle tohoto autora tedy selektivní spotřební daně plní především funkci:

- fiskální,
- stabilizační,
- edukativní,
- regulační a
- za určitých okolností i funkci alokační.

Hovoří-li o fiskální funkci, má na mysli významné výnosy veřejného rozpočtu na základě vysokých sazeb uvalených na vybrané komodity v součinnosti s nízkou elasticitou poptávky na toto zboží (viz výše). David (2007) tedy souhlasí s tím, že selektivní daně jsou stabilním a snadno predikovatelným příjmem státního rozpočtu.

O stabilizační funkci spotřebních daní hovoří autor pouze z pohledu stabilního příjmu do státního rozpočtu, který je spojen s výběrem těchto daní (viz výše). Nehovoří však o stabilizační funkci jako takové, ve smyslu tlumení výkyvů ekonomiky.

Edukativní a regulační funkce spolu úzce souvisí. Selektivními spotřebními daněmi bývají podle autora obvykle zatíženy především komodity, jež se vyznačují negativními externalitami. To znamená, že spotřeba takového zboží má negativní dopady, které nejsou zahrnuty do cen těchto výrobků. V okamžiku, kdy trh není schopen zahrnout tyto negativní externality do cen, vchází do procesu určení ceny stát se svou regulací. Uvalením daně na vybrané výrobky (které se v konečném důsledku projeví zvýšením jejich cen) se stát snaží regulovat poptávku po jejich spotřebě s cílem snížit spotřebovávané množství tohoto zboží. Na regulační funkci pak volně navazuje funkce edukativní, jejímž smyslem je omezit spotřebu „nežádoucích výrobků“ jakými jsou např. alkohol a cigarety, které mají obecně negativní vliv na zdraví obyvatelstva, či ropné produkty, které působí nežádoucí dopady především environmentálního charakteru.

S výše uvedeným souvisí i poslední z uvedených funkcí, a sice funkce alokační. Po uvalení daně na vybrané komodity dojde vlivem růstu ceny zboží zřejmě nejen ke snížení poptávaného množství na trhu, ale také ke zvýšení objemu finančních prostředků vybraných do státního rozpočtu. Takto vybraná daň pak může být použita ke zmírnění nebo odstranění nežádoucích důsledků spotřeby zdaněného zboží. Konkrétně se jedná o nežádoucí vlivy spotřeby pohonných hmot na životní prostředí či nežádoucí vlivy spotřeby alkoholu a tabákových výrobků na zdraví člověka. Jak již bylo uvedeno výše, výnos z akcíků však ve většině případů není účelově vázán, tzn. že například finanční prostředky vybrané na daních z cigaret neplynou zdravotnickým zařízením na léčbu kuřáků nebo osvětu.

Podle Davida (2007) je v zájmu státu (v rámci uplatňování pozitivní daňové politiky) třeba sledovat, zda jsou všechny výše uvedené funkce ve skutečnosti

uplatňovány. Naplnění těchto funkcí lze sledovat po zvýšení jejich sazeb na základě měření daňové incidence, kdy je třeba zjistit, jak velká část daňového břemene (tj. zvýšení spotřební daně) dopadá na prodávající a jak velká část dopadá na kupující.

Již bylo řečeno, že edukativní funkce stojí v rozporu s argumentem výnosově silné a stabilní daně (tj. fiskální a stabilizační funkcí). Ke zjištění, která z těchto funkcí je dominantní, lze dojít na základě poznatků o elasticitě poptávky tohoto zboží. Čím je elasticita poptávky vyšší, tím je edukativní funkce selektivních spotřebních daní dominantnější a naopak. Autor navíc ve své publikaci uvádí, že výzkumy potvrzují, že poptávka po zboží, které je zatíženo spotřebními daněmi je výrazně neelastická. To podle něj poukazuje na fakt, že cílem daňové politiky v této oblasti je spíše zajištění vysokého a stabilního příjmu státního rozpočtu a nikoli snížení tzv. škodlivé spotřeby.

Přestože jsou z hlediska výše uvedených funkcí selektivní spotřební daně nezbytnou součástí moderních daňových systémů, uvádí David (2007) i některé jejich nedostatky, pro které jsou tyto daně často kritizovány.

Autor poukazuje na to, že selektivní spotřební daně (tedy daně uvalené na zboží s nízkou elasticitou) mají tendenci být regresivní. Kubátová (2015) popisuje, že pokud je daň regresivní, znamená to, že průměrné daňové zatížení klesá s růstem důchodu. To znamená, že lidé s malým důchodem vynakládají na výrobky s nízkou elasticitou poptávky relativně větší část svého důchodu oproti lidem s vyšším důchodem. Podle Davida (2007) uvalováním selektivních spotřebních daní dochází ke snižování spravedlnosti daňových systémů. Regresivitu spotřebních daní potvrzují ve své publikaci i Kolář, Vítek a Pavel (2005), kteří odkazují na empirické výzkumy.

Za další negativum David (2007) označuje distorzní působení selektivních spotřebních daní. Dle Kubátové (2015) rozumíme distorzním efektem daní narušení tržního chování a volby účastníků na trhu, které vede účastníky trhu k substituci. Tím je narušena optimální alokace zdrojů v ekonomice. Ta pak způsobuje zbytečné ztráty a zpomaluje hospodářský růst. Přestože mohou podle Davida (2007) selektivní spotřební daně působit distorzně, namítá Kubátová (2015), že substituce vyvolaná zvýšením cen může mít i nápravný charakter. Zahrnutí negativních externalit¹¹ do cen výrobků totiž může snížit nadspotřebu akcízovaného zboží, čímž se daň stává pigouvskou daní¹² a jako taková zvyšuje efektivnost daňového systému a přibližuje ho k optimu.

¹¹ Jakými jsou např. již zmiňované náklady na dodatečnou zdravotní péči vyvolané konzumací tabáku či alkoholu apod.

¹² Pigouova daň je taková, která vyplňuje mezeru mezi soukromými a společenskými náklady v případě negativních externalit. Po uvalení daně na „škodlivé zboží“ způsobující negativní externalitu, dojde k růstu jeho ceny, a v návaznosti na to také ke snížení vyráběného množství takového zboží (ve srovnání se stavem před uvalením daně). Daň je pojmenována po anglickém ekonomovi Arturu Pigouovi (1877 – 1959), který se zabýval problematikou nákladů, které vznikají společnosti v případě negativních externalit (Netušilová a Křivka, 2013).

Kubátová (2015) poukazuje i na to, že selektivní spotřební daně, které jsou ukládané jako jednotkové, nejsou z hlediska inflace považovány za nebezpečné. Daň totiž s růstem cen zůstává nominálně konstantní a tím pádem působí protiinflačně, narozdíl od daní ad valorem, kdy se inflační růst týká i daně.

David (2007) uvádí, že i přes uvedená negativa jsou selektivní spotřební daně běžně využívány ve většině daňových systémů. Kubátová (2015) ještě doplňuje, že ve světě existují vedle nejrozšířenějších spotřebních daní (tj. z tabáku, alkoholu a motoristických potřeb) i další tradiční daně, např. z cukru, cementu nebo her, a také některé méně tradiční, jako třeba z kosmetiky, pojištění či turistiky. Zároveň můžeme v méně vyspělých zemích narazit i na zdanění luxusního zboží, od kterého vyspělé země postupně upouštějí. Ty naopak zavádějí a harmonizují daně ekologické, které bývají většinou ukládané na energetické produkty, jako jsou uhlovodíková paliva, uhlí nebo elektřina.

3.3 Selektivní spotřební daně v ČR

Selektivní spotřební daně v ČR jsou stanoveny na základě harmonizace daňového systému s Evropskou unií. Celý systém spotřebních daní byl v Evropských společenstvích zaveden 1. ledna 1993 jako součást jednotného vnitřního trhu (Nerudová, 2014). Vzhledem k tomu, že se tyto daně promítají do cen výrobků, je pozornost věnována především vyrovnáním sazeb. Důvodem je obava ze zvýhodňování domácích výrobců nižšími nebo nulovými sazbami, což by bylo přirozeně překážkou volnému obchodu mezi zeměmi EU, a také z daňové konkurence mezi sousedními státy, které by uplatňovaly daňové sazby v rozdílné výši (David, 2007). Nerudová (2014) uvádí, že s postupem času se snaha přesunula spíše do strukturální oblasti¹³ a co se týče sazeb akcízů, jsou stanoveny pouze jejich minimální hodnoty. David (2007) ovšem dodává, že vzhledem k tomu, že stanovení minimálních sazeb řeší pouze jejich dolní hranici, existují v zemích Evropské unie významné rozdíly v sazbách spotřebních daní. Varianta jednotných sazeb pro všechny členské státy však dle něj není politicky průchodná a tedy reálná.

Vybíhal a Nerudová (2005) poukazují na vysokou neochotu¹⁴ členských států ohledně harmonizace daňových ustanovení. Přesto bylo dle autorů v oblasti nepřímého zdanění dosaženo částečných úspěchů. Nerudová (2014) doplňuje, že co se týče základu daně, byl zvolen princip země určení¹⁵. To znamená, že zboží je

¹³ Původní myšlenkou byla harmonizace jak struktury akcízů, tak i daňových sazeb (Nerudová, 2014).

¹⁴ Jedná se především o neochotu členských států vzdát se hluboko zakořeněných tradic – např. uvalení spotřební daně (či její výrazné zvýšení) na tradiční alkoholické nápoje. Příkladem může být Itálie, kdy je představa zrušení nulové sazby daně z vína, jakožto tradičního nápoje, naprosto nepřijatelná (Vybíhal a Nerudová, 2005).

¹⁵ Princip země původu nezajišťuje, při existenci rozdílných sazeb, daňovou neutralitu (Nerudová, 2014).

zdaněno v zemi spotřeby tak, aby nebyl deformován trh a tržní prostředí. Harmonizace základů daně včetně jejich minimálních sazeb je zajištěna platností Jednotného celního sazebníku, který vstoupil v účinnost 1. ledna 1993.

Vybíhal a Nerudová (2005) uvádějí, že harmonizace akcízů v Evropských společenstvích je založena na třech skupinách směrnic:

- směrnice č. 92/12/EEC (tzv. horizontální směrnice) – tato směrnice všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu produktů, které podléhají akcízům; pro tyto výrobky, které se pohybují mezi jednotlivými členskými státy pak zavádí tzv. režim podmíněného osvobození od daně¹⁶;
- tzv. strukturální směrnice – ty se týkají harmonizace struktury akcízů a rozděluje je na akcízy z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků;
- čtyři směrnice k aproximaci sazeb výše uvedených akcízů.

Podle horizontální směrnice č. 92/12/EEC mohou být uvedené výrobky kromě DPH podrobeny ještě specifickým daním. Vedle předmětu daně ještě definuje zdanitelné plnění, výrobu, pohyb zboží a placení daně. Tato směrnice tedy upravuje problematiku akcízů obecně, konkrétní druhy akcízů jsou pak upraveny samostatnými směrnicemi.

Nerudová (2014) doplňuje, že od roku 2008 vstoupila v platnost nová směrnice č. 2008/118/EC o obecné úpravě spotřebních daní, která ruší a nahrazuje původní horizontální směrnici č. 92/12/EEC, přičemž členské státy ji měly za povinnost implementovat do 1. ledna 2010 s účinností od 1. dubna 2010. Tato směrnice zpřesňuje některé ze základních pojmů a aplikuje moderní postupy ke sledování výrobků podléhajícím spotřební dani. Ostatní principy však zůstávají zachovány.

Daně z cigaret a tabákových výrobků upravují dvě směrnice. První je směrnice č. 92/79/EEC z r. 1992 a harmonizuje daň z cigaret. Druhou je směrnice č. 92/80/EEC také z r. 1992 a upravuje daň z ostatních tabákových výrobků. Od r. 1995 je navíc platná směrnice č. 95/59/ES, která definuje různé druhy tabákových výrobků podléhajících daní a uvádí jejich charakteristiky. V roce 2002 byly směrnice novelizovány směrnicí č. 2002/10/EC, jejímž úkolem bylo ještě větší přiblížení sazeb daně z tabákových výrobků. Poslední přijatou směrnicí, která se týká sblížení sazeb spotřební daně z tabákových výrobků je směrnice č. 2010/12/EU, která stanovuje minimální sazby spotřebních daní z cigaret s účinností od 1. ledna 2014. Tato směrnice zároveň upravuje i minimální sazby daně u ostatních tabákových výrobků s účinností od 1. ledna 2011. V roce 2011 byla přijata směrnice č. 2011/64/EU, která zrušuje a nahrazuje směrnice č. 92/79/EEC, 92/80/EEC, 95/59/EC a 2010/12/EU (Nerudová, 2014).

¹⁶ Režim podmíněného osvobození od daně je zajištěn institutem tzv. autorizovaných daňových skladů, ve kterých jsou výrobky vyráběny, zpracovávány a skladovány. Výrobky se mezi těmito sklady pohybují v rámci celého území Evropské unie, aniž by byly zdaněny. Daň je pak uvalena ve výši, která odpovídá sazbě v zemi konečné spotřeby (Kubátová, 2009).

Daň z minerálních olejů upravuje směrnice č. 92/81/EEC z r. 1992 a definuje jednotlivé druhy minerálních olejů, na které se akcíz vztahuje. V této oblasti je pak dále platná směrnice č. 2003/96/EC, která restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektrické energie a rozšiřuje zdaňování olejů i na uhlí, zemní plyn a elektrickou energii. Zároveň stanovuje minimální sazby daně z energetických produktů v závislosti na účelu jejich užití. Nerudová (2014) uvádí, že v rámci sbližování daňových sazeb energetických produktů a elektřiny byla dále přijata směrnice č. 2004/74/EC, která umožnila České republice, Polsku, Estonsku, Lotyšsku, Litvě, Maltě, Slovenské republice a Slovinsku aplikovat částečné osvobození od daně či sníženou sazbu daně. Zároveň směrnice č. 2004/75/EC umožňuje Kypru dočasně aplikovat osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění. Kromě výše uvedených harmonizovaných daní z elektrické energie a energetických produktů uvalují členské země i další druhy daní environmentálního charakteru¹⁷.

Harmonizace daně z alkoholu, piva a vína asi nejvíce naráží na neochotu jednotlivých členských států naznačenou výše. Tuto oblast upravuje směrnice č. 92/83/EEC z r. 1992 a rozlišuje výrobky, které dani podléhají, na následující kategorie:

- pivo,
- víno šumivé,
- víno nešumivé,
- ostatní kvasné nápoje (např. ovocná vína),
- alkoholická vína dosycovaná alkoholem a
- alkoholické nápoje s obsahem alkoholu nad 22% (Vybíhal a Nerudová, 2005).

Každé kategorii je věnována samostatná směrnice, která stanovuje předmět daně, minimální sazby a další skutečnosti. Akcíz z piva upravuje směrnice č. 92/84/EEC, akcíz z vína směrnice č. 92/84/EEC, akcíz z meziproductů č. 92/84/EEC a akcíz z alkoholu a alkoholických nápojů směrnice č. 92/84/EEC. V souvislosti s minimálními sazbami daně dovoluje Evropská rada i výjimky na základě Nařízení č. 2007/655/EC, Nařízení č. 2009/831/EC a Nařízení č. 2008/417/EC¹⁸.

¹⁷ Např. daň z odpadu (Švédsko), akcíz pitné vody (Dánsko), letecká daň (Německo) a další. Více viz Nerudová (2014).

¹⁸ Více viz Nerudová (2014).

Tab. 2 Minimální sazby akcíů EU u vybraných komodit (2016)

Komodita	Sazba
Lih	550 EUR/hl alkoholu
Nafta	330 EUR/1000 l
Benzín Natural 95	359 EUR/1000 l
Cigarety*	min. 60% z prodejní ceny a zároveň nesmí být nižší než 90 EUR/1000 ks bez ohledu na cenu

*Celková spotřební daň, tzn. specifická + valorická část bez DPH.

Zdroj: Směrnice rady a vlastní zpracování.

Spotřební daně v České republice jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., který nahradil původní zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních účinným od roku 1993¹⁹. Důvodem změny zákona byla nutnost harmonizace české legislativy s právem Evropské unie. Vzhledem k tomu, že se jednalo o velmi rozsáhlou změnu zákona, bylo rozhodnuto o vydání zcela nového zákona, namísto provedení obvyklých novel. Je však zřejmé, že spotřební daně nebyly novým prvkem daňové soustavy v České republice (Kubátová a Bayer, 2012).

Nový zákon byl již mnohokrát novelizován. Kubátová a Bayer (2012) chápou tyto mnohé novelizace jako málo důslednou přípravu zákona jak v průběhu návrhů, tak v průběhu schvalování. Zároveň však dodávají, že to může být doklad také toho, že zákonodárce či správce daně a předkladatel zákona reagují na vývoj prostředí, v němž zákon působí. Některé novely jsou totiž schvalovány jen několik týdnů po sobě s cílem odstranit opomenutí novel předchozích.

Dle autorů vysoký počet novel signalizuje, že výběru (popř. regulaci) spotřebních daní je věnována velká pozornost. Současně však časté novelizace vytvářejí nejistotu právního prostředí a zároveň činí zákon velmi nepřehledným, což vytváří podmínky pro hledání možností daňových úniků.

Česká republika přijala od prvopočátku koncepci jednoho zákona vnitřně členěného dle jednotlivých daní (narozdíl od některých okolních států, např. Slovensko, Rakousko).

¹⁹ V roce 1993 v ČR nahradily DPH a spotřební daně (akcízy) do té doby využívanou „daň z obratu“. Před tímto datem podléhaly tzv. extra zvýšené sazbě daně z obratu mimo minerálních olejů, alkoholu a cigaret např. i zlato, šperky, čaj a káva (Šíroky, 2012).

Členění zákona	
1	Obecná ustanovení
2	Zvláštní ustanovení pro:
	• daň z minerálních olejů
	• daň z lihu
	• daň z piva
	• daň z vína a meziproduktů
2	• daň z tabákových výrobků včetně značení tabákových výrobků
	• daň ze surového tabáku
3	Omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků
4	Značkování a barvení vybraných minerálních olejů
5	Značkování některých dalších minerálních olejů
6	Správní delikty
7	Ustanovení společná, přechodná, zrušovací a závěrečná

Obr. 1 Vnitřní členění zákona o spotřebních daních v České republice
Zdroj: Svátková (2009) a vlastní zpracování.

Zákon je rozdělen na několik částí. První částí jsou obecná ustanovení, která obsahují pravidla společná pro všech pět spotřebních daní²⁰. Druhou částí jsou zvláštní ustanovení pro jednotlivé daně z konkrétní komodity, která doplňují a rozšiřují obecnou část, ale vyskytují se zde i nová ustanovení²¹. Třetí částí zákona je omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků a zaměřuje se na zákaz prodeje lihovin a tabákových výrobků na stáncích, tržištích apod. Následující dvě části jsou věnovány značení vybraných minerálních olejů²². Šestá část je věnována správním deliktům, které se týkají tabákových a lihových výrobků. Označuje situace, které jsou považovány za správní delikt nebo přestupek a zároveň udává výše pokut, které se k nim váží. Poslední částí jsou společná, přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení, ve kterých se lze dozvědět, kterým dnem zákon nabývá účinnosti apod. (Svátková, 2009).

Autorka uvádí výhody a nevýhody koncepce tohoto zákona. Za výhodu považuje, že společná ustanovení pro všechny daně se nemusí opakovat pro každou konkrétní daň. Další výhodou se projevuje zejména při novelizacích, a sice že změna se týká pouze jednoho zákona i při změnách zasahujících do více daní zároveň.

Hlavní nevýhodu spatřuje Svátková (2009) především v roztržitosti problematiky vztahující se k jedné dani do více míst v zákoně²³. Další nevýhoda se

²⁰ Např. vymezení daňového území, vymezení daňové povinnosti, povolení pro získání povolení k provozování daňového skladu apod.

²¹ Např. oblast plátců daně, předmět daně, sazby daně apod.

²² Tato problematika byla původně předmětem samostatného zákona, později byla však celá agenda převedena do zákona o spotřebních daních a dále rozšířena.

²³ Např. pokud chceme zjistit kdo je plátcem daně z piva, musíme nahlédnout nejen do zvláštního ustanovení týkajícího se daně z piva, ale také do obecných ustanovení zákona.

projevuje při novelizacích, kdy si nové změny musí pročíst plátcí všech spotřebních daní a následně si „vybrat“ pouze ty úpravy, které se jich týkají. Zároveň je tento zákon náročný na technickou úpravu a „udržování“, čímž se má na mysli provázanost jednotlivých ustanovení mezi sebou pomocí odkazů.

Jak upozorňují Kubátová s Bayerem (2012), je třeba ještě doplnit, že zákon o spotřebních daních neřeší veškeré otázky výběru a správy spotřebních daních. Některé specifické otázky jsou totiž řešeny ještě dalšími samostatnými zákony. Jedním z takových zákonů je např. zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu. Tento zákon stanovuje povinnost značení lihu ve spotřebitelském balení, vyrobený na daňovém území ČR nebo na toto území dovezený, stanovuje podmínky pro nakládání s lihem, včetně způsobu jeho značení a evidence a stanovuje výkon státní správy a kontroly nad dodržováním povinností stanovených tímto zákonem, včetně sankcí za jejich porušení.

V současné době jsou akcízy v České republice uvaleny na vybrané komodity:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproductů,
- daň z tabákových výrobků a
- daň ze surového tabáku²⁴.

Plátcí těchto daní jsou obvykle provozovatelé daňových skladů, oprávnění příjemci či zástupci nebo výrobci uvedených komodit. Dle zákona je daňových skladem objekt, kde se tyto výrobky vyrábějí, skladují, zpracovávají, přijímají nebo odesílají. Tzn. daňová povinnost k těmto daním obecně vzniká výrobou, či dovozem těchto komodit na území ČR. Správa těchto daní spadá do kompetencí Celní správy ČR.

V České republice jsou veškeré akcízy stanoveny jako jednotkové daně s výjimkou daně z cigaret, která zahrnuje pevnou část (jednotkovou daň) i procentní část (valorickou daň) (Široký, 2008).

V následujících tabulkách jsou zachyceny změny sazeb spotřebních daní vybraných výrobků, které budou sledovány v rámci této diplomové práce, přičemž výchozím rokem je rok 2004, kdy vstoupil v platnost nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

²⁴ Daň ze surového tabáku je nově zavedena předpisem č. 157/2015 Sb., účinným od 1. července 2015.

Tab. 3 Vývoj sazeb spotřební daně z vybraných minerálních olejů od r. 2004

Účinnost od	Sazba daně (Kč/1000l)	
	Benzin	Nafta
1. 1. 2004	11 840	9 950
1. 1. 2010	12 840	10 950

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů a vlastní zpracování.

Automobilové benziny se řadí mezi motorové benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu. Nafta je řazena mezi střední oleje, těžké plynové oleje a těžké topné oleje²⁵ (David, 2007). Od roku 2004 se u obou těchto kategorií změnila sazba spotřební daně pouze jednou, a to v roce 2010.

Tab. 4 Vývoj sazby spotřební daně z lihu kódu nomenklatury 2207 od r. 2004

Účinnost od	Sazba daně (Kč/hl ethanolu)
1. 1. 2004	26 500
1. 1. 2010	28 500

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a vlastní zpracování.

Sazba spotřební daně z lihu obsaženého ve výrobcích dle kódu nomenklatury 2207, které budou sledovány v této práci, se od roku 2004 změnila pouze jednou a to v roce 2010.

²⁵ Od r. 2006 již bez těžkých topných olejů (David, 2007).

Tab. 5 Vývoj sazby spotřební daně z cigaret od r. 2004

Účinnost od	Pevná část sazby daně (Kč/ks)	Procentní část sazby daně (%)	Minimální sazba daně (Kč/ks)
1. 1. 2004	0,48	23	0,96/0,90
1. 5. 2004	0,48	23	0,94
1. 1. 2006	0,6	24	1,13
1. 4. 2006	0,73	25	1,36
1. 3. 2007	0,88	27	1,64
1. 1. 2008	1,03	28	1,92
1. 2. 2010	1,07	28	2,01
1. 1. 2012	1,12	28	2,1
1. 1. 2013	1,16	27	2,18
1. 1. 2014	1,19	27	2,25
1. 12. 2014	1,29	27	2,37
1. 1. 2016	1,39	27	2,52

Zdroj: Dobrovolná (2015), Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a vlastní zpracování.

U spotřební daně z cigaret došlo ke změně sazby daně od roku 2004 již několikrát. Sazba daně je navíc stanovena jednak pevnou částí a dále procentní částí stanovené z ceny pro konečného spotřebitele. Zároveň navíc existuje i minimální sazba této spotřební daně. Do roku 2004 existovaly dvě úrovně minimální sazby spotřební daně z cigaret, kdy jedna byla platná pro cigarety provazcové a cigarety filtrové délky do 70 mm včetně, zatímco druhá platila pro cigarety filtrové délky nad 70 mm. Od 1. 5. 2004²⁶ byla ustanovena pouze jedna minimální sazba daně. Změny sazeb probíhaly jednak v rámci harmonizačních snah v rámci Evropské unie, ale také jako suverénní kroky v rámci daňové politiky České republiky (David, 2007).

S vývojem sazeb vybraných spotřebních daní je spojen také ukazatel vývoje inkasa těchto spotřebních daní. Tento vývoj zachycuje tab. č. 7.

Tab. 6 Inkaso vybraných spotřebních daní v letech 2004 – 2012 v mld. Kč

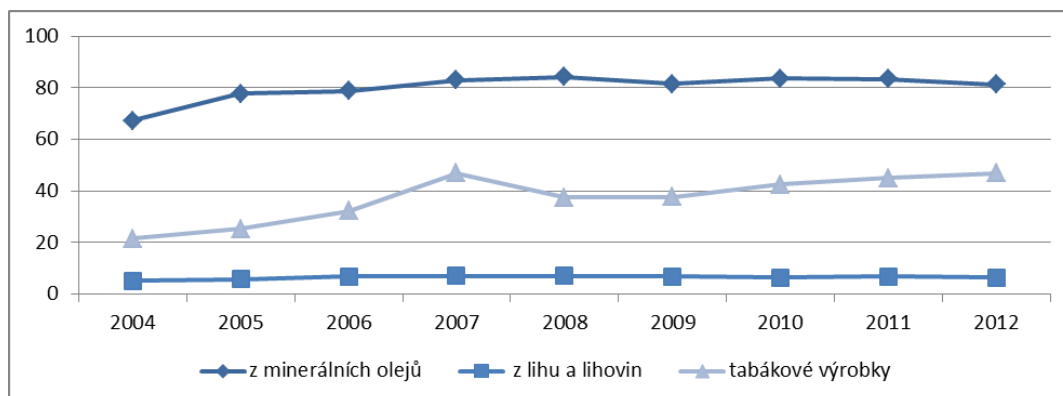
Spotřební daň z:	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
minerálních olejů	67,2	77,7	78,8	82,9	84,2	81,6	83,7	83,4	81,2
lihu a lihovin	5,3	5,8	6,8	7,1	7,1	6,9	6,5	6,8	6,5
tabákových výrobků	21,5	25,4	32,2	47	37,5	37,7	42,5	45	47

Zdroj: Celní správa ČR a vlastní zpracování.

Výchozím rokem je rok 2004, kdy správa spotřebních daní připadla na Celní správu ČR. Inkaso je sledováno až po r. 2012, který je prozatím posledním dostupným zdrojem dat ze stránek Celní správy ČR. Od spotřební daně z piva a spotřební daně

²⁶ Tj. od vstupu České republiky do Evropské unie.

z vína a meziproduktů je upuštěno, jelikož tyto dvě daně nejsou předmětem diplomové práce. Pro lepší přehlednost jsou data vyobrazena v následujícím grafu.



Obr. 2 Vývoj inkasa vybraných spotřebních daní v letech 2004 – 2012 v mld. Kč

Zdroj: Celní správa ČR a vlastní zpracování.

U inkasa spotřební daně z minerálních olejů můžeme pozorovat výraznější nárůst oproti předešlému roku v roce 2005, konkrétně celkem o 10,5 mld Kč. Tuto skutečnost zdůvodňuje Celní správa ČR ve své výroční zprávě tím, že na výběr daně měla pozitivní dopad novela zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních účinná od 1. 7. 2005, která zavedla zdanění „ostatních benzinů“ z důvodu jejich častého zneužívání k jiným než určeným účelům. Do roku 2008 pak pozorujeme rostoucí trend. Od roku 2009 však již inkaso daně z minerálních olejů mírně klesá. Celní správa ČR tento vývoj zdůvodňuje obecnou stagnací ekonomického růstu v ČR pod vlivem hospodářské krize a také vysokými cenami pohonných hmot, které jsou způsobeny stále rostoucí sazbou spotřební daně. Nákup pohonných hmot se tak přesouvá z České republiky do okolních států²⁷, ve kterých jsou prodejní ceny nižší. Dalším faktorem jsou daňové úniky – obecně se jedná o nelegálně dopravené oleje či naftu, které jsou následně přimíchány do motorové nafty a distribuovány na vybraných čerpacích stanicích, čímž je z trhu vytlačována oficiálně prodávaná, zdaněná motorová nafta. V neposlední řadě působí technologický pokrok, který se obecně projevuje snížením spotřeby paliv.

Výběr spotřební daně z lihu a lihovin si udržuje relativně stabilní trend bez výraznějších výkyvů. Nárůst inkasa z této daně v letech 2004 – 2008 zdůvodňuje Celní správa ČR zvýšením počtu kontrol ze strany celních orgánů a také sledováním evidence i v tzv. pěstitelských pálenicích, což mělo na zvýšení výběru daně z lihu a lihovin pozitivní vliv. Za další příznivý faktor považuje Celní správa ČR také omezení nelegální výroby lihu na základě přijatých opatření, včetně povinného značení lihu. Za hlavní příčiny poklesu inkasa v letech 2009 a 2010 považuje nižší spotřebu lihovin, kterou dává do souvislosti s probíhající ekonomickou krizí. Další výkyvy na trhu s lihovinami připisuje přesunu nákupních

²⁷ Např. Slovensko, Polsko nebo Rakousko.

preferencí konzumentů. Tím se má konkrétně na mysli nahrazování konzumace „klasických“ lihovin s lihovostí 40 % objemových levnějšími alkoholickými nápoji (např. pivo, tiché víno) a levnějšími lihovinami (s lihovostí méně než 40 % objemových). Snižování lihovosti při výrobě lihovin je dle Celní správy ČR novým trendem od r. 2011 a je dáván do souvislosti se zvýšením sazby spotřební daně z lihu. V roce 2012 bylo pak inkaso spotřební daně z lihu samozřejmě negativně ovlivněno kauzou výskytu methylalkoholu v lihovinách a s ním související 14ti denní prohibicí. Celní správa ČR uvádí, že dle zástupců Unie výrobců a dovozců lihovin v roce 2012 kvůli methylalkoholové aféře klesl prodej alkoholu v průměru o 10%²⁸. Na inkasu spotřební daně z lihu se také projevuje rostoucí obliba pěstiteleského pálení a dále také změna životního stylu, což dokládají data z Českého statistického úřadu, dle kterého v odvětví obecně působí trend snižování spotřeby alkoholu (viz tab. č. 7).

U komodity tabákových výrobků je trend ve sledovaných letech poměrně nevyrovnaný. Do r. 2007 pozorujeme v jednotlivých letech růst inkasa daně z tabákových výrobků, což Celní správa ČR zdůvodňuje postupným zvyšováním sazby této daně. Vzhledem k tomu, že byly tyto změny očekávané, znamenalo to masivní předzásobení se výrobců tabákovými nálepkami, což mělo za následek výrazně vyšší inkaso spotřební daně z tabákových výrobků. Přestože došlo v roce 2008 k opětovnému zvýšení sazby daně z tabákových výrobků, můžeme v tomto roce ve vývoji inkasa daně pozorovat výraznější propad. Důvodem bylo především působení „efektu předzásobení se“, jež se v tomto roce projevilo. Celní správa uvádí, že ještě v 9. měsíci r. 2008 se dala pozorovat nabídka cigaret označených tabákovou nálepkou, která obsahovala sazbu daně platnou z r. 2007. Dalším faktorem byl v souvislosti s vyšší daňovou sazbou přechod spotřebitelů na produkty s nejnižší prodejní cenou. Tomuto trendu pak výrobci cigaret začali přizpůsobovat svá výrobní portfolia a cenovou politiku, což vedlo k navýšení objemů výroby levnějších značek cigaret v neprospěch cigaret dražších²⁹. Jednou z dalších příčin nižšího výběru spotřební daně z tabákových výrobků bylo snížení marží výrobců cigaret s cílem udržet si svůj podíl na trhu³⁰. Od roku 2009 můžeme opět sledovat postupně rostoucí trend, který Celní správa ČR připisuje především zvyšování sazeb a s tím souvisejícím „předzásobením se“ výrobců tabákovými nálepkami. V roce 2012 uvádí i pozitivní vliv zvýšení maloobchodních cen cigaret, které se zvedly v průměru o 2 – 3 Kč na krabičku. Přesto však Celní správa ČR upozorňuje, že v tomto odvětví již dlouhodobě negativně působí hospodářská recese a také změna životního stylu, což dokládají data z Českého statistického úřadu, který vykazuje trend poklesu spotřeby cigaret v ČR³¹ (viz tab. č. 7).

²⁸ V gastronomických zařízeních v průměru o 15 %, v maloobchodní prodejní síti o 6 %.

²⁹ Tzn. nižší prodejní cena cigaret vede při stejném počtu prodaných cigaret ke snížení výběru spotřební daně.

³⁰ Zde tedy můžeme přímo pozorovat přesunutí daňového břemene na výrobce – viz dále.

³¹ Např. při porovnání let 2009 a 2010 se jedná o pokles spotřeby cigaret o 2,1 %.

Tab. 7 Roční spotřeba lihovin a cigaret na 1 obyvatele v České republice v letech 2007 - 2014

	MJ ³²	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Lihoviny (40%)	l	8,2	8,1	8,2	7,0	6,9	6,7	6,5	6,7
- v hodnotě čistého lihu	l	3,3	3,2	3,3	2,8	2,8	2,7	2,6	2,7
Cigarety	ks	2345	2107	2071	2028	1988	1947	1904	1950

Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

V tabulce je zaznamenána roční spotřeba lihovin a cigaret na osobu v České republice v letech 2007 – 2014. Údaje o spotřebě pohonných hmot eviduje Český statistický úřad až od roku 2016, tzn. že z dřívějších let nejsou tyto údaje k dispozici.

³² MJ = měrná jednotka.

4 Daňová incidence

Daňovou incidencí (tj. daňovým přesunem) rozumíme situaci, kdy dochází k přesunu či rozdělení daňového břemene. Vzhledem k tomu, že daň je ze své podstaty povinnou a nenávratnou platbou do veřejného rozpočtu, ekonomické subjekty se snaží přenášet povinnost daň zaplatit na jiné. Daňové břemeno tedy nese ten, kdo *skutečně* platí zákonem ukládané daně.

Dle Kubátové (2015) dopadá daň na subjekty dvěma způsoby:

- ze zákona – tzv. zákonný dopad daně,
- skutečně – tzv. skutečný neboli efektivní dopad daně.

Z hlediska daňové praxe je zákonný dopad důležitý, neboť subjekty jsou povinny daň řádně a včas platit, jinak se vystavují nebezpečí sankcí.

Z hlediska ekonomického je důležitý efektivní dopad – ten se týká pouze jednotlivců (např. spotřebitelé statků a služeb, vlastníci firem), kteří v konečném důsledku nesou daňové břemeno. Skutečnost, kdy jsou jednotlivci nuceni nést daňové břemeno, může vést tomu, že budou měnit své ekonomické chování a potažmo pak další prvky ekonomického cyklu.

Autorka dále uvádí, že tyto přesuny se realizují na trzích výrobků, výrobních faktorů či kapitálu. Daň placená subjektem, jednotlivcem či společností může být přesunuta dvěma směry, a sice:

- dopředu, kdy je daň přesunuta na kupující, nebo
- dozadu, kdy je daň přesunuta na prodávající.

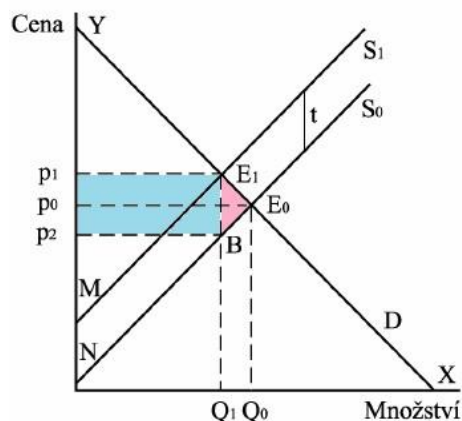
Tento přesun může být realizován v částečném, plném (stoprocentním) či až více než stoprocentním rozsahu. Pokud by k přesunu vůbec nedošlo, říkáme, že je nulový.

Dle Davida (2007) je zkoumání daňových přesunů velmi důležité, neboť výrazně modifikuje původní záměry daňové politiky. V rámci daňové incidence je tak podstatná identifikace dopadu daňového břemene. Zároveň je dle autora důležité počítat se vznikem administrativních nákladů a také nadměrného daňového břemene.

Nadměrné daňové břemeno

Každá daň má dva efekty. Prvním je důchodový efekt, který je spojen s transferem části důchodu od subjektu do veřejného sektoru. Velikost důchodového efektu závisí na výši daně a roste s růstem daňové sazby. Druhým je substituční efekt, kdy poplatník mění své preference a nahrazuje zdaněné zboží jiným (tzn. provádí substituci) (Pudil, 2004). Daně tak ovlivňují tržní mechanismus a deformují volbu ekonomických subjektů na trhu. Zavedením daně a její existencí dochází ke ztrátě účastníků trhu, která není kompenzována ziskem jiných ekonomických subjektů (David, 2007). Jedinou daní, která je nedistorzní a nevyvolává substituce (tzn. nezpůsobuje nadměrné daňové břemeno) je daň paušální (Pudil, 2004).

Konkrétně spotřební daně zvyšují cenu daného zboží a snižují čistý výnos z jeho výroby. Právě touto distorzí³³ způsobená substitute způsobuje ztrátu, kterou nazýváme nadměrným daňovým břemenem³⁴ (David, 2007). Nadměrné daňové břemeno se obvykle znázorňuje v grafu tržní rovnováhy – viz obr. 3.



Obr. 3 Nadměrné daňové břemeno
Zdroj: David (2006) a vlastní zpracování.

Při neexistenci daně je rovnováha trhu znázorněna v bodě E_0 při ceně p_0 a množství Q_0 . Plocha p_0E_0Y znázorňuje přebytek spotřebitele³⁵ a plocha p_0E_0N představuje přebytek výrobce³⁶. Po uvalení daně ve výši t roste cena pro spotřebitele z p_0 na p_1 , zatímco cena, která zůstává výrobcí klesá z p_0 na p_2 . Nabídka se posouvá z S_0 do S_1 a vzniká rovnovážný stav v bodě E_1 při rovnovážném množství Q_1 . Modře vyznačená plocha znázorňuje daňový výnos státu. Zavedením daně dochází ke snížení přebytku spotřebitele (plocha $p_1p_0E_0E_1$) a také ke snížení přebytku výrobce (plocha $p_0p_2BE_0$). Červená plocha znázorňuje nadměrné daňové břemeno a je to tedy ztráta přebytku kupujících a prodávajících. Toto nadměrné daňové břemeno snižuje celkový užitek poplatníků, proto je důležité ho zohledňovat při rozhodování v daňových záležitostech³⁷. Jackson a Brown (2003) však upozorňují, že pokud mají služby poskytované z daňových výnosů větší hodnotu než služby veřejné (tzn. existuje spotřebitelský přebytek), nemusí se pro společnost žádné nadměrné daňové břemeno projevit.

³³ Daňovou distorzí rozumíme vliv daní na ekonomické chování subjektů. Distorzní (tj. zkreslující, rušivé) účinky mají prakticky všechny druhy daní. Vysoké zdanění u daní ze spotřeby vede ke snížení poptávky po daném produktu, resp. k přesunu poptávky na jiné výrobky (Boněk, 2001).

³⁴ Jinak také absolutní ztráta, ztráta mrtvé váhy nebo nadměrné zatížení.

³⁵ Přebytek spotřebitele je rozdíl mezi cenou, jakou je spotřebitel ochoten maximálně zaplatit (tj. subjektivní hodnotou) a cenou, kterou na trhu skutečně platí (tj. tržní cenou) (Holman, 2013).

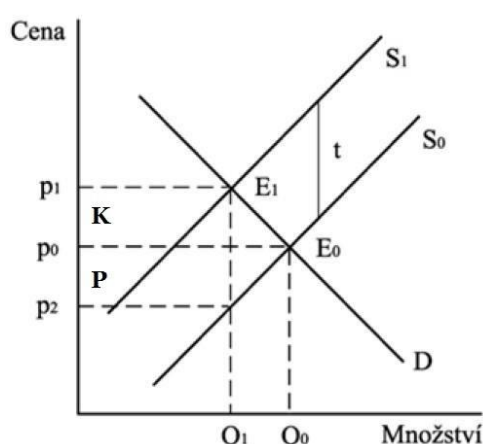
³⁶ Přebytek výrobce je rozdíl mezi tržní cenou a společenskými náklady výrobce. Společenskými náklady výrobce rozumíme obětované příležitosti výrobních faktorů (Holman, 2013).

³⁷ Nadměrné daňové břemeno lze měřit v měnových jednotkách (David, 2007).

4.1 Faktory ovlivňující velikost daňové incidence

Rozdělení daňového břemene ovlivňuje množství faktorů. Abychom mohli daňové přesuny vůbec zkoumat, je třeba znát základní stavy, kterými jsou např. uvalení daně, výše daňové sazby, určení daňové základny atd. Dalšími faktory, které ovlivňují velikost daňového přesunu jsou elasticita nabídky, elasticita poptávky a charakter trhu, tedy konkurenční, monopolní či oligopolní prostředí – tyto faktory jsou dle Kubátové (2015) nejvýznamnější. Mezi další významné faktory zařazuje významnost zdaněného trhu, otevřenost ekonomiky a časový faktor.

Bereme-li v úvahu konkurenční trh, je cena produkce určena průběhem křivek nabídky a poptávky. Tímto je zároveň určena i míra přesunu daně (David, 2007). V následujícím grafu je znázorněna situace na trhu před a po zdanění.



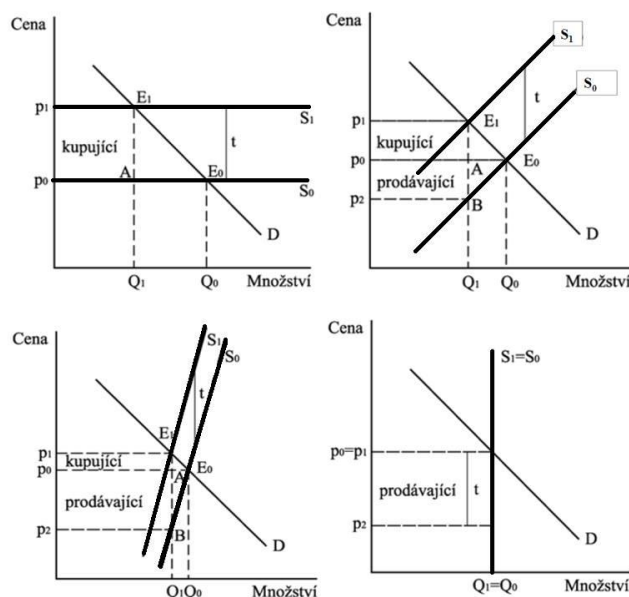
Obr. 4 Trh před a po zdanění
Zdroj: David (2007) a vlastní zpracování.

Při neexistenci daně je trh v rovnováze v bodě E_0 při ceně p_0 a množství Q_0 . Po uvalení specifické spotřební daně o velikosti t dojde k poklesu nabídky na úroveň S_1 a vzniká nová rovnováha v bodě E_1 při ceně p_1 a množství Q_1 . Kupující po uvalení daně bude platit cenu p_1 , zatímco prodávajícímu po zaplacení daně zůstává cena p_2 . Rozdíl cen mezi p_1 a p_0 udává velikost daňového břemene, které nese kupující, zatímco rozdíl cen p_0 a p_2 je velikost daňového břemene dopadající na prodávající. Z této modelové situace je patrné, že prodávající, na kterého je uvalena povinnost odvádět daň, přesunul část daňového břemene na kupujícího.

4.1.1 Elasticita nabídky

Elasticita nabídky vyjadřuje citlivost nabídky statku na jeho cenu (Dobrovolná, 2015). To, zda je elasticita nabídky vysoká nebo nízká, se odvíjí od možnosti výrobců zboží a poskytovatelů služeb měnit výrobní kapacity. Obecně se vysokou elasticitou vyznačují odvětví, ve kterých lze velmi rychle přeorientovat výrobu na jinou oblast, popř. v těchto odvětvích existují minimální překážky vstupu na trh a výstupu z něj – je tedy snadné rychle reagovat na změny

požadavků trhu. Nízkou elasticitou se naopak vyznačují odvětví, ve kterých existuje vysoká míra specializace a vysoká kapitálová vybavenost. Za téměř neelastické trhy jsou považovány trh půdy a trh s nemovitostmi obecně (David, 2007).



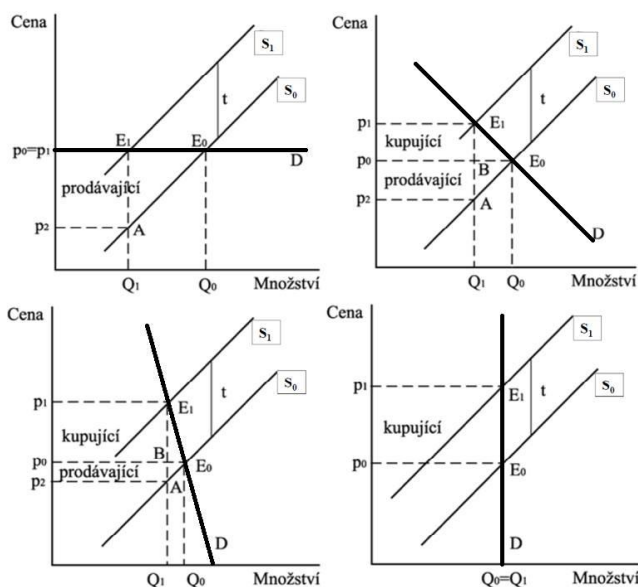
Obr. 5 Vliv elasticity nabídky na přesun daně
Zdroj: David (2007) a vlastní zpracování.

Z grafů je patrné, jak se s růstem elasticity mění rozložení daňového břemene mezi prodávající a kupující. V levém horním rohu je nabídková křivka zcela elastická. Prodávající si tedy může dovolit do zvýšení ceny promínout celou daň. V případě uvalení daně bude kupující platit místo původní ceny p_0 cenu p_1 , která je navýšena o celkovou velikost daně, zatímco prodávající získává stále stejnou cenu p_0 . V následujících dvou grafech můžeme vidět, jak s poklesem elasticity nabídky postupně přechází daňové břemeno na prodávajícího. V případě uvalení daně vzroste cena pro kupujícího na úroveň p_1 , prodávajícímu však daň sníží zisk na cenu p_2 . Nakonec, v pravém dolním rohu je vyobrazena situace, kdy je nabídková křivka již zcela neelastická. Prodávající si nemůže dovolit zvýšit cenu o uvalenou daň, neboť by to na trhu představovalo situaci, kdy by poptávka byla nižší než nabídka a kupující by dále neakceptoval zvýšení ceny – o produkci prodávajícího by již nebyl zájem. Prodávající je tak nucen ponechat cenu pro kupujícího na úrovni p_1 (která je na úrovni rovnovážné ceny p_0 , která by se na trhu vytvořila v případě neuvalení daně) a snížit své zisky o celou velikost daně t a inkasovat pouze cenu p_2 .

Shrneme-li výše uvedené, dojdeme k obecnému závěru, že s růstem elasticity nabídky roste dopad daňového břemene na kupující a klesá dopad na prodávající. Naopak s klesající elasticitou nabídky dopad na kupující klesá a na prodávající roste.

4.1.2 Elasticita poptávky

Elasticita poptávky vyjadřuje citlivost poptávky statků na jeho cenu (Dobrovolná, 2015). Nízkou elasticitu poptávky vykazují především statky základních životních potřeb a dále tabákové výrobky či alkohol. Vysoká elasticita poptávky je charakteristická např. pro luxusní zboží či volnočasové aktivity. V případě zboží s nízkou elasticitou poptávky se pohledy na jejich zdanění rocházejí. Zatímco u tabáku a alkoholu je vysoké zdanění obecně vítáno a je považováno za výchovné a spravedlivé, u potravin a dalších životních potřeb je naopak přílišné zdanění dlouhodobě předmětem kritiky (David, 2007).



Obr. 6 Vliv elasticity poptávky na přesun daně
Zdroj: David (2007) a vlastní zpracování.

V levém horním rohu vidíme situaci, kdy je poptávková křivka zcela elastická. Pokud dojde ke zvýšení daně o velikost t , bude prodávající nucen ponechat cenu pro kupujícího na úrovni rovnovážné ceny p_0 ve výši p_1 , zatímco jemu samotnému připadne daň snížená o celou velikost daně t na úrovni ceny p_2 . Prodávající tak nese daňové břemeno v celé výši. V následujících dvou grafem vidíme, jak se s poklesem elasticity poptávky, daňové břemeno posouvá na stranu kupujícího. V případě zvýšení ceny o daň t bude kupující nakupovat produkci za cenu p_1 a prodávající bude inkasovat cenu p_2 . V pravém dolním rohu vidíme extrémní situaci, kdy je poptávková křivka zcela neelastická. Prodávající si může dovolit promítnout do ceny celou daň. Zatímco prodávající získává stále stejnou cenu p_0 , kupující platí cenu p_1 , která je oproti původní ceně p_0 zvýšena o celou velikost daně t . Kupující nese v tomto případě daňové břemeno v celé jeho výši.

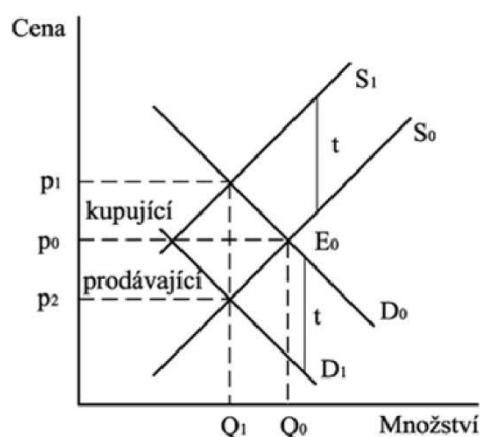
Shrnutím výše uvedeného dojdeme k obecnému závěru, že s rostoucí elasticitou poptávky roste dopad daňového břemene na prodávající a klesá na

kupující. Naopak, s klesající elasticitou poptávky dopad daňového břemene na prodávající klesá a roste dopad na kupující.

4.1.3 Charakter trhu

Konkurenční trh

Konkurenčním trhem rozumíme trh, na kterém působí velké množství výrobců, přičemž žádný z nich není schopen ovlivnit cenu. Zároveň jsou si jednotlivé výrobky blízkými substituty (jsou homogenní). Bariéry vstupu do odvětví jsou minimální a existuje volný vstup do odvětví a výstup z něj. Výrobní faktory jsou dokonale mobilní, tzn. že mohou být přesouvány jak mezi firmami v rámci odvětví, tak i mezi odvětvími. Poslední charakteristikou je, že na trhu existuje dokonalá informovanost, což znamená, že všichni výrobci a spotřebitelé mají dokonalé informace o všech produktech a jejich cenách (Jurečka, 2013). V případě konkurenčního trhu je nutné určit možný vliv uvalení daně na jednu či druhou stranu zkoumaného trhu, zároveň je ale třeba zkoumat přesuny a dopady uvalení daně na základě odlišností specifických pro trhy jednotlivých výrobních faktorů. Konkrétně se jedná o trh práce a kapitálu a trh půdy³⁸.



Obr. 7 Přesun daňového břemene a uvalení daně na prodávající nebo kupující
Zdroj: David (2007).

Na obr. 7 je vyobrazeno uvalení daně na konkurenčním trhu. Původní rovnováha je v bodě E_0 při ceně p_0 a množství Q_0 . Jestliže bude daň uvalena na prodávajícího, dojde k posunu křivky nabídky z S_0 na S_1 . Pokud však bude daň uvalena na kupujícího, dojde k posunu křivky poptávky z D_0 na D_1 . V obou z těchto případů zůstávají cenové parametry nezměněny a kupující bude ve skutečnosti platit cenu p_1 a prodávajícímu připadne cena p_2 . Na konkurenčním trhu tedy nezáleží, na kterou stranu trhu bude daň uvalena, zajímá nás pouze administrativní zátěž takového opatření.

³⁸ Více viz David (2007).

Monopol

Monopolem je tržní situace, kdy je na trhu pouze jeden prodávající, který má možnost rozhodovat o velikosti vyráběného výstupu nebo o výši jeho ceny. Vstup jiných firem do odvětví není možný a nebo je velmi obtížný. Důvodem může být např. vysoká náročnost potřebných technologií či vysoká míra specializace. Zároveň neexistují blízké substituty vyráběného produktu (Holman, 2013). David (2007) uvádí, že přesun daně u monopolu může být od 0 % až do více než 100 %.

Oligopol

Oligopolem je taková tržní struktura, kdy na trhu působí jen malé množství firem, které však mají značný podíl na trhu. To je příčinou toho, že firmy se nemohou rozhodovat nezávisle na sobě a existuje tedy mezi nimi vzájemná závislost v rozhodování. Podobně jako u monopolu je vstup jiných firem do odvětví velmi obtížný a na trhu neexistují blízké substituty jeho produktu. Co se týče rozložení daňového břemene, existuje v případě oligopolu spousta nejistých výsledků. Ohledně rozložení daňového břemene a o chování oligopolní struktury tedy neexistuje žádná široce přijímaná teorie, která by umožňovala predikci daňových dopadů (David, 2007).

4.1.4 Další faktory ovlivňující rozložení daňového břemene

Významnost zdaněného trhu

Jednotlivé dílčí trhy, na které byly daně uvaleny, jsou propojené části ekonomiky. To znamená, že zdanění jednoho trhu bude ovlivňovat i další trhy. Velikost zdaněných trhů tedy ovlivňuje skutečný dopad daně a má tak nepřímé dopady na ostatní trhy. U zdanění méně významných trhů lze předpokládat, že tyto nepřímé dopady na celou ekonomiku budou zanedbatelné a není třeba zkoumat jejich dopady na ostatní trhy. Naopak u velmi významných trhů je třeba tyto dopady a přesuny zkoumat, neboť ovlivňují celý ekonomický systém. Příkladem takového trhu může být např. trh elektřiny (David, 2007).

Otevřenost ekonomiky

Jak již bylo poukázáno výše, daňový přesun a skutečný daňový dopad závisí na elasticitách nabídky a poptávky. Čím více bude ekonomika otevřená, tím více jsou ceteris paribus nabídková a poptávková křivka elastičtější. Výrobní faktory včetně práce se při změně ceny mohou přesouvat do zahraničí, tzn. že nabídka výrobních faktorů bude pružnější. Stejně tak spotřebitelé, při zvýšení cen jimi poptávaných výrobků, přesouvají svoji poptávku na konkurenční zahraniční trhy, čímž se stává pružnější i poptávka po domácích produktech. Skutečná změna daňového dopadu při otevření ekonomiky však není obecně jednoznačná, protože elastičtější se stává jak křivka nabídky, tak křivka poptávky. U konkrétního trhu bude tedy záležet na tom, která z těchto změn převáží – zda v nabídce, nebo v poptávce (Kubátová, 2015).

Časový faktor

Stejně jako u otevřenosti ekonomiky souvisí časový faktor s elasticitou nabídky a poptávky. Charakteristikou krátkého období je, že mnohé vstupy mohou být fixní. Čím delší je časové období, stávají se fixní vstupy postupně variabilními, až jsou nakonec v dlouhém období variabilní všechny vstupy. Z toho vyplývá, že v krátkém časovém období je nabídka i poptávka neelastická – s růstem délky časového horizontu se však stávají čím dál elastičtější (Kubátová, 2015).

Kubátová a Vitek (1997) poukazují na platnost toho, že každou daň nese okamžitě spíše její zákonný poplatník či plátce, než ostatní subjekty. U spotřebních daní však dochází k přesunu dopředu v cenách zpravidla ihned, někdy dokonce i již při ohlášení budoucí změny. Je-li oznámeno zamýšlené zvýšení spotřební daně od určitého dne, může k růstu cen dokonce dojít i před tímto dnem. Působí zde tzv. „oznamovací efekt daně“, který popisuje Kubátová (2015). Ten způsobí že k nárůstu cen může dojít ještě před skutečným zavedením daně. To je možné v případě, že subjekty budou dopředu informováni o daňových změnách a mohou na tuto skutečnost reagovat v okamžiku jejich zavedení či ještě dříve. Dle Kubátové a Vítka (1997) je však daň dlouhodobě přesouvána stále více i na jiné vlastníky, spotřebitele atd.

Kubátová a Vitek (1997) dále uvádějí, že časový faktor působí na daňový přesun a dopad dvěma směry. První se týká trhu, na němž je daň uložena, a elasticit nabídky a poptávky na něm. Tyto elasticity jsou tím vyšší, čím delší je časové období. Druhým je dopad daní na dalších trzích, dopředu či dozadu v přímé linii nebo nepřímých přesunů. To znamená, že v delším časovém období se daň přesouvá na stále „vzdálenější“ trhy.

4.2 Způsoby měření daňové incidence

Kubátová a kol. (1994) klade důraz na znalost vstupních dat pro měření daňové incidence. Mezi vstupní data zařazuje elasticitu nabídky a poptávky, či příjmy a výdaje stanovených skupin obyvatelstva. Upozorňuje však, že údaje o nabídce a poptávce jsou obvykle neznámé a že zde není možnost experimentu s cenami pro stanovení požadovaných charakteristik. Dle autorky tak nejpřesnější výsledky může přinést měření dopadu právě u změn daně, kdy porovnáváme daňové břemeno před změnou sazby daně a po ní, a tím pádem je možné sledovat pohyby spotřebitelských cen. Namítá však, že měření tímto způsobem měří jen krátkodobé dopady, nikoli dlouhodobé.

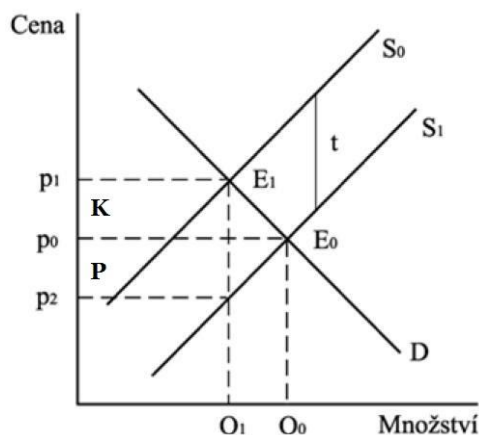
David (2007) místo přijímaných předpokladů doporučuje měřit daňový dopad v okamžiku změny daně prostřednictvím identifikace změn spotřebitelských cen, množství spotřebovaného zboží a vývoje ukazatelů v čase, protože změny sazeb daní se do spotřebitelských cen obvykle promítají. Tvrdí také, že daňovou incidenci je možné sledovat z různých úhlů pohledu podle kritérií stanovování zkoumaných skupin. Může se tak jednat o rozdělení obyvatelstva na výrobce a spotřebitele,

vlastníky kapitálu a práce či o rozdělení dle velikosti důchodu, národnosti, věku apod.

Daňovou incidenci lze měřit pomocí modelů dílčí rovnováhy nebo modelů celkové rovnováhy. Stiglitz (1997) však upozorňuje, že výsledky obou těchto analýz mohou být zcela odlišné.

4.2.1 Modely dílčí rovnováhy

Modely dílčí rovnováhy vychází z obecného předpokladu, že všechny ceny, kromě těch, které bezprostředně zkoumáme, se nemění (Stiglitz, 1997). Podle Jacksona a Browna (2003) je metoda dílčí rovnováhy mnohem jednodušší, je ale nevhodná v případě větších změn. Kubátová (2015) uvádí, že měření daňové incidence v modelu dílčí rovnováhy vychází ze stejných základů, jako měření nadměrného daňového břemene.



Obr. 8 Přesun daně
Zdroj: David (2007) a vlastní zpracování.

Na základě obr. 8 můžeme vyjádřit přesun daně pomocí vzorců. Již bylo uvedeno, že přesun daně na kupujícího vyjádříme jako rozdíl cen p_1 a p_0 a dopad na prodávajícího jako $p_2 - p_0$.

Dalším krokem je vyjádření elasticit poptávky (E_D) a nabídky (E_S):

$$E_D = (\Delta Q/Q_0) / \{(p_1 - p_0)/p_0\}$$

$$E_S = (\Delta Q/Q_0) / \{(p_2 - p_0)/p_0\}$$

Po matematických úpravách se dostáváme k vyjádření následujících daňových dopadů:

Dopad na kupujícího:

$$p_1 - p_0 = (E_S * t) / (E_S - E_D)$$

Dopad na prodávajícího:

$$p_2 - p_0 = (E_D * t) / (E_S - E_D)$$

Z uvedeného je zřejmé, že měření daňové incidence v modelu dílčí rovnováhy lze provádět až ex-post.

Pro určování efektivního daňového břemene je třeba pracovat s jistými předpoklady, protože kvantifikace daňového přesunu nebyla prozatím uspokojivě vyřešena. Stejně tak nebyly doposud změřeny cenové elasticity poptávky a nabídky na všech trzích. Přesto se ukazuje, že efektivní daňové sazby celého systému se pohybují v oblasti mezi mírnou progresí a mírnou regresí právě v závislosti na stanovených předpokladech a dalších faktorech (Kubátová, 2015).

Jackson a Brown (2003) považují za základní techniku výpočtů v modelech dílčí rovnováhy porovnávání cen zboží před změnou daně a po ní v dotčených odvětvích. Přitom se předpokládá, že jakákoli změna cen, která se objeví, vychází ze změn daní. Tento předpoklad však dle autorů nemusí být správný. Autoři uvádějí několik významných studií modelů dílčí rovnováhy³⁹.

Dobrovolná (2015) uvádí, že David zpracoval několik incidenčních analýz, ve kterých kvantifikuje daňovou incidenci ze spotřebitelských cen před změnou sazby daně a po ní, přičemž z cen po změně kvantifikuje dopad změny spotřební daně vůči výchozímu okamžiku a rovněž bere v potaz i daň z přidané hodnoty. Součet těchto změn vyjadřuje změnu celkového daňového zatížení. Poté David stanovuje dopad na spotřebitele jako rozdíl cen výchozího okamžiku a cen platných po změně sazby daně. Zároveň určuje dopad na výrobce jako rozdíl změn spotřebitelské ceny a změn celkového daňového zatížení nepřímými daněmi. Takto již David provedl několik incidenčních analýz, např. v oblasti změny sazeb daní z piva či daní z cigaret.

4.2.2 Modely celkové rovnováhy

Narozdíl od modelů dílčí rovnováhy, berou modely celkové rovnováhy v potaz veškeré změny v ekonomice (Stiglitz, 1997). Výhodou analýzy celkové rovnováhy je dle Jacsona a Browna (2003) fakt, že umožňují pozorovat úplné účinky daňových změn na trh se statky a na trh s faktory i na distribuci důchodů. Autoři dále tvrdí, že analýza modelů celkové rovnováhy je samozřejmě velmi komplikovaná, zejména pokud chceme odhadnout skutečný účinek konkrétních daňových změn, proto se v těchto modelech využívá zjednodušujících předpokladů. David (2007) uvádí, že jedním z těchto předpokladů je rovnováha ekonomického systému včetně cen důchodů, vstupů a výstupů. Dalším je předpoklad neměnné nabídky výrobních faktorů – z tohoto hlediska se tedy modely jeví jako statické (resp. krátkodobé). Zároveň však vzhledem k času, který je potřebný k přizpůsobení se všech výrobců a spotřebitelů na danou situaci, lze tyto modely považovat za dynamické (tj. dlouhodobé). Na základě těchto předpokladů je možné odhadovat skutečný dopad uvažovaných daní. Autor dále uvádí, že přestože všechny modely založené na teorii celkové rovnováhy nepracují na základě stejných předpokladů, vycházejí z Harbergerova modelu incidence daně ze zisku společností, který využívá rozdělení ekonomiky na korporativní a nekorporativní. Následně je využita Cobb-

³⁹ Více viz Jackson a Brown (2003).

Douglasova produkční funkce, je stanovena řada předpokladů a pracuje se na základě dokonalé konkurence. Výstupem z modelu je pak vzorec pro stanovení dopadu daně. Jackson a Brown (2003) uvádějí, že předností Harbergerova modelu je jeho jednoduchost, ale zároveň upozorňují, že této jednoduchosti je dosaženo za určitou cenu. Tou je fakt, že Harbergerův model je omezen pouze na dva sektory⁴⁰, což znamená, že model může v jednom okamžiku zvládnout pouze jednu daň, tzn. že není vhodný pro analýzu alternativních souborů daní. Dalším důležitým omezením tohoto modelu je, že je omezen na neelastické nabídky faktorů a také že oba výrobní faktory jsou homogenní.

Autoři dále zmiňují, že vedle Harbergerova modelu existují ještě dva alternativní přístupy k analýze celkové rovnováhy, které jsou méně omezující. Jedním z nich je neoklasický přístup vyvinutý ekonomy Shoven a Whalley, který je založen na složitých matematických technikách, kdy lze vypočítat rovnováhy u více než dvou sektorů. Tato metoda umožňuje srovnávání pravděpodobných ekonomických účinků složitých balíčků alternativních daní. Jeho nevýhodou je však obrovská náročnost na informace. Druhým alternativním přístupem je analýza vstupu – výstupu, jehož základním předpokladem je neměnnost struktury ekonomiky. Na základě tohoto modelu lze zkoumat strukturální vztahy ekonomiky při velkém počtu sektorů. Jeho nevýhodou je však také jeho velká náročnost na údaje a předpoklad fixních koeficientů. Tyto dva alternativní přístupy jsou navzájem komplementární⁴¹.

⁴⁰ Jedním z předpokladů Harbergerova modelu je, že v ekonomice existují pouze dva statky nebo sektory. Dalšími předpoklady je, že máme pouze dva výrobní faktory a tyto výrobní faktory jsou nabízeny v neměnném množství. Zároveň jsou trhy konkurenční a vychází se z pozice Pareto efektivní alokace za nepřítomnosti daní (Jackson a Brown, 2003).

⁴¹ Více viz Jackson a Brown (2003).

5 Metodika

V rámci diplomové práce jsou uplatněny metody vědecké práce, které jsou obvykle využívány ve vědeckých pracích zabývajících se obdobnou problematikou.

Při zpracování teoretických poznatků je využita metoda definice. V rámci literární rešerše je vysvětlena problematika spotřebních daní a jejich vymezení v České republice, včetně procesů harmonizace s Evropskou unií. Dále je ve výkladu zahrnuta problematika daňové incidence. Informace jsou čerpány z odborné literatury, především tuzemských ale i zahraničních autorů z dosud zpracovaných prací na dané téma a dále z webových stránek, které se dané oblasti dotýkají (jedná se především o stránky Celní správy České republiky, Ministerstva financí ČR a Českého statistického úřadu). Konkrétní přehled zdrojů je uveden v kapitole Literatura. V neposlední řadě bylo využito poznatků a znalostí nabytých v rámci studia vysoké školy.

Metodou komparace jsou srovnány dopady daňového břemene na kupující s daňovým dopadem na prodávající a zároveň i výsledků práce s výsledky z dosud zpracovaných studií na tato témata i s teoretickými závěry z daňové teorie.

V práci je použita metoda měření daňové incidence na základě dílčí rovnováhy, kdy jsou sledovány ceny vybraných komodit před změnou sazby daně a po ní. Pro měření daňové incidence u minerálních olejů a lihu jsou využity průměrné měsíční spotřebitelské ceny, které vykazuje na svých webových stránkách Český statistický úřad; jedná se o sekundární data. V případě měření daňové incidence spotřební daně z cigaret jsou sledovanými cenami pevné prodejní ceny u vybraných značek (a jejich druhů) cigaret v daném období. Tyto prodejní ceny jsou identifikovány na základě ceny uvedené na kolku, kterým musí být opálena každá krabička cigaret. Seznam pevných cen cigaret pro konečného spotřebitele a jejich změny jsou uváděny v Cenovém věstníku, který měsíčně vydává Ministerstvu financí ČR a zveřejňuje ho na svých webových stránkách. V případě sledovaných cen vybraných druhů cigaret se jedná o primární data.

Z cen vybraných výrobků je v každém případě vypočtena velikost spotřební daně a zároveň velikost DPH, aby byla patrná celková hodnota daňového zatížení vybraných komodit nepřímými daněmi. Výpočet DPH je proveden na základě vzorce č. 2, přičemž pro výpočet je nejprve nutné vypočítat velikost koeficientu dle vzorce č. 1, který se počítá podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Takto vypočtený koeficient se zaokrouhluje matematicky na 4 desetinná místa⁴².

$$K = \frac{S}{S + 100} \quad (1)$$

$$DPH = K \times P \quad (2)$$

⁴² §37 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Kde:

K	koeficient po výpočet výše DPH,
S	sazba DPH,
P	cena vybrané komodity.

Jednotlivé spotřební daně (SD) z vybraných komodit jsou vypočteny v závislosti na tom, o kterou konkrétní spotřební daň se jedná.

Velikost spotřební daň z minerálních olejů je v zákoně č. 353/2003 Sb., uvedena na 1000 l výrobku. Vzhledem k tomu, že v práci jsou použity průměrné ceny za 1 litr vybraných pohonných hmot, je velikost spotřební daně z minerálních olejů vypočtena prostým přepočtením na 1 litr výrobku.

V případě spotřební daně z lihu je rozhodující lihovost dané komodity, vzhledem k tomu, že tyto výrobky obsahují pouze určitou část zdaňovaného ethanolu ze svého celkového obsahu. Velikost SD je pak dána jako součin objemu lahve v litrech, obsahu ethanolu v jednom litru daného výrobku a částky spotřební daně v Kč za jeden litr. Výsledkem je výše spotřební daně z lihu na lahev v Kč.

Spotřební daň z cigaret je vypočítána podle vzorce č. 3.

$$SD = (S_{\%} \times P) + (S_p \times ks) \quad (3)$$

$$SD_{min} = S_{min} \times ks \quad (4)$$

Kde:

$S_{\%}$	procentní část sazby daně z cigaret,
P	prodejní cena cigaret,
S_p	pevná část sazby daně z cigaret,
ks	počet kusů cigaret v krabičce,
SD_{min}	minimální výše spotřební daně z cigaret,
S_{min}	minimální sazba daně z cigaret.

Pokud výše spotřební daně z cigaret vypočítaná dle vzorce č. 3 nedosáhne výše minimální sazby spotřební daně z cigaret, bude pro další účely použita minimální sazba spotřební daně z cigaret vypočítaná na základě vzorce č. 4.

Celkové zatížení vybraných komodit nepřímými daněmi (ND) je vyjádřeno součtem vypočteného DPH a SD.

Pro stanovení daňového dopadu jsou vždy v rámci sledovaného období porovnány všechny ceny vybraných komodit před změnou sazby daně se všemi cenami po změně sazby. Sledovaným obdobím jsou v případě spotřební daně z minerálních olejů a spotřební daně z lihu vždy tři měsíce před změnou sazby daně a tři měsíce po změně sazby daně. V případě spotřební daně z cigaret je sledovaným obdobím pouze poslední měsíc před změnou sazby daně a první měsíc po změně sazby daně. Mezi sebou jsou pak vždy porovnány všechny měsíce před

změnou sazby daně se všemi měsíci po změně sazby daně. Dopad daně na kupující je vypočítán podle vzorce č. 5, který v sobě zahrnuje změnu tržní ceny vybraných komodit a zároveň změnu velikosti nepřímých daní. Dopad daně na prodávající je vyjádřen pomocí vzorce č. 6, který zohledňuje velikost ceny, která prodávajícím zůstane po zaplacení nepřímých daní, při změně velikosti nepřímých daní. Výpočet lze zjednodušit na vzorec č. 9, který odráží fakt, že velikost dopadu na prodávající je zbytkem, který zůstává po odečtení dopadu na kupující od 100%. Dopad daně na kupující i prodávající dle uvedeného postupu vychází v relativním vyjádření. Veškeré výsledky jsou pak uváděny v procentech.

$$D_K = \frac{P_1 - P_0}{ND_1 - ND_0} \quad (5)$$

$$D_P = \frac{\Delta ND - \Delta P}{\Delta ND} \quad (6)$$

přičemž:

$$\Delta ND = ND_1 - ND_0 \quad (7)$$

a

$$\Delta P = P_1 - P_0 \quad (8)$$

zjednodušeno do podoby:

$$D_P = 1 - D_K \quad (9)$$

Hodnoty míry přesunu daňového břemene na kupující D_K mohou dosáhnout hodnoty převyšujících 1, popř. mohou být i záporné. Pokud je hodnota daňového přesunu na kupující vyšší jak 1, znamená to, že se cena zvedla o více, než byl samotný nárůst daňového břemene. Jakmile je tato hodnota nižší než 0, došlo ke snížení prodejní ceny, přestože hodnota daňového zatížení vzrostla. Tyto výsledky znesnadňují jejich interpretaci, vzhledem k tomu, že vlivem zvýšení daňového břemene nemůže dojít ke snížení prodejní ceny a zároveň je také diskutabilní zvýšení prodejní ceny o více, než je velikost zvýšení daňového břemene. Z tohoto důvodu jsou hodnoty dopadu na kupující D_K a dopadu na prodávající D_P očištěny dle následujících podmínek:

1) Částečné očištění u výsledků, kdy se prodejní cena sníží při růstu daňové zátěže:

$$\text{pokud } D_K < 0 \text{ a } D_P > 1, \text{ pak } D_{KC} = 0 \text{ a } D_{PC} = 1, \\ \text{jinak } D_{KC} = D_K \text{ a } D_{PC} = D_P.$$

2) Celkové očištění u výsledků, které odpovídají zvýšení prodejní ceny o více, než je zvýšení daňového břemene:

$$\text{pokud } D_{KC} > 1 \text{ a } D_{PC} < 0, \text{ pak } D_{KO} = 1 \text{ a } D_{PO} = 0, \\ \text{jinak } D_{KO} = D_{KC} = D_K \text{ a } D_{PO} = D_{PC} = D_P.$$

Kde:

D_K a D_P = neočištěné výsledky dopadu na kupující a na prodávající v relativním vyjádření,

D_{KC} a D_{PC} = částečně očištěné výsledky dopadu na kupující a na prodávající v relativním vyjádření a

D_{KO} a D_{PO} = zcela očištěné výsledky dopadu na kupující a na prodávající v relativním vyjádření.

Za každou dvojici srovnávaných měsíců (kdy jeden je před změnou sazby daně a druhý po změně sazby daně) tak získáme tři hodnoty výsledků dopadu daně na kupující (tj. neočištěné, částečně očištěné a celkově očištěné) a to stejné u dopadu na prodávající. Celkovým výstupem je aritmetický průměr těchto hodnot, celkem tedy 6 výsledků.

V rámci podkapitoly zabývající se incidencí spotřební daně z cigaret je navíc posuzován faktor času. Pro zjištění, zda s roustoucím časem dochází k růstu daňového dopadu na kupující jsou brány v potaz čtyři měsíce po změně sazby spotřební daně z cigaret, přičemž výchozím měsícem je poslední měsíc před změnou daňové sazby.

V celé práci jsou v rámci komentářů pro přehlednost veškeré komentované výsledky zaokrouhleny matematicky na celá čísla.

Všechny sledované ceny a zároveň všechny potřebné výpočty jsou prováděny v programu Microsoft Excel; stejně tak jsou v tomto programu zpracovány grafy, které jsou součástí této diplomové práce. Text práce a její celková úprava je pak zpracována v programu Microsoft Word. Veškeré výpočty jsou uloženy na příloženém CD.

6 Výsledky práce

Daňová incidence u spotřebních daní je stanovena na základě porovnání spotřebitelských cen platných před změnou sazby daně a po změně sazby, přičemž sledované období je vždy určeno na základě posledního zvýšení sazeb konkrétní spotřební daně.

Vlastní práce je rozdělena podle jednotlivých spotřebních daní platných v České republice, které jsou předmětem zkoumání této práce.

První část je zaměřena na spotřební daň z minerálních olejů, přičemž tato je rozdělena ještě na dvě podkapitoly, kdy první se zabývá daňovou incidencí u vybraných benzinů a druhá daňovou incidencí u motorové nafty. Měření je prováděno na základě průměrných měsíčních cen pohonných hmot, které eviduje Český statistický úřad.

Druhá část se týká spotřební daně z lihu, která sleduje daňovou incidenci u výrobků, které obsahují líh podle kódu nomenklatury 2207. Opět je tato část rozdělena na dvě podkapitoly, kdy první z nich sleduje daňovou incidenci u výrobku Tuzemský tmavý (tuzemák) a druhá u výrobku Vodka jemná. Měření je prováděno na základě údajů o průměrných měsíčních cenách vybraných komodit, které eviduje Český statistický úřad.

Poslední část je zaměřena na spotřební daň z cigaret, která je součástí spotřební daně z tabákových výrobků. Daňová incidence sledována u vybraných značek (a jejich druhů) cigaret. Měření je prováděno na základě pevných spotřebitelských cen cigaret, které měsíčně vydává Ministerstvo financí České republiky v Cenovém věstníku.

Vzhledem k povaze dat je nejpřesnějším měření podrobena spotřební daň z cigaret. Z tohoto důvodu je u této daně analyzován také faktor času. U spotřební daně z minerálních olejů mají na ceny pohonných hmot vliv ostatní faktory, jakými jsou především cena ropy a konkurence v odvětví. U spotřební daně z lihu je z důvodu neúplnosti informací měření prováděno za pomoci stanovených předpokladů. Z těchto důvodů se tak posouzení faktoru času u spotřební daně z minerálních olejů a spotřební daně z lihu nezdálo být v rámci této práce relevantním.

Spotřební daně z minerálních olejů, lihu a cigaret byly vybrány z hlediska jejich významnosti jak fiskální, tak obecné. Spotřební daň z piva a spotřební daň z vína a meziproductů byla pominuta, vzhledem k tomu, že z hlediska příjmů státního rozpočtu nepatří tyto dvě daně k nosným daním⁴³.

6.1 Incidence spotřební daně z minerálních olejů

Daňová incidence spotřební daně z minerálních olejů je zpracována prostřednictvím stanovení cenových diferencí v období posledních změn sazeb této daně. Z tabulky č. 3 je zřejmé, že k poslední změně sazby spotřební daně

⁴³ Dle vyjádření Celní správy České republiky.

z pohonných hmot, které jsou předmětem této práce došlo k 1. 1. 2010. Z toho důvodu je sledovaným obdobím přelom roku 2009 a 2010.

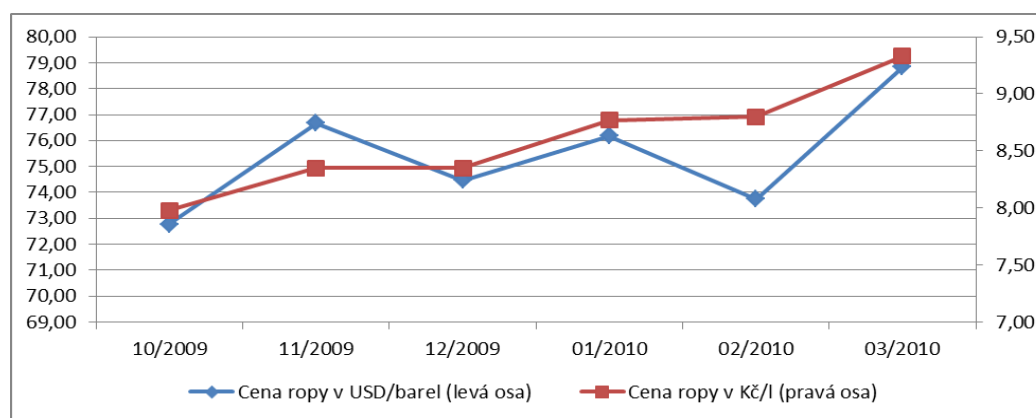
Konečnou cenu, kterou spotřebitel za sledované produkty platí, však neovlivňuje pouze výše sazby dané spotřební daně. Za nejpodstatnější faktory, které ovlivňují konečnou cenu pohonných hmot, považujeme nákupní cenu ropy a směnný kurz domácí měny vůči měně, kterou se za ropu platí.

Tab. 8 Vývoj ceny ropy Brent od října 2009 do března 2010

Období	Cena ropy (USD/barel)	Kurz (Kč/USD)	Cena ropy (Kč/l)
10/2009	72,77	17,435	7,98
11/2009	76,66	17,315	8,35
12/2009	74,46	17,839	8,35
01/2010	76,17	18,313	8,77
02/2010	73,75	18,981	8,80
03/2010	78,83	18,822	9,33

Zdroj: EIA, ČNB a vlastní zpracování.

Za další faktory ovlivňující výši ceny pohonných hmot se pak považují např. zvolená tržní strategie prodejce pohonných hmot, konkurence na trhu s pohonnými hmotami, geografická poloha prodejců a další. Tyto faktory však není snadné identifikovat, proto se od jejich vlivu v tomto textu upouští.



Obr. 9 Vývoj ceny ropy Brent v období od října 2009 do března 2010

Zdroj: EIA, ČNB, vlastní zpracování

V tabulce č. 8 je uveden vývoj ceny ropy Brent v USD za jeden barel v rámci sledovaného období, dále směnný kurz domácí měny k USD⁴⁴ a nakonec přepočtená cena ropy na domácí měnu za jeden litr⁴⁵. Vidíme, že v období od října 2009 do března 2010 cena ropy Brent osciluje kolem úrovně cca 75 USD za barel. O něco výraznější nárůst ceny oproti předešlým měsícům (ve srovnání s ostatními

⁴⁴ Průměrný měsíční kurz dle ČNB.

⁴⁵ 1 barel = 159 litrů.

po sobě jdoucími měsíci) můžeme pozorovat v listopadu 2009 a březnu 2010. V těchto měsících však zároveň došlo k mírnému posílení domácí měny vůči USD, což tyto nárůsty cen v určité míře kompenzuje. Cena ropy v korunách za litr tak v daném období vykazuje mírně rostoucí trend, kdy nárůsty cen mezi jednotlivými měsíci nepřesahují 0,53 Kč.

Důsledkem stále rostoucí ceny ropy v Kč/l jsou stále rostoucí náklady prodejců pohonných hmot. Z toho lze usoudit, že prodejci byli ve sledovaném období nuceni k neustálému zvyšování cen pohonných hmot.

6.1.1 Automobilový benzin

Daňová incidence spotřební daně z benzínu je stanovena na základě průměrných měsíčních cen pohonných hmot, které na svých stránkách zveřejňuje Český statistický úřad. K zatím poslední změně sazby spotřební daně z benzínu došlo k 1. 1. 2010, sledovaným obdobím je tak říjen 2009 až březen 2010.

Sazba spotřební daně z benzínu platná do konce roku 2009 byla 11 840 Kč/1000 l, od 1. 1. 2010 vzrostla na 12 840 Kč/1000 l. Zároveň došlo k počátku roku 2010 ke změně sazby daně z přidané hodnoty z 19 % na 20⁴⁶ %. DPH je počítáno z ceny včetně spotřební daně.

Český statistický úřad eviduje průměrné ceny 4 druhů benzinů, konkrétně jde o Special 91 s přísadou, Natural 95, Super Plus 98 a Normal 91. Ve všech případech se jedná o automobilový benzin. Vzhledem k tomu, že do zkoumání vstupuje více druhů benzinů, jsou v dalším výkladu z důvodu přehlednosti dílčí výsledky za jednotlivé komodity vždy zprůměrovány za celé sledované období. Podrobný přehled dílčích výsledků je uveden v příloze A.

Tab. 9 Celkové zatížení nepřímými daněmi u sledovaných benzinů v období říjen 2009 až březen 2010

	Průměrná cena (Kč/l)	ND celkem (Kč/l)	Průměrná cena bez ND (Kč/l)	Zatížení ND (%)
Special 91	29,00	17,08	11,93	58,87
Natural 95	29,49	17,16	12,33	58,18
Super Plus 98	31,52	17,49	14,03	55,47
Normal 91	29,28	17,12	12,16	58,48
Průměr	29,82	17,21	12,61	57,75

Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

V případě sledovaných druhů benzinů tvoří daně více jak polovinu z prodejní ceny. Daňové zatížení se pohybuje v průměru kolem 58%. Ve srovnání s ostatními sledovanými druhy je daněmi nejméně zatížen benzin Super Plus 98, jehož průměrná cena je paradoxně nejvyšší. Naopak nejvíce je daněmi zatížen benzin Special 91 s přísadou. V dílčích výsledcích (viz příloha) je možné pozorovat, že ve

⁴⁶ Základní sazba daně z přidané hodnoty.

všech případech sledovaných benzinů došlo v listopadu 2009 k růstu průměrné měsíční ceny, zatímco daňové zatížení vyjádřené v procentech oproti předcházejícímu měsíci kleslo. Nárůst průměrných cen tak byl pravděpodobně důsledkem zvýšení ceny ropy v měsíci listopadu. Další vývoj je již poměrně předvídatelný a nevykazuje výraznější odchylky, a sice po růstu daňové sazby v lednu 2010 rostou průměrné ceny sledovaných benzinů včetně procentuálního vyjádření daňové zátěže.

Tab. 10 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH u sledovaných benzinů v období říjen 2009 až březen 2010

	Neочиštěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
Special 91	147,60	-47,60	100	0
Natural 95	153,47	-53,47	100	0
Super Plus 98	147,25	-47,25	100	0
Normal 91	154,33	-54,33	100	0
Průměr	150,66	-50,66	100	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

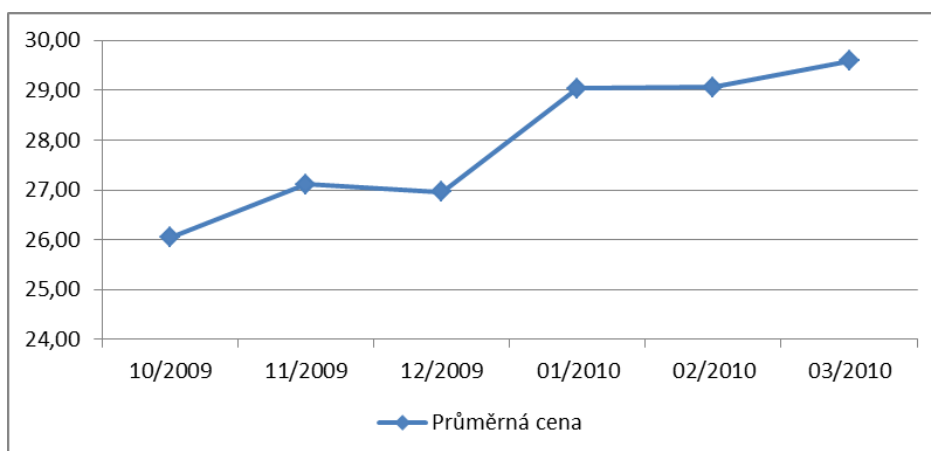
Vzhledem k tomu, že ani v jednom sledovaném případě nedošlo ke snížení průměrné ceny při současném růstu daňové zátěže, nebylo nutné provést částečné očištění výsledků; z celkového přehledu je tedy tento krok vypuštěn.

Současně můžeme pozorovat, že ve všech sledovaných případech došlo ke zvýšení průměrných cen o více než bylo zvýšení daňového břemene. To znamená, že prodávající přesunuli daňové břemeno na kupující nadproporcionálně a využili tak obecného povědomí o zvyšování sazeb spotřební daně z minerálních olejů ke zvýšení prodejních cen svých produktů. Kupující tak nesli daňové břemeno v celé výši. Tato skutečnost by mohla poukazovat na to, že poptávka po sledovaných benzinech je zcela neelastická, což mohou prodávající využít k nadproporcionálnímu zvyšování cen. Je však třeba brát v potaz stále rostoucí cenu ropy v Kč/l, kdy stále rostoucí cena pohonných hmot může být důsledkem rostoucích nákladů prodejců benzinů.

6.1.2 Motorová nafta

Daňová incidence spotřební daně z nafty je stanovena na základě průměrných měsíčních cen pohonných hmot, které vykazuje Český statistický úřad. K poslední změně sazby daně z nafty došlo k 1. 1. 2010. Sledovaným obdobím je tak říjen 2009 až březen 2010.

Sazba spotřební daně z nafty platná do konce roku 2009 byla 9 950 Kč/1000 l, od 1. 1. 2010 se zvedla na 10 950 Kč/1000 l. Zároveň k počátku roku 2010 došlo ke změně sazby daně z přidané hodnoty z 19 % na 20 %. DPH je počítáno z ceny včetně spotřební daně.



Obr. 10 Vývoj průměrné měsíční ceny nafty v Kč/l
Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

Z grafu na obr. č. 10 je patrné, že v lednu 2010 průměrná měsíční cena nafty poměrně prudce vzrostla, což byl důsledek právě zvýšení sazeb nepřímých daní, které jsou uvaleny na tuto komoditu. Zároveň můžeme pozorovat obecně rostoucí trend průměrné ceny této komodity, přičemž jednou z příčin je zřejmě stále rostoucí cena ropy (viz tab. č. 8). Výjimkou je mírný pokles průměrné ceny nafty v prosinci 2009, což může být následkem poklesu ceny ropy v USD za barel (dle průměrného měsíčního kurzu domácí měna vůči USD sice oslabila, což by mělo mít za následek kompenzaci poklesu ceny ropy v USD/barel, je však třeba zvážit mírné odchylky od průměrných měsíčních údajů v rámci běžných, denních cen).

Tab. 11 Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity motorová nafta

Období	Průměrná cena (Kč/l)	ND celkem (Kč/l)	Průměrná cena bez ND (Kč/l)	Zatížení ND (%)
10/2009	26,05	14,11	11,94	54,17
11/2009	27,11	14,28	12,84	52,67
12/2009	26,96	14,26	12,70	52,88
01/2010	29,03	15,79	13,24	54,39
02/2010	29,06	15,79	13,27	54,35
03/2010	29,59	15,88	13,71	53,68
Průměr	27,97	15,02	12,95	53,69

Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

Nepřímé daně tvoří u motorové nafty zhruba 54 % z ceny výrobku pro konečného spotřebitele. I v tomto případě se tedy jedná o poměrně výrazné daňové zatížení. Zatímco průměrná cena bez nepřímých daní ve sledovaném období osciluje kolem hodnoty 13 Kč, částka nepřímých daní tvoří zhruba 15 Kč na jeden litr výrobku.

Tab. 12 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na motorovou naftu

Srovnávané období	Neočištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	177,47	-77,47	100	0
10/02	178,73	-78,73	100	0
10/03	199,72	-99,72	100	0
11/01	127,17	-27,17	100	0
11/02	128,73	-28,73	100	0
11/03	154,69	-54,69	100	0
12/01	134,96	-34,96	100	0
12/02	136,47	-36,47	100	0
12/03	161,63	-61,63	100	0
Průměr	155,51	-55,51	100	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Stejně jako v předchozím případě, nedošlo zde ani v jednom srovnávaném období ke snížení průměrné ceny při současném růstu daňové zátěže. Ani zde proto nebylo nutné provádět částečné očištění výsledků. I v tomto případě je tedy tento krok z celkového přehledu vypuštěn.

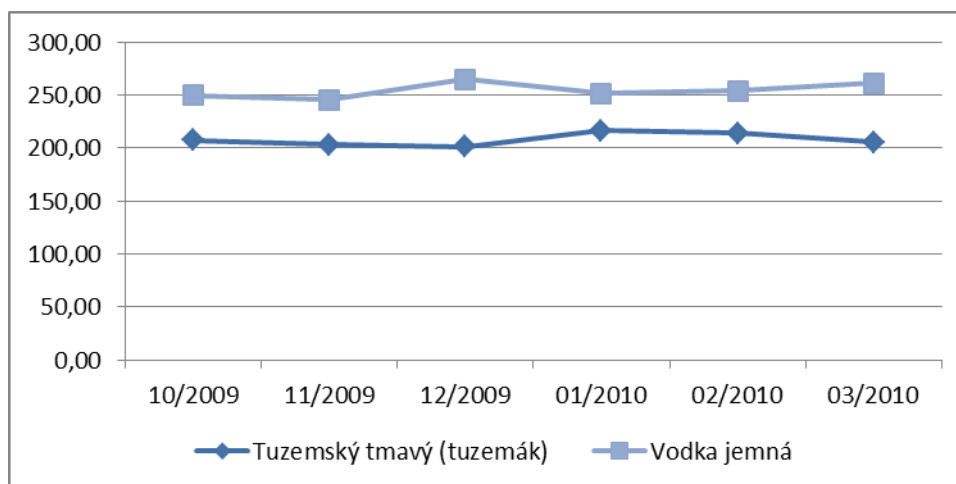
Naproti tomu bylo nutné zcela očistit všechny výsledky, protože ve všech případech došlo k nadproporcionálnímu zvýšení ceny, tzn. že průměrná cena nafty vzrostla o více, než bylo zvýšení daňového břemene. Daňové břemeno v celé výši tak nesli kupující. I zde bychom tak mohli, stejně jako v případě sledovaných benzinů, usuzovat o zcela neelastické poptávce po pohonných hmotách. I v tomto případě je však nutné zohlednit stále rostoucí cenu ropy v Kč/l, kdy prodejci nafty tím pádem stále rostou vstupní náklady.

6.2 Incidence spotřební daně z lihu

Sazba spotřební daně z lihu platná do 31. 12. 2009 byla 265 Kč/l ethanolu, od 1. 1. 2010 tato sazba vzrostla na 285 Kč/l ethanolu. Zároveň došlo ke změně sazby daně z přidané hodnoty, kdy do 31. 12. 2009 byla platná základní sazba ve výši 19 %, od 1. 1. 2010 narostla do výše 20 %. Částka daně z přidané hodnoty je stanovována z ceny výrobku včetně spotřební daně, jak již bylo uvedeno výše. Vzhledem k metodice výpočtu daně z přidané hodnoty, která je nedílnou součástí tržní ceny výrobků, je u vybraných komodit v konečném důsledku sledována incidence celkového zatížení nepřímými daněmi (tedy jak spotřební daně z lihu, tak DPH).

K poslední změně sazby spotřební daně z lihu došlo k 1. 1. 2010, jak můžeme vidět v tab. č. 4. Daňová incidence u spotřební daně z lihu je z toho důvodu stanovena na základě průměrných spotřebitelských cen za jednotlivé měsíce v období od října 2009 do března 2010. Tyto průměrné ceny vykazuje na svých stránkách Český statistický úřad v rámci metodiky pro sledování indexů

spotřebitelských cen zboží a služeb ve stanovených spotřebních koších. Do spotřebního koše jsou zde v zastoupení alkoholických nápojů zařazeny Tuzemský tmavý (tuzemák) a Vodka jemná. V obou případech se jedná o lahve s objemem 1 litr. Vzhledem k tomu, že se jedná pouze o dvě komodity, je dopad změny sazby spotřební daně identifikován u obou těchto komodit zvlášť.



Obr. 11 Průměrné spotřebitelské ceny vybraných výrobků v Kč
Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

V grafu na obr. č. 11 můžeme vidět vývoj průměrných spotřebitelských cen vybraných výrobků ve sledovaném období od října 2009 do března 2010. Za povšimnutí stojí skutečnost, kdy se průměrná spotřebitelská cena komodity Vodka jemná snížila v lednu 2010 oproti předcházejícímu měsíci. Avšak vzhledem k tomu, že v měsíci lednu byla již platná nová, vyšší, sazba spotřební daně z lihu i DPH, by měl být logickým vývojem spíše nárůst průměrné ceny. Příčinou by mohla být např. konkurence na trhu s komoditami typu vodka, kdy prodejci zvolili strategii dočasného udržení nižších cen u Vodky jemné, aby vytlačili z trhu konkurenční výrobky s rostoucí cenou (v důsledku zvýšení daňového zatížení nepřímými daněmi), přičemž po upevnění pozice na trhu pak nechávají cenu pozvolna růst (viz únor a březen 2010). Vzhledem k tomu, že pokles průměrné spotřebitelské ceny u tohoto výrobku je poměrně značný (- 12,86 Kč), může být druhou variantou skutečnost, že ihned po zvýšení sazeb daní v lednu 2010, došlo (v rámci zachování původní úrovně cen této komodity) ke snížení lihovosti tohoto výrobku, v souladu s výrokem Celní správy ČR, podle které začalo být snižování lihovosti po zvýšení spotřební daně z lihu v r. 2010 obecným trendem (viz výše).

V případě komodity Tuzemský tmavý (tuzemák) pozorujeme opačný jev, kdy v lednu a únoru došlo k výraznějšímu nárůstu průměrných spotřebitelských cen a poté v březnu pokles zpět cca na úroveň cen před změnou sazeb daní. Tento vývoj může poukazovat na skutečnost, že prodejci této komodity ze začátku roku 2010 využili obecného povědomí o zvyšování sazeb sledovaných daní, a zvýšili tak v období změn sazeb daní ceny o více, než bylo zvýšení daňové zátěže. V březnu

pak byli nejspíše pod vlivem konkurence v odvětví nuceni v březnu 2010 cenu opět snížit. Tento předpoklad bude ověřen v dalších výpočtech. Změna průměrné spotřebitelské ceny v březnu 2010 u této komodity byla oproti předcházejícímu měsíci - 8,13 Kč, což je v porovnání s vývojem cen u ostatních po sobě jdoucích měsících poměrně výraznější pokles. V tomto případě se tedy také může jednat o případ, kdy byla v rámci zachování původní úrovně spotřebitelské ceny snížena lihovost daného výrobku.

Prvním krokem je výpočet velikosti spotřební daně z lihu i velikosti DPH, která zatěžuje obě komodity, na základě postupu uvedeném v kapitole Metodika. Vzhledem k tomu, že ČSÚ neuvádí u obou sledovaných komodit jejich skutečný obsah ethanolu v jedné lahvi, je velikost SD z lihu vypočítána na základě předpokladu, že obě komodity mají po celou sledovanou dobu lihovost 40 %. Tento předpoklad je stanoven na základě nejobvyklejší míry lihovosti u výrobků typu rum/tuzemák a vodka, a zároveň odráží skutečnost, že ke trendu snižování lihovosti těchto typů výrobků (obvykle na úroveň 37,5 % lihovosti) začalo docházet až po roce 2010, kdy se sazba spotřební daně z lihu zvýšila (jak uvádí Celní správa České republiky).

6.2.1 Tuzemský tmavý (tuzemák)

V první části této podkapitoly jsou výpočty velikosti daňového zatížení a následného přesunu daňového břemene prováděny za předpokladu, že lihovost výrobku Tuzemský tmavý (tuzemák) je po celé sledované období ve výši 40 % objemových. V tabulce č. 13 můžeme vidět celkové daňové zatížení u této komodity.

Tab. 13 Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity Tuzemský tmavý (tuzemák); lihovost 40 %

Období	Průměrná cena (Kč)	ND celkem (Kč)	Průměrná cena bez ND (Kč)	Zatížení ND (%)
10/2009	207,35	139,11	68,24	67,09
11/2009	202,91	138,40	64,51	68,21
12/2009	201,47	138,17	63,30	68,58
01/2010	216,61	150,11	66,50	69,30
02/2010	213,81	149,64	64,17	69,99
03/2010	205,68	148,29	57,39	72,10
Průměr	207,97	143,96	64,02	69,22

Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

Z tabulky je zřejmé, že nepřímé daně tvoří u sledovaného výrobku významnou část prodejní ceny. Ve sledovaném období je to 69 % z ceny výrobku. Pokud se zaměříme na časovou řadu průměrné spotřebitelské ceny očištěné od nepřímých daní, vidíme větší výkyv v březnu 2010, kdy tato cena klesla oproti předcházejícímu měsíci o 6,78 Kč. Ve srovnání s ostatními po sobě jdoucími měsíci

je tato změna vcelku výrazná, což může poukazovat na neplatnost předpokladu, že sledovaný výrobek měl po celé sledované období lihovost 40%. Naopak by to mohlo znamenat snížení lihovosti sledovaného výrobku v měsíci březnu 2010 na nižší úroveň (viz dále).

Celkové rozložení daňového břemene ve sledovaném období je znázorněno v následující tabulce.

Tab. 14 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Tuzemský tmavý (tuzemák) v %; lihovost 40 %

Srovnávané období	Neочиštěné		Částečně očištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	84,18	15,82	84,18	15,82	84,18	15,82
10/02	61,35	38,65	61,35	38,65	61,35	38,65
10/03	-18,19	118,19	0	100	0	100
11/01	116,99	-16,99	116,99	-16,99	100	0
11/02	96,98	3,02	96,98	3,02	96,98	3,02
11/03	28,01	71,99	28,01	71,99	28,01	71,99
12/01	126,80	-26,80	126,80	-26,80	100	0
12/02	107,59	-7,59	107,59	-7,59	100	0
12/03	41,60	58,40	41,60	58,40	41,60	58,40
Průměr	71,70	28,30	73,72	26,28	68,01	31,99

Zdroj: Vlastní zpracování.

Po úplném očištění výsledků můžeme vidět, že po změně sazby spotřební daně z lihu a DPH v lednu 2010 prodávající přesunuli daňové břemeno z větší části na kupující. Zatímco kupující nesli daňové břemeno ve výši 68 %, prodávající nesli daňové břemeno pouze ve výši 32%. Fakt, že si prodávající mohli dovolit přenést daňové břemeno na kupující téměř ze 70% odráží skutečnost předpokladu spíše neelastické poptávky po lihovinách.

Zaměříme-li se na dílčí výsledky, kdy jsou srovnávány jednotlivé měsíce, pak u neočištěných hodnot vidíme, že jakmile jsou jedním ze srovnávaných měsíců leden a únor 2010, je přesun na kupující výrazně vyšší (v některých případech i více než 100%), než je-li jedním ze sledovaných měsíců březen 2010, kdy je naopak daňové břemeno neseno z větší části prodávajícími. To koresponduje s již výše zmíněným předpokladem, že zatímco ze začátku roku 2010 (leden a únor) prodávající zřejmě využili obecné povědomí o zvýšení cen v důsledku změny sazeb daní a zvedli celkové ceny o více, než bylo zvýšení daňové zátěže. S postupem času (březen 2010) však byli nuceni přebrat na sebe o něco větší část daňového břemene a snížit tak své prodejní ceny, což mohl být nejspíše důsledek konkurenčního boje a tím pádem strach o ztrátu pozice na trhu.

Výpočty prováděné v další části této podkapitoly berou v potaz skutečnost výrazného snížení průměrné spotřebitelské ceny u výrobku v březnu 2010 oproti předcházejícímu měsíci (snížení průměrné ceny oproti únoru 2010 o 8,13 Kč). Takové výrazné snížení průměrné ceny může poukazovat na případ, kdy byla

v rámci zachování cca původní úrovně spotřebitelských cen před změnou sazeb daní, snížena lihovost výrobku. Další výpočty jsou tak postaveny na předpokladu, že v období od října 2009 až do února 2010 má výrobek Tuzemský tmavý (tuzemák) lihovost 40 % a v březnu 2010 jeho lihovost poklesla na úroveň 37,5 % objemových.

Tab. 15 Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity Tuzemský tmavý (tuzemák); lihovost 40 %, v březnu 2010 pokles na 37,5 %

Období	Průměrná cena (Kč)	ND celkem (Kč)	Průměrná cena bez ND (Kč)	Zatížení ND (%)
10/2009	207,35	139,11	68,24	67,09
11/2009	202,91	138,40	64,51	68,21
12/2009	201,47	138,17	63,30	68,58
01/2010	216,61	150,11	66,50	69,30
02/2010	213,81	149,64	64,17	69,99
03/2010	205,68	141,16	64,52	68,63
Průměr	207,97	142,77	65,20	68,63

Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

Zahrnutím předpokladu snížení lihovosti výrobku v březnu 2010 se změnila hodnota, které se týkají právě tohoto měsíce. Vidíme, že celkové zatížení výrobku nepřímými daněmi kleslo o 0,59 procentního bodu. Úroveň daňového zatížení se drží na úrovni kolem 68 %. Zaměříme-li se na vývoj ukazatele průměrné spotřebitelské ceny bez nepřímých daní, vidíme, že se březnová hodnota přibližuje sledovanému trendu více, než v předchozím případě. Z tohoto důvodu se jeví vhodnější přiklonit se k druhé variantě výpočtů daňové incidence, kdy je předpokládána lihovost sledovaného výrobku v období od října 2009 do února 2010 40 %, přičemž v březnu 2010 pak hodnota lihovosti poklesla na 37,5 % objemových.

Tab. 16 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Tuzemský tmavý (tuzemák) v %; lihovost 40 %, v březnu 2010 pokles na 37,5 %

Srovnávané období	Neočištěné		Částečně očištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	84,18	15,82	84,18	15,82	84,18	15,82
10/02	61,35	38,65	61,35	38,65	61,35	38,65
10/03	-81,46	181,46	0	100	0	100
11/01	116,99	-16,99	116,99	-16,99	100	0,00
11/02	96,98	3,02	96,98	3,02	96,98	3,02
11/03	100,36	-0,36	100,36	-0,36	100	0
12/01	126,80	-26,80	126,80	-26,80	100	0
12/02	107,59	-7,59	107,59	-7,59	100	0
12/03	140,80	-40,80	140,80	-40,80	100	0
Průměr	83,73	16,27	92,78	7,22	82,50	17,50

Zdroj: Vlastní zpracování.

Ze zcela očištěných výsledků je zřejmé, že kupující nesou daňové břemeno v ještě větší míře, než v předchozím případě. Konkrétně je to 83 %, zatímco na prodávající připadá pouhých 17 %.

Zaměříme-li se na neočištěné výsledky, můžeme vidět, že v pěti z devíti sledovaných případů bylo daňové břemeno přeneseno nadproporcionálně, tzn. že prodávající zvedli ceny výrobku o více, než bylo zvýšení daňového břemene. Ve třech případech bylo přenesení daňového břemene na kupující více než 50 %, pouze v jednom případě je zaznamenán pokles cen oproti růstu daňové zátěže, tedy případ, kdy celé daňové břemeno nese prodávající.

Výsledky jsou v tomto případě více konzistentní, než v předešlém případě, což je v souladu s hypotézou, že prodávající přenáší v případě lihovin větší část daňového břemene na kupující, protože předpokládají méně elastickou poptávku po lihovinách. Obecně pak druhý případ odpovídá také tvrzení, které uvádí Celní správa ČR a sice, že po zvýšení spotřební daně z lihu v roce 2010 začalo postupně docházet k trendu snižování lihovosti u alkoholických nápojů.

6.2.2 Vodka jemná

Stejně jako v předchozím případě, bude tato kapitola rozdělena na dvě části. V první části jsou výpočty prováděny za předpokladu, že Vodka jemná má po celé sledované období, tedy od října 2009 až do března 2010, lihovost 40 % objemových. Následující tabulka zachycuje celkové zatížení nepřímými daněmi v takovém případě.

Tab. 17 Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity Vodka jemná; lihovost 40 %

Období	Průměrná cena (Kč)	ND celkem (Kč)	Průměrná cena bez ND (Kč)	Zatížení ND (%)
10/2009	249,59	145,86	103,73	58,44
11/2009	245,25	145,17	100,08	59,19
12/2009	264,54	148,25	116,29	56,04
01/2010	251,68	155,96	95,72	61,97
02/2010	254,05	156,35	97,70	61,54
03/2010	260,92	157,50	104,42	60,36
Průměr	254,34	151,51	102,83	59,57

Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

Z tabulky vidíme, že nepřímé daně u výrobku Vodka jemná ve sledovaném období tvoří 60% z ceny výrobku, což je zhruba o 10 procentních bodů méně než u výrobku Tuzemský tmavý. Pozorováním vývoje průměrné spotřebitelské ceny výrobku bez nepřímých daní, v rámci po sobě jdoucích měsíců, vidíme výrazný nárůst ceny v prosinci 2009. V tomto případě se mohlo jednat o tzv. oznamovací efekt daně, kdy cena výrobku byla zvýšena ještě před účinností vyšších sazeb nepřímých daní. Naopak v lednu 2010 pozorujeme výrazný propad této ceny (celkem o 20,57 Kč). K takto výraznému cenovému propadu mohlo dojít buď v rámci konkurenčního boje a nebo se může jednat o případ, kdy byla ihned po zvýšení daní (tedy v lednu 2009) snížena lihovost sledovaného výrobku.

Celkové rozložení daňového břemene ve sledovaném období u tohoto výrobku je pak znázorněno v tab. č. 18.

Tab. 18 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Vodka jemnou v %; lihovost 40 %

Srovnávané období	Neočištěné		Částečně očištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	20,69	79,31	20,69	79,31	20,69	79,31
10/02	42,52	57,48	42,52	57,48	42,52	57,48
10/03	97,34	2,66	97,34	2,66	97,34	2,66
11/01	59,59	40,41	59,59	40,41	59,59	40,41
11/02	78,71	21,29	78,71	21,29	78,71	21,29
11/03	127,09	-27,09	127,09	-27,09	100	0
12/01	-166,80	266,80	0	100	0	100
12/02	-129,51	229,51	0	100	0	100
12/03	-39,14	139,14	0	100	0	100
Průměr 1⁴⁷	10,06	89,94	47,33	52,67	44,32	55,68
Průměr 2⁴⁸	70,99	29,01	70,99	29,01	66,48	33,53

Zdroj: Vlastní zpracování.

U dílčích výsledků daňové incidence v případě, že lihovost Vodka jemné byla po celou sledovanou dobu na úrovni 40 % objemových můžeme pozorovat poměrně velkou různorodost. Za největší výkyvy jsou však považovány ty výsledky, kdy jedním ze srovnávaných měsíců je prosinec 2010. Je to způsobeno tím, že v prosinci 2009 průměrná spotřebitelská cena u výrobku poměrně prudce vzrostla oproti předchozím dvěma měsícům a poté v roce 2010 opět poklesla (přesto však zůstala na vyšší úrovni, než byla cena v říjnu a listopadu 2009, tedy před změnou sazby daně). Tím pádem se výsledky výpočtů jeví tak, jakoby daňové břemeno dopadlo v celé své výši na prodávající. K náhlému zvýšení průměrné spotřebitelské ceny v prosinci 2009 mohlo dojít v důsledku oznamovacího efektu daně, kdy prodávající využili obecného povědomí o budoucím zvýšení nepřímých daní (a tím pádem i spotřebitelských cen) a zvýšili ceny výrobku ještě před účinností vyšších daňových sazeb. Takové prudké zvýšení cen však mohlo být pouze dočasné, neboť v rámci konkurenčního boje byli prodejci nuceni cenu výrobku opět ponížít na odpovídající úroveň. Proto od ledna 2010 vidíme opět propad této průměrné ceny. Celá situace tak působí dojmem, že se průměrné spotřebitelské ceny v lednu 2010 oproti předchozímu roku snížily, přestože sazby nepřímých daní vzrostly. Celá tato situace vysvětluje tyto tři dílčí výsledky, podle kterých dopadá daňové břemeno z celé své části na prodávající. Tyto dílčí výsledky však poměrně zkreslují celkový průměrný výsledek za celé sledované období. Z tohoto důvodu je tak od nich v celkovém průměru abstrahováno.

Průměrné výsledky se pak již příliš neliší od výsledků u výrobku Tuzemský tmavý (tuzemák) – v případě, že jeho lihovost byla také po celou dobu 40 %

⁴⁷ Průměr 1 = celkový průměr všech dílčích výsledků.

⁴⁸ Průměr 2 = průměr dílčích výsledků po odstranění extrémních hodnot, které vychází v případě, že je jedním ze sledovaných měsíců prosinec 2009.

objemových. U neočištěných výsledků vidíme, že významnou část daňového břemene nese kupující, konkrétně je to cca 71 %. Po úplném očištění se výsledky přibližují rovnoměrnějšímu rozložení daňového břemene mezi kupující a prodávající, přičemž poměr daňového dopadu je cca 66:34. Tyto výsledky jsou v souladu s obecnou hypotézou o neelasticitě poptávky po lihovinách a s tím souvisejícím tvrzením, že prodávající v tomto případě přenáší na kupující daňové břemeno z větší části.

Díličí výsledky z předešlé části podkapitoly jsou poměrně nerovnoměrné, proto bude v další části podkapitoly zahrnut předpoklad o změně lihovosti výrobku Vodka jemná, stejně jako v případě Tuzemského tmavého. Na základě poměrně výrazného snížení průměrné spotřebitelské ceny v lednu 2010 oproti prosinci 2009 (celkem o - 12,86 Kč), bude v dalších výpočtech uvažováno, že v období od října do prosince 2009 měla Vodka jemná lihovost 40 % objemových, zatímco po zvýšení sazeb nepřímých daní v lednu 2010 ihned klesla její lihovost, tedy od ledna do března 2010 pak výrobek obsahuje 37,5 % objemových alkoholu.

Tab. 19 Celkové zatížení nepřímými daněmi u komodity Vodka jemná; lihovost 40 %, v lednu 2010 pokles na 37,5 %

Období	Průměrná cena (Kč)	ND celkem (Kč)	Průměrná cena bez ND (Kč)	Zatížení ND (%)
10/2009	249,59	145,86	103,73	58,44
11/2009	245,25	145,17	100,08	59,19
12/2009	264,54	148,25	116,29	56,04
01/2010	251,68	148,84	102,84	59,14
02/2010	254,05	149,23	104,82	58,74
03/2010	260,92	150,38	110,54	57,63
Průměr	254,34	147,95	106,39	58,20

Zdroj: Český statistický úřad a vlastní zpracování.

Průměrné zatížení nepřímými daněmi výrobku Vodka jemná kleslo oproti předchozímu případu ve sledovaném období o 1,37 procentního bodu. Zatímco v předchozím případě se v lednu 2010 zvedly nepřímé daně náhle nad úroveň 150 Kč, v tomto případě jejich hodnota v celém sledovaném období stále osciluje v úrovni do 150 Kč (zaokrouhлено). Vyjádřeno v procentech – zatížení nepřímými daněmi se tak v celém sledovaném období pohybuje do 60 %, zatímco v předchozím případě od ledna 2010 převýšilo tuto hodnotu. Trend zatížení nepřímými daněmi je tak v tomto druhém případě rovnoměrnější, tedy se opět jako v případě Tuzemského tmavého jeví vhodnější vypočítat daňovou incidenci právě za těchto stanovených podmínek.

Tab. 20 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Vodka jemnou v %; lihovost 40 %, v lednu 2010 pokles na 37,5 %

Srovnávané období	Neočištěné		Částečně očištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	70,25	29,75	70,25	29,75	70,25	29,75
10/02	132,34	-32,34	132,34	-32,34	100	0
10/03	250,92	-150,92	250,92	-150,92	100	0
11/01	175,44	-75,44	175,44	-75,44	100	0
11/02	216,74	-116,74	216,74	-116,74	100	0
11/03	301,04	-201,04	301,04	-201,04	100	0
12/01	-2198,08	2298,08	0	100	0	100
12/02	-1070,26	1170,26	0	100	0	100
12/03	-170,32	270,32	0	100	0	100
Průměr 1⁴⁹	-254,66	354,66	127,41	-27,41	63,36	36,64
Průměr 2⁵⁰	191,12	-91,12	191,12	-91,12	95,04	4,96

Zdroj: Vlastní zpracování.

Stejně jako v předchozím případě je (na základě důvodů uvedených výše) v celkovém průměru abstrahováno od extrémních hodnot dílčích výsledků, které vycházejí, jakmile je jedním ze sledovaných měsíců prosinec 2009.

Výsledky se od předchozího případu poněkud liší, přesto je i v tomto případě zaznamenán přesun daňového břemene směrem ke kupujícím. V případě neočištěných výsledků můžeme v pěti ze šesti zbylých pozorování vidět velmi výrazný nadproporcionální přesun daňového břemene na kupující, v celkovém průměru je to 191 %, což znamená, že se cena výrobku zvýšila o více, než bylo zvýšení nepřímých daní.

Po úplném očištění výsledků se dostáváme k celkovému dopadu daňového břemene na kupující ve výši 95 % zatímco na prodávající přidává pouhých 5 %. Tento výsledek koresponduje s výsledky u komodity Tuzemský tmavý (tuzemák) a potvrzují tak hypotézu přesouvání daňového břemene na stranu kupujících, protože prodávající předpokládají spíše méně elastickou poptávku po lihovinách.

6.3 Incidence spotřební daně z cigaret

Incidence spotřební daně z cigaret je stanovena na základě změny prodejních cen vybraných značek cigaret. K zatím poslední změně sazby spotřební daně z cigaret došlo k 1. 1. 2016, sledovaným obdobím je tak přelom roku 2015 a 2016. Prodejní ceny cigaret jsou uváděny na kolku, kterým musí být každá krabička cigaret opatřena. Tyto ceny jsou zaznamenány v Cenovém věstníku, které měsíčně vydává Ministerstvo financí ČR. Porovnávány ceny jsou tak pouze dvě, a sice cena před

⁴⁹ Průměr 1 = celkový průměr všech dílčích výsledků

⁵⁰ Průměr 2 = průměr dílčích výsledků po odstranění extrémních hodnot, které vychází v případě, že je jedním ze sledovaných měsíců prosinec 2009

změnou sazby daně (platná pro prosinec 2015) a po změně sazby daně (platná pro leden 2016).

Sazba spotřební daně z cigaret je rozdělena na pevnou část a procentní část. Pevná část je stanovena v korunách na jednu cigaretu, procentní část je procentem z prodejní ceny cigaret (stejně jako DPH). Zároveň je u cigaret stanovena minimální sazba daně v Kč/ks, která se uplatňuje v případě, že skutečná sazba dosahuje nižší hodnoty.

Do konce roku 2015 byla pevná sazba spotřební daně z cigaret ve výši 1,29 Kč/ks a procentní část 27 %. Minimální sazba byla 2,37 Kč/ks. Od 1. ledna 2016 vzrostla pevná sazba na 1,39 Kč/ks, zatímco procentní sazba zůstala nezměněna, tedy 27 %. Minimální sazba vzrostla na 2,52 Kč/ks. Základní sazba daně z přidané hodnoty se v daném období nezměnila, v obou případech je její výše 21 % z prodejní ceny.

Za sledované druhy cigaret byly zvoleny krabičky, které obsahují 20 ks cigaret, jejichž délka je v rozmezí 70 – 90 mm. Daňová incidence je sledována u pěti vybraných značek cigaret. Každá ze značek vyrábí několik druhů cigaret, z nichž jsou vybrány ty, které splňují stanovená kritéria. Sledovanými značkami jsou: BENSON & HEDGES, CAMEL, L&M, MARLBORO a West.

V následujících tabulkách jsou pro přehlednost uvedeny průměrné hodnoty za sledované značky; přehled jednotlivých dílčích výsledků pro konkrétní druhy cigaret je obsažen v příloze B. Za prodávající se v tomto případě považují výrobci cigaret.

Tab. 21 Průměrné daňové zatížení vybraných značek cigaret

Značka	Průměrná cena v Kč		ND celkem v Kč		Cena bez ND v Kč		Zatížení ND v %	
	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016
B&H	81,67	85,00	62,25	65,89	19,41	19,11	76,39	77,72
Camel	85,14	88,57	63,69	67,27	21,46	21,30	74,94	76,11
L&M	82,00	86,60	62,31	66,22	19,69	20,38	76,04	76,49
Marlboro	90,00	94,11	65,75	69,55	24,25	24,56	73,24	74,02
West	80,13	82,88	61,71	65,22	18,41	17,65	77,12	78,84
Průměr	83,79	87,43	63,14	66,83	20,64	20,60	75,54	76,64

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Všechny sledované značky cigaret zvýšily ceny svých výrobků v rozmezí 2 – 5 Kč na krabičku. Výjimkou jsou pouze cigarety L&M SILVER LABEL KS RCB 20 a MARLBORO FLAVOR MIX (FWD) KS BOX 20, u kterých se zvedla prodejní cena pouze o 1 Kč. V obou případech se jedná o nejdražší druh cigaret z celé sledované skupiny. Kompenzací pro značku L&M je však zvýšení cen u ostatních druhů cigaret, kdy u všech ostatních sledovaných druhů vzrostla cena o 5 Kč na krabičku. U této značky tak pozorujeme největší nárůst cen, v průměru o 4,60 Kč na krabičku ze všech sledovaných druhů cigaret. Naopak nejmenší růst cen je zaznamenán u cigaret značky West, kdy většina sledovaných druhů zdražila pouze o 2 Kč na krabičku; pouze ve třech případech je zdražení o 4 Kč na krabičku. V průměru je to

pak 2,75 Kč na krabičku u sledovaných druhů. Obdobně je na tom značka Camel; zdražení u vybraných druhů se pohybuje v rozmezí 2 – 4 Kč na krabičku, v průměru je to pak 3,43 Kč na krabičku. Různorodý růst cen lze pozorovat u značky BENSON & HEDGES, kdy je průměrný růst ceny 3,33 Kč na krabičku a MARLBORO s průměrným růstem 4,11 Kč na krabičku. V celkovém průměru vzrostly prodejní ceny sledovaných značek o 3,64 Kč na krabičku.

Nepřímé daně tvoří z konečné ceny výrobku významnou část, a sice přes 70 %. Zatímco před změnou sazby spotřební daně z cigaret bylo průměrné daňové zatížení sledovaných značek 76 %, po změně sazby je to již 77 %. Průměrné daňové zatížení po změně sazby tak vzrostlo cca o 1,5 %.

Tab. 22 Průměrné dopady změny sazby spotřební daně z cigaret u vybraných značek v %

Značka	Neočištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
B&H	89,22	10,78	79,88	20,12
Camel	94,13	5,87	89,86	10,14
L&M	114,83	-14,83	94,09	5,91
Marlboro	104,49	-4,49	91,23	8,77
West	77,09	22,91	74,84	25,16
Průměr	95,95	4,05	85,98	14,02

Zdroj: Vlastní zpracování.

U žádného ze sledovaných druhů cigaret nedošlo po zvýšení sazby spotřební daně z cigaret k poklesu prodejní ceny. Z tohoto důvodu nebylo nutné provádět částečné očištění výsledků a z celkového přehledu je tento krok zcela vpuštěn.

V případě značky BENSON & HEDGES bylo daňové břemeno přeneseno z větší části na kupující a to z 89 %, po očištění výsledků je poměr dopadu na kupující vs. prodávající 80:20. Z dílčích výsledků (viz příloha B) vidíme, že u tří druhů cigaret bylo daňové břemeno přeneseno na prodávající ve více než 100% výši, tzn. že prodávající zvýšili cenu o více, než bylo zvýšení daňového břemene. V dalších třech případech byl dopad daňového břemene rovnoměrnější, a sice na kupující bylo přeneseno 60 % a na prodávajícího připadlo zbylých 40 %. U všech šesti sledovaných druhů cigaret značky BENSON & HEDGES jsou výsledky poměrně různorodé, není tedy zcela možné určit, zda by byla míra daňového přesunu směrem ke kupujícím jakkoli závislá na ceně výrobku.

U sledovaných druhů cigaret značky CAMEL bylo daňové břemeno přesunuto nadproporcionálně u pěti ze sedmi sledovaných druhů. To znamená že výrobce cigaret značky CAMEL využil obecného povědomí o zvyšování spotřební daně z cigaret a zvýšil ceny většiny svých výrobků o více, než bylo zvýšení daňového břemene. Ve dvou ze sledovaných případů nese daňové břemeno částečně i prodávající, přičemž nejrovnoměrnější rozdělení na kupující a prodávající v poměru 60:40 lze vidět u nejlevnějšího druhu cigaret této značky. Celkově v případě sledovaných druhů cigaret přenáší výrobce značky CAMEL na prodávající daňové břemeno ve výši 94 %, po očištění výsledků je to pak z 90%.

Výrobce cigaret značky L&M přesunul daňové břemeno v celé výši na kupující téměř u všech sledovaných druhů cigaret. Pouze v případě cigaret L&M SILVER LABEL KS RCB 20 nesl daňové břemeno i prodávající a to dokonce z větší části, a sice z 59 %. Prodejní cena tohoto výrobku se zvedla pouze o 1 Kč. Ve všech ostatních případech šlo o zvýšení prodejní ceny o 5 Kč a daňové břemeno bylo přeneseno nadproporcionálně; výrobce tak zvedl prodejní ceny o více, než bylo zvýšení daňové zátěže. V celkovém průměru přenesl výrobce značky L&M daňové břemeno na kupující ze 115 %, po očištění výsledků z 94 %. U cigaret značky L&M došlo k největšímu přesunu daňové zátěže na kupující ze všech sledovaných značek cigaret, což koresponduje se skutečností, že u této značky byl zaznamenán nejvýraznější nárůst prodejních cen.

Obdobné výsledky jsou vykázány u cigaret značky MARLBORO. U šesti z devíti sledovaných druhů cigaret této značky je zaznamenán nadproporcionální růst ceny ve vztahu k daňové zátěži. Ve třech případech je daňové břemeno částečně rozděleno mezi prodávající a kupující. Ve dvou případech nese daňové břemeno kupující z 90 % a v jednom případě nese daňové břemeno z větší části prodávající, a sice z 59 %. Konkrétně se jedná o cigarety MARLBORO FLAVOR MIX (FWD) KS BOX 20, u kterých se prodejní cena zvedla pouze o 1 Kč. V celkovém průměru v případě sledovaných druhů cigaret přesunul výrobce značky MARLBORO daňové břemeno na kupující ve výši 104 %. Po očištění výsledků je tato výše 91 %. Značka MARLBORO se tak řadí na druhé místo s nejvýraznějším daňovým přesunem směrem na kupující.

Nejméně ze všech sledovaných značek využila obecného povědomí o zvýšení sazby spotřební daně z cigaret značka West, kdy je nadproporcionální zvýšení ceny zaznamenáno pouze u tří druhů cigaret z celkového počtu osmi sledovaných druhů. V dalších pěti případech lze pozorovat poměrně rovnoměrné rozdělení daňového břemene na prodávající a kupující, kdy na kupující je přeneseno 60 % daňového zatížení a na prodávající připadá zbylých 40 %. V celkovém průměru přesunul výrobce značky cigaret West u sledovaných druhů cigaret daňové břemeno na kupující ze 77 %. Po očištění je to přesun ve výši 75 % na kupující.

U všech sledovaných značek můžeme vidět, že daňové břemeno bylo ve všech případech přesunuto z větší části na kupující. Průměrný daňový přesun na kupující ze všech sledovaných případů je ve výši 96 %, zbylé 4 % nese prodávající. Po očištění výsledků je poměr přesunu daňového břemene na kupující vs. prodávající v poměru 86:14. Nejvíce bylo daňové břemeno přesunuto na kupující u cigaret značky L&M a MARLBORO, nejméně pak u cigaret značky West.

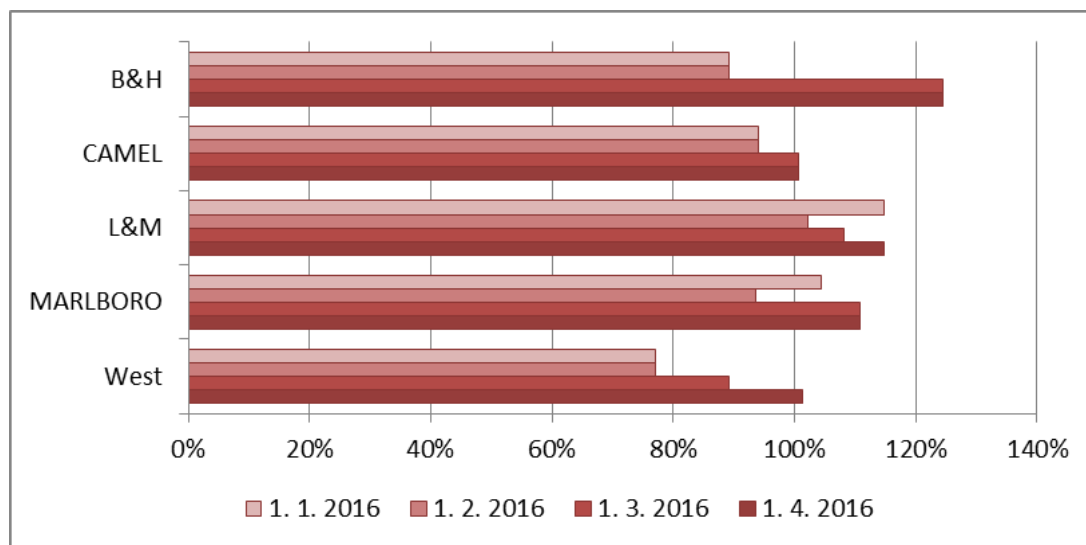
Vzhledem k různorodosti výsledků všech sledovaných druhů cigaret od vybraných značek, nebyla upozorována jakákoli závislost mezi cenou výrobku a daňovým přesunem. Obecně však lze říci, že pokud se prodejní cena na krabičku zvýšila o 4 – 5 Kč, došlo k nadproporcionálnímu růstu ceny vzhledem k daňové zátěži, tzn. že výrobci nejen že zvedli prodejní ceny o výši daňového břemene, ale zároveň zdražili výrobky jako takové. Pokud vzrostla cena o 2 – 3 Kč na krabičku došlo k rozdělení daňového břemene mezi kupující a prodávající s tím, že větší část daňového břemene nesli kupující. Naopak pokud se cena zvýšila pouze o 1 Kč, nesl

daňové břemeno z větší části prodávající. Tento případ byl však zaznamenán pouze ve dvou případech, a sice u cigaret L&M SILVER LABEL KS RCB 20 a MARLBORO FLAVOR MIX (FWD) KS BOX 20. V obou případech se jednalo o nejdražší cigarety z celé skupiny dané značky, dá se tak usuzovat, že pokud by cena vzrostla o více než o 1 Kč, mohly by se stát v rámci substituce spotřebitelů levnějšími alternativami, neprodejně. Z toho důvodu byli nejspíše výrobci nuceni vzít na sebe větší část daňového břemene, přičemž v obou případech výrobci nesli 59 % daňové zátěže, zatímco na kupující připadlo zbylých 41 %.

6.3.1 Časový faktor

V rámci této podkapitoly je analyzován faktor času. To znamená, že je posuzováno, zda se zvyšujícím se odstupem od změny sazby spotřební daně z cigaret dochází k růstu daňového dopadu na kupující. Daňové dopady jsou analyzovány následující čtyři měsíce po změně sazby spotřební daně z cigaret, přičemž výchozím měsícem je poslední měsíc před změnou sazby spotřební daně.

Sledovaným obdobím je v tomto případě leden – duben 2016. Daňová incidence je vypočítána za každý sledovaný měsíc vztažený k poslednímu měsíci před změnou sazby daně, tzn. prosinci 2015. Z dílčích výsledků za každý sledovaný druh cigaret od dané značky jsou vypočítány průměrné hodnoty za každou stanovenou značku cigaret. Dílčí výsledky jsou předmětem přílohy C, průměrné neočištěné hodnoty daňových dopadů v procentech za jednotlivé značky jsou znázorněny v grafu na obr. č. 12.



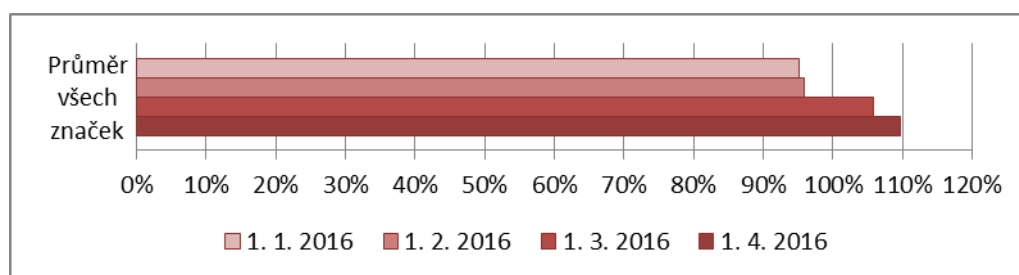
Obr. 12 Časový faktor daňových dopadů na kupující u sledovaných značek cigaret
Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

V případě značek BENSON & HEDGES, CAMEL a West je zřejmé, že v prvních dvou měsících po změně sazby spotřební daně z cigaret nesou kupující menší daňové zatížení, než v následujících dvou měsících. To znamená, že se vzrůstajícím

časovým odstupem od změny sazby daně narůstá daňové břemeno přenášené na kupující.

V případě značky MARLBORO lze spatřit menší odchylku v druhém měsíci po změně sazby, kdy daňový dopad na kupující nejdříve poklesl oproti prvnímu měsíci a následně pak opět vzrostl ve třetím a čtvrtém měsíci po změně sazby daně. Odchylka v průměrných hodnotách vznikla pouze na základě poklesu ceny u jednoho druhu cigaret této značky. Konkrétně se jedná o MARLBORO (RED FWD) RS BOX 20, kdy prodejní cena v únoru 2016 klesla o 5 Kč. Následně však opět vzrostla na původní úroveň. Pokud abstrahujeme od tohoto druhu cigaret, můžeme vidět, že značka MARLBORO si ve většině případů držela stálou cenu platnou po změně sazby spotřební daně, tzn. že dopad daňového břemene byl po změně sazby daně konstatní. Výjimkou byly cigarety MARLBORO (RED FWD) KS BOX 20 a MARLBORO GOLD (2.0 ORIGINAL) KS BOX 20, u kterých došlo k ještě dalšímu zvýšení ceny v následujících měsících po změně sazby daně, tzn. že zároveň s tím vzrostl i daňový dopad na kupující. Tato skutečnost se samozřejmě promítla do průměrných výsledků, proto můžeme v grafu na obr. č. 12 pozorovat mírný nárůst daňového zatížení kupujících v březnu a dubnu 2016.

Obdobný průběh měl vývoj cen cigaret značky L&M. U osmi ze sledovaných deseti druhů cigaret této značky lze vidět, že si po celé sledované období držely stejnou výši prodejní ceny, která vstoupila v platnost po změně sazby spotřební daně z cigaret v lednu 2016. V návaznosti na to je zřejmé, že i daňový dopad na kupující musel být po celé sledované období u těchto osmi druhů cigaret konstatní. U cigaret L&M LOFT (TRUE BLUE) KS BOX 20 SLI však došlo v únoru 2016 k poklesu ceny na úroveň platnou před změnou sazby daně. Zde se tak projevuje stoprocentní přesun daňového břemene na prodávající, tzn. na kupující v tomto měsíci připadl daňový přesun v nulové výši. V měsíci březnu cena opět stoupla na úroveň odpovídající ceně platné v lednu, tedy po změně sazby daně a daňový přesun se tak vrátil do výše odpovídající daňovému přesunu na kupující v lednu 2016. Podobnou situaci lze pozorovat i u cigaret L&M LOFT 2 IN 1 KS BOX 20 SLI, kdy k poklesu ceny došlo v březnu 2016, přesto však cena zůstala o 2 Kč vyšší, než byla cena před změnou sazby daně v prosinci 2015, tzn. na kupující stále připadala větší část daňového břemene, avšak menší, než tomu bylo v předcházejících měsících. V dubnu 2016 cena opět vzrostla na původní úroveň ceny platné po změně sazby daně v lednu 2016. I v tomto případě tak měly tyto odchylky vliv na celkové průměrné výsledky, proto můžeme v grafu pozorovat pokles daňového zatížení kupujících v únoru a březnu 2016. Pokud bychom od těchto odchylek abstrahovali, byl by daňový přesun na kupující u cigaret značky L&M za celé sledované období konstatní.



Obr. 13 Časový faktor daňových dopadů na kupující za všechny sledované značky cigaret
Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Z průměru všech sledovaných značek cigaret v daném období byly odstraněny dva druhy cigaret, konkrétně L&M LOFT (TRUE BLUE) KS BOX 20 SLI a MARLBORO (RED FWD) RS BOX 20. U obou těchto druhů byl v únoru 2016 zaznamenán pokles prodejní ceny, oproti předchozímu měsíci, na úroveň ceny platné před změnou sazby spotřební daně z cigaret. V obou těchto případech tak z principu výpočtu daňové incidence vychází daňové břemeno na kupujícího v nulové výši. Jedná se o extrémní hodnoty, které zkreslují celkové výsledky, proto bylo od těchto hodnot dále abstrahováno. Ze zbylých výsledků je vypočten průměrný dopad daňového břemene na kupující ve sledovaném období leden – duben 2016. Výsledky jsou znázorněny v grafu na obr. č. 13. Můžeme pozorovat, že v prvních dvou měsících po změně sazby spotřební daně z cigaret dopadá daňové břemeno na kupující v menší míře, než v následujících dvou měsících. Lze tak usoudit, že se zvyšujícím se daňovým odstupem narůstá dopad daňového břemene na kupující.

Výsledné prodejní ceny cigaret ovlivňují i jiné faktory než výše daňové zátěže, v tomto textu však nejsou zohledněny z důvodu předpokladu, který uvádějí Jackson a Brown (2003), a sice že jakákoliv změna ceny vychází ze změny daní.

7 Diskuse

V rámci této kapitoly jsou výsledky diplomové práce dány do kontextu daňové teorie a porovnány s výsledky z odborné literatury.

Přestože na konečné ceny určené spotřebitelům má vliv velké množství faktorů, je v celé diplomové práci předpokládáno, že jakákoli změna ceny vychází ze změny daní.

V předchozím částech této diplomové práce jsou kvantifikovány přesuny a dopady zvýšení daňového břemene způsobené změnou sazby spotřební daně z vybraných spotřebních daní. Konkrétně je práce zaměřena na spotřební daň z minerálních olejů, spotřební daň z lihu a spotřební daň z cigaret, která je součástí spotřební daně z tabákových výrobků. Od spotřební daně z piva a spotřební daně z vína a meziproductů je v této práci abstrahováno. Daňové přesuny jsou zjišťovány vždy na základě poslední změny sazby daně spotřební daně, a sice porovnáváním cen vybraných výrobků, kterých se tyto změny spotřebních daní dotýkají. V rámci předchozím kapitol bylo pro stanovení daňových dopadů předpokládáno, že změna ceny je způsobena změnou sazby spotřební daně. Na vývoj cen sledovaných komodit však mají vliv i jiné faktory, které nebyly v práci zohledněny.

U sledování daňových dopadů spotřební daně z minerálních olejů byly sledovanými komoditami vybrané automobilové benziny a motorová nafta. Dopad daňového břemene byl stanoven na základě sekundárních dat z Českého statistického úřadu.

Stanovením daňových dopadů spotřební daně z minerálních olejů se zabýval již David (2007) ve své publikaci, kde sledoval přesuny daňového břemene při změně daňové sazby na přelomu roku 2003 a 2004. Na rozdíl od této práce sledoval dopad daňového břemene pouze u benzínu Natural 95, zatímco v této práci byly do sledování zahrnuty i další vybrané druhy benzinů. Zároveň se (stejně jako v této práci) zabýval i daňovými dopady u komodity motorová nafta. David (2007) ve své práci používá pro výpočty daňové incidence prodejní ceny benzínu Natural 95 a motorové nafty pozorované u vybraných 15 prodejců pohonných hmot. Pozorované ceny srovnává s průměrnými měsíčními cenami těchto komodit vykazovanými Českým statistickým úřadem a konstatuje, že pozorované ceny v rámci jeho vlastního měření mají velmi podobný průběh s průměrnými cenami měřenými Českým statistickým úřadem. Měření prováděné v této práci na základě průměrných měsíčních cen vykazovaných Českým statistickým úřadem by tak, na základě uvedeného, mělo být relevantní.

V případě benzínu Natural 95 byl ve sledovaném období zjištěn nadproporcionální růst cen po změně sazby spotřební daně. Průměrný daňový přesun na kupující byl u této komodity ve výši 153 %. Prodejci pohonných hmot využili obecného povědomí o zvyšování cen a zvýšili ceny benzínu Natural 95 o více, než bylo zvýšení daňového břemene způsobené zvýšením sazby spotřební daně. Stejně závěry lze vyvodit i u ostatních sledovaných druhů benzinů v této práci. Průměrný daňový přesun na kupující za všechny sledované automobilové

benziny byl ve výši 151 %. Výsledky korespondují s výsledky Davida (2007). Ten ve své práci upozorňuje na různorodost výsledků u jednotlivých prodejců Natural 95. Dodává však, že prodejci pohonných hmot velmi často kalkulovali s existencí obecného povědomí o zvyšování sazeb spotřebních daní, a využívali této skutečnosti tak, že ceny zvyšovali o více, než o zvýšení daňového břemene způsobeného zvýšením sazby spotřební daně z minerálních olejů.

U sledovaných benzinů v této práci nebyl ani v jednom případě zaznamenán tzv. „oznamovací efekt daně“. To znamená, že nedošlo k růstu průměrných měsíčních cen již v období před změnou sazby spotřební daně z benzínu. Naopak v posledním měsíci před změnou sazby daně (prosinec 2009) byl u všech sledovaných benzinů zaznamenán dokonce pokles průměrné měsíční ceny. Výjimkou byl pouze benzin Super Plus 98, kdy průměrná cena za prosinec 2009 zůstala ve stejné výši jako průměrná cena v listopadu 2009. Na tento vývoj cen mohl mít vliv pokles ceny ropy Brent v USD/barel v prosinci 2009 a také konkurenční boj v odvětví. Vliv konkurenčního boje však není možné v rámci této práce posoudit a ani to není jejím cílem. Ani David (2007) nezaznamenal ve své práci u žádného ze sledovaných prodejců pohonných hmot v rámci sledování cen benzínu Natural 95 „oznamovací efekt daně“. Skutečnost připisuje konkurenčnímu boji v odvětví.

V případě motorové nafty David (2007) uvádí, že výsledky daňového dopadu u zvýšení spotřební daně z motorové nafty jsou velmi podobné jako u zvýšení spotřební daně z benzínu. Obdobně je tomu v této práci, kdy z výsledků vyplývá, že průměrný dopad daňového břemene na kupující ve sledovaném období byl 156 %. Opět tedy můžeme pozorovat nadproporcionální růst cen v souvislosti se zvýšením daňového zatížení motorové nafty. Na základě výsledků ve své práci David (2007) konstatuje, že prodejci pohonných hmot příliš nerozlišují obchodní strategie podle druhu pohonných hmot. Uvádí však, že průměrný přesun zvýšení daňového břemene byl nepatrně nižší v případě motorové nafty oproti benzínu Natural 95. Na základě toho usuzuje o vědomí prodejců pohonných hmot o vyšší míře informovanosti kupujících motorovou naftu o cenách, oproti kupujícím benzin Natural 95. V této práci se však tato jeho domněnka nepotvrdila, neboť ve výsledcích lze pozorovat vyšší přesun daňového břemene u motorové nafty jak oproti benzínu Natural 95, tak oproti ostatním sledovaným benzinům (tedy i jejich celkovému průměru).

Ve všech případech sledovaných benzinů i motorové nafty v této práci byl přesun daňového břemene více než stoprocentní. To znamená, že prodejci pohonných hmot v případě zvýšení spotřební daně z minerálních olejů významně zvýšili ceny nabízených komodit. Výsledky korespondují s výsledky Davida (2007), který tím podkládá tvrzení o neelasticitě poptávky po pohonných hmotách. Kupující podle autora nemají možnost na zvyšování cen pohonných hmot reagovat substitucí a jsou nuceni zvyšování cen akceptovat.

Co se týče fiskální funkce spotřební daně z minerálních olejů, můžeme na základě zvýšení inkasa této spotřební daně, pozorovat její naplnění v roce 2010, tedy bezprostředně v roce po zvýšení sazby daně (viz tab. č. 6). V dalších letech je

však možné pozorovat pokles inkasa, který Celní správa ČR zdůvodňuje vysokými cenami pohonných hmot, což dává do souvislosti právě se zvýšenou sazbou spotřební daně z minerálních olejů. David (2007) označuje spotřebu pohonných hmot obecně sice jako škodlivou, ale zároveň dodává, že je nevhodné omezovat tuto spotřebu prostřednictvím zvyšování sazeb spotřebních daní. Zvyšování cen pohonných hmot se podle něj promítá do cen ostatního zboží a služeb, a v konečném důsledku vede k inflaci⁵¹. Je tedy na pováženu, zda by další zvyšování spotřební daně z minerálních olejů nemělo v rámci fiskální funkce spíše kontraproduktivní charakter.

Poptávka po lihovinách bývá obecně považována za velmi neelastickou, což by mělo znamenat proporcionální, popř. nadproporcionální přesun zvýšeného daňového břemene. V diplomové práci byly v rámci daňových přesunů ze zvýšení spotřební daně z lihu v lednu 2010 sledovány dvě komodity – Tuzemský tmavý (tuzemák) a Vodka jemná. Měření bylo provedeno na základě průměrných měsíčních spotřebitelských cen, které vykazuje Český statistický úřad, ve sledovaném období říjen 2009 – březen 2010. Vzhledem k tomu, že Český statistický úřad neuvádí informaci o objemu čistého ethanolu u sledovaných výrobků, byly v práci u obou sledovaných komodit uvažovány dvě situace. Nejprve bylo měření provedeno za předpokladu, že sledované výrobky si po celou dobu držely stejnou míru lihovosti. Druhé měření bralo v potaz předpoklad, že se lihovost výrobku v určitém období snížila, což je v souladu s výrokem Celní správy České republiky. Ta ve své výroční zprávě za rok 2010 uvádí, že po zvýšení sazby spotřební daně z lihu v roce 2010 začali výrobci snižovat objem ethanolu ve svých výrobcích. Okamžik snížení lihovosti výrobku byl stanoven tak, aby logicky korespondoval s vývojem průměrných cen (tzn. pokud se cena výrobku snížila neúměrně vzhledem ke svému trendu, bylo uvažováno o snížení lihovosti výrobku). Výsledky z obou těchto měření byly porovnány a jako relevantnější se zdají být ty, u nichž je předpokládáno snížení lihovosti výrobku v průběhu sledovaného období. Proto je v dalším textu uvažováno pouze o těchto výsledcích.

Stejně jako se David (2007) zabýval přesunem daňových dopadů spotřební daně z minerálních olejů, zabýval se daňovou incidencí u spotřební daně z lihu. Ve své publikaci identifikoval dopady daňového břemene u tří vybraných obchodních řetězců při změně spotřební daně z lihu v lednu 2004. David (2007) však v této práci upozorňuje na různorodost výsledků. Nesourodost výsledků přisuzuje faktorům, které mají vliv na tvorbu ceny v obchodních řetězcích. Za nejvýznamnější z těchto faktorů označuje především možnost významné manipulace s cenami jednotlivých druhů zboží, kterými obchodní řetězce disponují. Z tohoto důvodu David (2007) nevyvozuje ze svých zjištěných výsledků v podstatě žádný obecný závěr. Pouze uvádí, že přesun daňové zátěže na kupující byl jen částečný. Jeho závěr o částečném přesunu daňového břemene na kupující je v souladu s výsledky této práce v případě komodity Tuzemský tmavý (tuzemák),

⁵¹ Inflace pak paradoxně zpět snižuje reálnou hodnotu sazby spotřební daně, resp. všech spotřebních daní (David, 2007).

nikoli však v případě Vodky jemné. U výrobku Tuzemský tmavý (tuzemák) nese kupující v tomto případě daňové břemeno skutečně jen částečně, a sice z 84 %. V případě Vodky jemné se jedná o zcela odlišnou hodnotu – daňové břemeno nese kupující ze 191 %. To znamená, že v tomto případě bylo daňové břemeno přeneseno na kupující nadproporcionálně a došlo ke zvýšení ceny výrobku jako takového (nejen o zvýšení ceny v důsledku zvýšení sazby daně). Zprůměrováním výsledků za obě sledované komodity v případě spotřební daně z lihu, se dostáváme na daňový dopad na kupující ve výši 137,5 %, což je stále nadproporcionální přesun daňového břemene. Na ceny sledovaných komodit mají samozřejmě vliv i jiné faktory, než jen úroveň daňového zatížení, jako je např. cena výrobců lihovin, za kterou prodávají své výrobky odběratelům (tzn. obchodním řetězcům apod.) či konkurenční boj v odvětví. V rámci této práce však není možné tyto další faktory identifikovat a není to ani jejím cílem, stejně jako v případě spotřební daně z minerálních olejů.

Analýze reakce obchodních řetězců na zvýšení spotřební daně u vybraných alkoholických nápojů při zvýšení sazby spotřební daně z lihu v lednu 2004 se věnoval i Vybíhal (2006). V případě dvou ze čtyř sledovaných obchodních řetězců zaznamenal využití tzv. „oznamovacího efektu daně“, kdy prodávající zvýšil cenu výrobků ještě před zvýšením sazby spotřební daně z lihu. Stejný efekt byl zpozorován také v této diplomové práci, kdy v případě komodity Vodka jemná vzrostla průměrná spotřebitelská cena výrobku již v prosinci 2009, tedy ještě před změnou sazby spotřební daně z lihu. Vybíhal (2006) dále uvádí, že v rámci jeho pozorování se nesplnilo očekávání státu ve smyslu odrazení kupujících od spotřeby alkoholu. Pokud se však podíváme na vývoj spotřeby „tvrdého alkoholu“ a lihovin obecně v České republice od roku 2009, vidíme klesající trend (viz tab. č. 7). To znamená, že po dalším zvýšení sazby daně z alkoholu v lednu 2010 dochází k odrazení kupujících od spotřeby alkoholu, což je opačný závěr, než ke kterému došel Vybíhal. Je však odhlédnuto od vlivů, které mají na spotřebu lihovin také vliv, a sice přechod k „lehčím“ alkoholickým nápojům, jako je např. víno nebo pivo, či substituce spotřeby lihovinami získanými nelegální cestou. Dá se tedy konstatovat, že v případě spotřební daně z lihu, daň částečně naplnila svoji edukativní funkci. Další zvyšování spotřební daně z lihu tak, aby začala plnit i edukativní funkci navrhoval již David (2007) při zkoumání daňové incidence u předešlého zvýšení sazby této daně v roce 2004.

V případě spotřební daně z cigaret, bylo u všech pěti sledovaných značek cigaret zjištěno přenesení daňového břemene z větší části na kupující, ve dvou případech dokonce nadproporcionálně. V průměru bylo daňové břemeno přeneseno ve výši 96 %, což je téměř v celé své výši a výsledek je tak v souladu s hypotézou o neelasticitě poptávky po cigaretách. Přesunem daňových dopadů u spotřební daně z cigaret se zabýval také David (2007) ve své publikaci. Autor uvádí, že vzhledem k metodice stanovování spotřebitelských cen cigaret⁵², existuje

⁵² Spotřebitelské ceny cigaret jsou stanovovány vždy dopředu a výrobci nakupují kolky označené příslušnou cenou. To znamená, že ceny cigaret jsou u všech prodejců stejné.

na trhu s cigaretami konkurence pouze mezi jednotlivými výrobci cigaret. Proto se dá očekávat poměrně vysoký přesun zvýšení daňového břemene na kupující. Zároveň uvádí, že poptávka po cigaretách je považována za velmi neelastickou. Tyto předpoklady ve své práci potvrzuje a dokládá je výsledky ze svého měření, kde sledoval daňovou incidenci u šesti vybraných značek cigaret při změně sazby spotřební daně v roce 2004. Uvádí, že u značek, které ve své práci sledoval, bylo přesunuto zvýšení daňové zátěže téměř v celé své výši na kupující. Jeho závěry jsou tak v souladu s výsledky této práce.

David (2007) dále ve své práci uvádí, že u levnějších značek cigaret zaznamenal nižší přesun daňového břemene, než u značek dražších. Zdůvodňuje to tím, že ve velmi vysoké ceně není ani poměrně značný přesun zvýšeného daňového břemene tak patrný, jako u ceny nízké. Jako další důvod předpokládá ochotu kupujících dražších cigaret kupovat stejnou značku i za vyšší cenu, vzhledem k jejich zřejmě vyššímu příjmu, oproti kupujícím levné značky. V rámci této práce však žádná závislost mezi cenou cigaret a mírou přesunu daňového břemene nebyla zpozorována. Toto tvrzení tak není možné podpořit.

V práci byl navíc u spotřební daně z cigaret analyzován faktor času. Bylo zjištěno, že v prvních dvou sledovaných měsících po změně sazby spotřební daně z cigaret došlo k nižšímu přesunu daňového břemene na kupující, než v následujících dvou měsících, kdy úroveň tohoto přesunu postupně narůstala. To znamená, že s délkou časového období rostl daňový dopad na kupující. Přesun daňového břemene z hlediska délky časového období hodnotil ve své další publikaci i David (2010), kdy došel k závěru, že s roustoucím časovým obdobím od změny sazby daně z cigaret je větší část daňového zatížení přenášena na kupující. Ke stejnému závěru došla ve své práci i Dobrovolná (2015), byť k výpočtům použila o něco odlišnou metodiku od Davida (2010).

Zda byla naplněna fiskální a edukativní funkce daně bude zřejmé až po uplynutí roku 2016 z hodnot spotřeby cigaret, které za uplynulý rok vykazuje na svých webových stránkách Český statistický úřad, a inkasa daně z cigaret, které každoročně ve svých výročních zprávách uvádí Celní správa České republiky.

Svátková (2007) ve své publikaci uvádí, že u daní ze spotřeby se předpokládá, že daň buď celou nesou spotřebitelé, a nebo že se daň rozdělí mezi spotřebitele a výrobce. Výsledky práce jsou s tímto tvrzením v souladu, neboť je patrné, že v případě sledovaných lihovin a sledovaných značek cigaret došlo k rozložení daňového břemene mezi kupující a prodávající. V případě vybraných komodit zatížených spotřební daní z minerálních olejů pak lze pozorovat, že daň v celé výši nesou spotřebitelé.

8 Závěr

Spotřební daně v České republice jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2004. Spotřební daně, stejně jako ostatní nepřímé daně, jsou z plátce daně přenášeny směrem na poplatníka prostřednictvím změny ceny. Z tohoto důvodu je nutné identifikovat dopady změn sazeb daní, neboť daňové přesuny mění původní záměry daňové politiky.

V rámci harmonizace spotřebních daní v zemích Evropské unie dochází v České republice, mimo jiné, i ke změnám sazeb těchto daní. Tato práce identifikuje daňovou incidenci u vybraných spotřebních daní k okamžiku, kdy došlo k jejich poslední změně daňových sazeb. Konkrétně je práce zaměřena na spotřební daň z minerálních olejů, spotřební daň z lihu a spotřební daň z cigaret, která je součástí spotřební daně z tabákových výrobků. Spotřební daň z piva a spotřební daň z vína a meziproductů nejsou předmětem této práce.

K poslední změně sazby daně z minerálních olejů došlo k 1. 1. 2010. Dopady a přesuny daňového břemene jsou zde zkoumány u vybraných druhů benzinů a motorové nafty. Daňové přesuny jsou identifikovány na základě průměrných měsíčních cen sledovaných komodit, které vykazuje Český statistický úřad. Sledovaným obdobím je vždy časový úsek tří měsíců před změnou sazby daně a tři měsíců po změně sazby daně. U sledovaných automobilových benzinů byl po změně sazby daně zjištěn přesun daňového břemene na kupující ve výši 151 %. To znamená, že prodejci přenesli na kupující daňové břemeno v celé výši a zároveň využili obecného povědomí o zvyšování cen a zvedli prodejní ceny výrobků jako takové.

Obdobné výsledky jsou zaznamenány také u motorové nafty, kdy je po změně sazby spotřební daně zjištěn přesun daňového břemene na kupující ve výši 156 %. I v tomto případě nesli daňové břemeno v celé výši kupující a zároveň se zvedla prodejní cena výrobku jako taková. Za příčinu zvýšení cen však byl obecně považován růst sazeb spotřební daně z minerálních olejů, nikoli snaha prodejců pohonných hmot zvýšit své tržby. Je však důležité upozornit na to, že ceny pohonných hmot v České republice se z velké části odvíjejí od ceny ropy Brent a kurzu koruny k dolaru (neboť cena ropy Brent se udává v USD/barel). Po přepočtu ceny ropy Brent na koruny za jeden litr můžeme ve sledovaném období vidět rostoucí trend této ceny. Z tohoto důvodu je zřejmé, že prodejcům pohonných hmot ve sledovaném období stále rostly vstupní náklady na prodej. Na zvýšení průměrných spotřebitelských cen sledovaných automobilových benzinů a motorové nafty tak nemělo vliv pouze zvýšení sazby spotřební daně z minerálních olejů, ale také růst vstupních nákladů prodejců pohonných hmot.

Stejně jako v případě spotřební daně z minerálních olejů, došlo k poslední změně sazby spotřební daně z lihu k 1. 1. 2010. Dopady daňového břemene jsou sledovány u dvou vybraných komodit, jejichž průměrné měsíční ceny zachycuje Český statistický úřad. Sledovanými komoditami jsou Tuzemský tmavý (tuzemák) a Vodka jemná. Z důvodu neúplnosti informací o procentu ethanolu, který

sledované výrobky obsahují, byly v souladu s výroky Celní správy České republiky uvažovány dvě situace. V prvním případě je daňová incidence měřena za předpokladu, že sledované výrobky obsahují po celé sledované období 40 % objemových ethanolu. V druhém případě je uvažováno o situaci, kdy během sledovaného období došlo ke snížení lihovosti výrobku na 37,5 % objemových alkoholu. Okamžik snížení lihovosti sledovaných výrobků je stanoven tak, aby korespondoval s vývojem průměrných měsíčních cen a byl tak v souladu s úvahou, že daňové zatížení výrobků nepřímými daněmi je po celou sledovanou dobu na zhruba stejné úrovni. Vzhledem k větší konzistentnosti výsledků v druhém uvažovaném případě u obou sledovaných komodit je uvažováno o platnosti výsledků z druhého měření (tedy měření, kdy je předpokládáno, že lihovost sledovaných výrobků během daného období klesla).

V případě Tuzemského tmavého byl zjištěn rozklad daňového břemene mezi kupující a prodávající, přičemž na kupující připadá 84 % a na prodávající zbylých 16 %. Zvýšení průměrné ceny výrobku tak bylo proporcionální ve vztahu ke zvýšení daňové zátěže.

U výrobku Vodka jemná byl celkový výsledek očištěn od extrémních hodnot, které tento údaj zkreslovaly. Následně byl vyhodnocen rozklad daňového břemene mezi kupující a prodávající, kdy na kupující připadlo daňové břemeno ve výši 191 % a na prodávající – 91 %. Přesun daňového břemene byl v tomto případě nadproporcionální a prodejci zvýšili své ceny o více než bylo zvýšení daňového břemene. Zároveň byl v prosinci 2009 zaznamenán také oznamovací efekt daně, kdy průměrná cena výrobku vzrostla ještě dříve, než došlo ke zvýšení sazby daně z lihu. V lednu však cena opět klesla, nejspíše vlivem konkurence v odvětví; přesto však zůstala na vyšší úrovni, než byly průměrné ceny před změnou sazby daně. Právě oznamovací efekt (a následné snížení ceny) způsobilo zkreslení celkových výsledků, jelikož byl porušen trend rostoucí ceny po změně sazby daně. V obou případech sledovaných výrobků v rámci spotřební daně z lihu byl zaznamenán výrazný přesun daňového břemene na kupující, což je obecně v souladu s ekonomickou teorií.

K poslední změně sazby daně z cigaret došlo k 1. 1. 2016. Daňová incidence byla měřena na základě pevných měsíčních cen, které vydává Ministerstvo financí ČR v Cenovém věstníku. Sledovaným obdobím byl v tomto případě pouze jeden měsíc před změnou sazby daně a jeden měsíc po změně sazby daně. Daňová incidence byla sledována u pěti vybraných značek cigaret, z nichž každou reprezentovalo několik jejích druhů cigaret, které splňovaly daná kritéria. Za první kritérium bylo stanoveno, že se jedná o krabičky, které obsahují 20 ks cigaret. Druhým kritériem bylo, že se jedná o cigarety s filtrem v délce 70 – 90 mm délky. Sledovanými byly cigarety značky BENSON & HEDGES, CAMEL, L&M, MARLBORO a West.

U značky L&M a MARLBORO byl zaznamenán nadproporcionální přesun daňového břemene, což znamená, že se ceny sledovaných druhů cigaret zvedly o více, než bylo zvýšení daňové zátěže vyplývající ze zvýšení sazby spotřební daně z cigaret. U značek BENSON & HEDGES, CAMEL a West došlo k rozdělení daňového

břemene mezi kupující a prodávající, přičemž na kupující dopadlo daňové břemeno z větší části. Nejméně přenesla daňové břemeno na kupující značka West, a sice ze 77 %, nejvíce naopak značka L&M, celkem ze 115 %.

Průměrný přesun daňového břemene na kupující u spotřební daně z cigaret za všechny sledované značky je ve výši 96 %. Zbylá 4 % nesou prodejci cigaret. Daňová zátěž byla v tomto případě rozložena mezi kupující a prodávající, přesto však nesli daňové břemeno z výrazně větší části kupující.

Vzhledem k povaze dat, ze kterých bylo vycházeno při výpočtu incidence u spotřební daně z cigaret, bylo toto měření nejpřesnějším v rámci celé diplomové práce. Z toho důvodu byl v rámci spotřební daně z cigaret analyzován též faktor času. Sledovaným obdobím byly čtyři měsíce po změně sazby daně a bylo zjišťováno, zda se zvyšujícím se odstupem od změny sazby spotřební daně dochází k růstu přesunu daňového břemene na kupující. Výchozím bodem byly ceny platné v posledním měsíci před změnou sazby daně. Syntézou dílčích výsledků a vypuštěním extrémních hodnot lze dojít k závěru, že v prvních dvou měsících po změně sazby spotřební daně z cigaret dopadlo daňové břemeno na kupující v menší míře, než v následujících dvou měsících. To znamená, že se zvyšujícím se časovým odstupem narostl dopad daňového břemene na kupující.

Na začátku diplomové práce byly předloženy některé hypotézy. Hypotéza o tom, že zvýšení sazby spotřební daně vede ke zvýšení cen daného produktu je ve všech sledovaných případech potvrzena. Jediné snížení ceny po změně sazby daně bylo zpozorováno v rámci spotřební daně z lihu v případě Vodka jemné. U tohoto výrobku byl měsíc před změnou sazby daně zpozorován „oznamovací efekt“, který způsobil zvýšení ceny ještě před platností vyšší sazby daně. V lednu 2010 byl pak zaznamenán propad ceny oproti prosinci 2009 (kdy na tento propad měla vliv nejspíše konkurence v odvětví). Mohlo by se tedy zdát, že došlo k poklesu ceny po změně sazby daně. Přesto však cena i po svém poklesu v lednu 2010 zůstala na vyšší úrovni, než byla cena zaznamenaná v říjnu a listopadu 2009, tedy před změnou sazby daně. To znamená, že odhlédnutím od oznamovacího efektu, je vývoj cen Vodka jemné stále v souladu se stanovenou hypotézou, a sice že po zvýšení sazby spotřební daně došlo ke zvýšení ceny výrobku.

Hypotéza o tom, že daňové břemeno u vybraných spotřebních daní nesou z větší části kupující, úzce souvisí s další hypotézou, dle které je poptávka po komoditách zatížených vybranými spotřebními daněmi spíše neelastická. Obě tyto hypotézy lze na základě výsledků práce potvrdit. Z výsledků vyplývá, že v jednom případě spotřební daně z lihu (Tuzemský tmavý) a v případě spotřební daně z cigaret skutečně nesou daňové břemeno z větší části kupující (nad 80 %). V dalším případě spotřební daně z lihu (Vodka jemná) a spotřební daně z minerálních olejů nesou daňové břemeno kupující dokonce v plné výši. Na základě toho lze usuzovat o spíše neelastické poptávce sledovaných komodit zatížených spotřebními daněmi, vzhledem k tomu, že si prodávající mohou dovolit zvednout ceny tak, že přenesou daňové břemeno téměř v celé jeho výši (a v některých případech i nadproporcionálně) na kupující a přitom nemusí mít strach z poklesu poptávky po daných komoditách.

Poslední stanovenou hypotézou je, že po zvýšení sazeb vybraných spotřebních daní je naplněna fiskální a edukativní funkce daní. Co se týče spotřební daně z minerálních olejů, byla fiskální funkce naplněna ihned v prvním roce po zvýšení sazby daně. Naplnění edukativní funkce nelze v rámci spotřební daně z minerálních olejů posoudit, vzhledem k tomu, že nejsou známá data ohledně spotřeby sledovaných pohonných hmot. Vzhledem k tomu, že však dochází k poklesu inkasa ze spotřební daně z minerálních olejů v dalších letech, který je zdůvodňován právě odražením od spotřeby pohonných hmot na základě jejich vysokých cen (v souvislosti se zvýšenými sazbami ze spotřební daně z minerálních olejů), dalo by se usuzovat o částečném naplnění edukativní funkce. Vzhledem k tomu, že dle odborné literatury jsou fiskální a edukativní funkce ve vzájemném rozporu, jedná se poměrně logický stav.

V případě spotřební daně z lihu lze pozorovat že naplněna byla spíše funkce edukativní, vzhledem k tomu, že po zvýšení sazby spotřební daně v roce 2010, dochází k poklesu spotřeby lihu. S tím koresponduje pokles inkasa ze spotřební daně z lihu a nenaplnění funkce fiskální.

A konečně, v případě spotřební daně z cigaret, zatím není možné naplnění fiskální a edukativní funkce posoudit. Důvodem je velmi krátké období od uplynutí poslední změny sazby daně, což znamená, že prozatím nejsou k dispozici relevantní data, na základě kterých by se dalo o naplnění fiskální a edukativní funkce usuzovat.

9 Literatura

- BONĚK, VÁCLAV. *Daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.
- CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Výroční zprávy* [online]. 2016 [cit. 2016-04-07]. Dostupné z: <http://bit.ly/1TDZqFf>
- ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Kurzy devizového trhu – měsíční průměry* [online]. 2016 [cit. 2016-04-24]. Dostupné z: <http://bit.ly/1q3JXvh>
- DAVID, PETR. *Teoretické a praktické aspekty daňové incidence v České republice* [online]. Brno, 2006 [cit. 2016-04-07]. Dostupné z: <http://bit.ly/1SCDtBw>
- DAVID, PETR. *Teorie daňové incidence s praktickou aplikací*. Vyd. 1. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. ISBN 978-80-7204-522-8.
- DAVID, PETR. *Zdaňování a spotřeba cigaret*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. ISBN 978-80-7204-711-6.
- DOBROVOLNÁ, JIŤKA. *Incidence změn sazby spotřební daně z cigaret v ČR* [online]. Brno, 2015 [cit. 2016-04-07]. Dostupné z: <http://bit.ly/22ffa1C>
- HOLMAN, ROBERT. *Mikroekonomie: středně pokročilý kurz. 2., aktualiz. vyd.* V Praze: C.H. Beck, 2007. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-862-0.
- JACKSON, P. M. A C. V. BROWN. *Ekonomie veřejného sektoru. 1. vyd.* Praha: Eurolex Bohemia, 2003. ISBN 80-86432-09-2.
- JURČÍK, RADEK. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Vydání: první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7418-176-4.
- JUREČKA, VÁCLAV. *Mikroekonomie. 2., aktualiz. vyd.* Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4385-1.
- KOLÁŘ, PAVEL, LEOŠ VÍTEK A JAN PAVEL. *Zdanění a neutralita*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. ISBN 80-86861-56-2.

- KUBÁTOVÁ, KVĚTA. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- KUBÁTOVÁ, KVĚTA. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- KUBÁTOVÁ, KVĚTA A ONDŘEJ BAYER. *Vliv daňových a výdajových nástrojů na mikroekonomickou a makroekonomickou efektivnost*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-979-1.
- KUBÁTOVÁ, KVĚTA A LEOŠ VÍTEK. *Daňová politika: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: Codex, 1997. ISBN 80-85963-23-X.
- KUBÁTOVÁ, KVĚTA A KOL. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. ISBN 80-7169-020-1.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Cenový věstník* [online]. 2016 [cit. 2016-05-01]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/cenovy-vestnik>
- NETUŠILOVÁ, PAVLA A TOMÁŠ KŘIVKA. *Ekonomické a právní aspekty environmentálních daní: [odborná monografie]*. Plzeň: Nava, 2013. ISBN 978-80-7211-458-0.
- NERUDOVÁ, DANUŠE. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- PUDIL, PAVEL. *Zdanění a efektivnost*. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. ISBN 80-86861-07-4.
- Směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.
- Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.
- Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.

- STIGLITZ, JOSEPH E. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Grada, 1997. ISBN 80-7169-454-1.
- SVÁTKOVÁ, SLAVOMÍRA. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-443-7.
- SVÁTKOVÁ, SLAVOMÍRA. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. ISBN 978-80-7379-001-1.
- ŠIROKÝ, JAN. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.
- ŠIROKÝ, JAN. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- U. S. ENERGY INFORMATION ADMINISTRATION (EIA). *Europe Brent Spot Price FOB* [online]. 2016 [cit. 2016-04-24]. Dostupné z: <http://1.usa.gov/1NIUeJP>
- VYBÍHAL VÁCLAV. *K možnostem měření incidence spotřebních daní v ČR* [online]. Provozně ekonomická fakulta MZLU v Brně, 2006 [cit. 2016-05-10]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1168949476_sb_vybihal.pdf
- VYBÍHAL, VÁCLAV A DANUŠE NERUDOVÁ. *Mezinárodní zdanění*. 1. vyd. V Brně: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 2005. ISBN 80-7157-907-6.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu
- ZPRÁVY ALFA 9. *Zvýšení spotřební daně u tabákových výrobků* [online]. 2015 [cit. 2016-05-12]. Dostupné z: <http://bit.ly/1sgDEgz>

Přílohy

A Dílčí výsledky daňové incidence u sledovaných benzinů

V následujících tabulkách jsou uvedeny jednotlivé dílčí výsledky daňové incidence u sledovaných automobilových benzinů. Tabulky jsou seřazeny dle typu benzínu v následujícím pořadí: Special 91 s přísadou, Natural 95, Super Plus 98 a Normal 91.

Tab. 23 Celkové zatížení nepřímými daněmi benzínu Special 91 s přísadou

Období	Průměrná cena (Kč/l)	ND celkem (Kč/l)	Průměrná cena bez ND (Kč/l)	Zatížení ND (%)
10/2009	27,29	16,20	11,09	59,36
11/2009	28,17	16,34	11,83	58,00
12/2009	28,00	16,31	11,69	58,26
01/2010	29,89	17,82	12,07	59,63
02/2010	29,98	17,84	12,14	59,50
03/2010	30,69	17,96	12,73	58,51
Průměr	29,00	17,08	11,93	58,87

Zdroj: ČSÚ a vlastní zpracování.

Tab. 24 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Special 91 s přísadou (v %)

Srovnávané období	Neočistěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	160,05	-60,05	100	0
10/02	164,08	-64,08	100	0
10/03	193,42	-93,42	100	0
11/01	115,91	-15,91	100	0
11/02	120,75	-20,75	100	0
11/03	155,82	-55,82	100	0
12/01	125,08	-25,08	100	0
12/02	129,75	-29,75	100	0
12/03	163,58	-63,58	100	0
Průměr	147,60	-47,60	100	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 25 Celkové zatížení nepřímými daněmi benzinu Natural 95

Období	Průměrná cena (Kč/l)	ND celkem (Kč/l)	Průměrná cena bez ND (Kč/l)	Zatížení ND (%)
10/2009	27,63	16,25	11,38	58,82
11/2009	28,64	16,41	12,23	57,31
12/2009	28,44	16,38	12,06	57,60
01/2010	30,44	17,91	12,53	58,85
02/2010	30,50	17,92	12,58	58,77
03/2010	31,28	18,05	13,23	57,72
Průměr	29,49	17,16	12,33	58,18

Zdroj: ČSÚ a vlastní zpracování.

Tab. 26 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Natural 95 (v %)

Srovnávané období	Neočištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	169,09	-69,09	100	0
10/02	171,67	-71,67	100	0
10/03	202,57	-102,57	100	0
11/01	119,96	-19,96	100	0
11/02	123,13	-23,13	100	0
11/03	160,92	-60,92	100	0
12/01	130,51	-30,51	100	0
12/02	133,55	-33,55	100	0
12/03	169,80	-69,80	100	0
Průměr	153,47	-53,47	100	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 27 Celkové zatížení nepřímými daněmi benzínu Super Plus 98

Období	Průměrná cena (Kč/l)	ND celkem (Kč/l)	Průměrná cena bez ND (Kč/l)	Zatížení ND (%)
10/2009	29,68	16,58	13,10	55,86
11/2009	30,65	16,73	13,92	54,60
12/2009	30,65	16,73	13,92	54,60
01/2010	32,63	18,28	14,35	56,02
02/2010	32,63	18,25	14,20	56,24
03/2010	32,45	18,35	14,73	55,48
Průměr	33,08	17,49	14,03	55,47

Zdroj: ČSÚ a vlastní zpracování.

Tab. 28 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Super Plus 98 (v %)

Srovnávané období	Neočistěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	173,58	-73,58	100	0
10/02	165,92	-65,92	100	0
10/03	191,60	-91,60	100	0
11/01	128,19	-28,19	100	0
11/02	118,84	-18,84	100	0
11/03	150,03	-50,03	100	0
12/01	128,19	-28,19	100	0
12/02	118,84	-18,84	100	0
12/03	150,03	-50,03	100	0
Průměr	147,25	-47,25	100	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 29 Celkové zatížení nepřímými daněmi benzinu Normal 91

Období	Průměrná cena (Kč/l)	ND celkem (Kč/l)	Průměrná cena bez ND (Kč/l)	Zatížení ND (%)
10/2009	27,38	16,21	11,17	59,21
11/2009	28,43	16,38	12,05	57,62
12/2009	28,25	16,35	11,90	57,88
01/2010	30,21	17,88	12,33	59,17
02/2010	30,29	17,89	12,40	59,06
03/2010	31,13	18,03	13,10	57,92
Průměr	29,28	17,12	12,16	58,48

Zdroj: ČSÚ a vlastní zpracování.

Tab. 30 Dopady změny sazby spotřební daně z lihu a DPH na Normal 91 (v %)

Srovnávané období	Neočistěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
10/01	170,13	-70,13	100	0
10/02	173,55	-73,55	100	0
10/03	206,41	-106,41	100	0
11/01	119,00	-19,00	100	0
11/02	123,25	-23,25	100	0
11/03	163,73	-63,73	100	0
12/01	128,57	-28,57	100	0
12/02	132,66	-32,66	100	0
12/03	171,65	-71,65	100	0
Průměr	154,33	-54,33	100	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

B Dílčí výsledky daňové incidence u sledovaných značek cigaret

V následujících tabulkách jsou uvedeny jednotlivé dílčí výsledky daňové incidence u sledovaných značek cigaret. Tabulky jsou řazeny abecedně dle sledovaných značek cigaret.

BENSON & HEDGES

U značky cigaret BENSON & HEDGES byly sledovány tyto druhy cigaret:

1	BENSON & HEDGES ADDITIVE FREE	[84 mm]
2	BENSON & HEDGES BLACK slide	[84 mm]
3	BENSON & HEDGES DUAL	[84 mm]
4	BENSON & HEDGES GOLD	[84 mm]
5	BENSON & HEDGES SILVER SLIDE	[84 mm]
6	BENSON & HEDGES WHITE SLIDE	[84 mm]

Tab. 31 Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret BENSON & HEDGES

	Prodejní cena v Kč		ND celkem v Kč		Cena bez ND v Kč		Zatížení ND v %	
	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016
1	78,00	83,00	60,94	64,81	17,06	18,19	78,13	78,08
2	79,00	81,00	61,11	64,46	17,89	16,54	77,36	79,58
3	80,00	82,00	61,29	64,64	18,71	17,36	76,61	78,82
4	95,00	100,00	67,94	72,16	27,06	27,84	71,52	72,16
5	79,00	81,00	61,11	64,46	17,89	16,54	77,36	79,58
6	79,00	83,00	61,11	64,81	17,89	18,19	77,36	78,08
Průměr	81,67	85,00	63,69	67,27	19,41	19,11	76,39	77,72

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 32 Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety BENSON & HEDGES v %

	Neočištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
1	129,27	-29,27	100	0
2	59,75	40,25	59,75	40,25
3	59,75	40,25	59,75	40,25
4	118,54	-18,54	100	0
5	59,75	40,25	59,75	40,25
6	108,27	-8,27	100	0
Průměr	89,22	10,78	79,88	20,12

Zdroj: Vlastní zpracování.

CAMEL

U značky cigaret CAMEL byly sledovány tyto druhy cigaret:

1	CAMEL ACTIVATE	[84 mm]
2	CAMEL ACTIVATE DOUBLE	[84 mm]
3	CAMEL BLACK 80 mm	[80 mm]
4	CAMEL BLUE	[84 mm]
5	CAMEL FILTERS	[84 mm]
6	CAMEL FILTERS RS	[72 mm]
7	CAMEL WHITE 80 mm	[80 mm]

Tab. 33 Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret CAMEL

	Prodejní cena v Kč		ND celkem v Kč		Cena bez ND v Kč		Zatížení ND v %	
	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016
1	90,00	94,00	65,72	69,50	24,28	24,50	73,03	73,93
2	91,00	93,00	66,17	69,05	24,83	23,95	72,71	74,25
3	80,00	84,00	61,29	65,06	18,71	18,94	76,61	77,46
4	89,00	93,00	65,28	69,05	23,72	23,95	73,35	74,25
5	89,00	93,00	65,28	69,05	23,72	23,95	73,35	74,25
6	77,00	79,00	60,77	64,11	16,23	14,89	78,92	81,16
7	80,00	84,00	61,29	65,06	18,71	18,94	76,61	77,46
Průměr	85,14	88,57	63,69	67,27	21,46	21,30	74,94	76,11

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 34 Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety CAMEL v %

	Neočistěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
1	105,98	-5,98	100	0
2	69,27	30,73	69,27	30,73
3	105,98	-5,98	100	0
4	105,98	-5,98	100	0
5	105,98	-5,98	100	0
6	59,75	40,25	59,75	40,25
7	105,98	-5,98	100	0
Průměr	94,13	5,87	89,86	10,14

Zdroj: Vlastní zpracování.

L&M

U značky cigaret L&M byly sledovány tyto druhy cigaret:

1	L&M BLUE LABEL KS RCB 20	[83 mm]
2	L&M BLUE LABEL KS SOF 20	[83 mm]
3	L&M DOUBLE FORWARD PURPLE KS RCB 20	[83 mm]
4	L&M FORWARD KS RCB 20	[83 mm]
5	L&M LOFT (RED) KS BOX 20 SLI	[83 mm]
6	L&M LOFT (SEA BLUE) KS BOX 20 SLI	[83 mm]
7	L&M LOFT (TRUE BLUE) KS BOX 20 SLI	[83 mm]
8	L&M LOFT 2 IN 1 KS BOX 20 SLI	[83 mm]
9	L&M RED LABEL KS RCB 20	[83 mm]
10	L&M SILVER LABEL KS RCB 20	[83 mm]

Tab. 35 Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret L&M

	Prodejní cena v Kč		ND celkem v Kč		Cena bez ND v Kč		Zatížení ND v %	
	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016
1	84,00	89,00	63,06	67,28	20,94	21,72	75,07	75,60
2	79,00	84,00	61,11	65,06	17,89	18,94	77,36	77,46
3	84,00	89,00	63,06	67,28	20,94	21,72	75,07	75,60
4	85,00	90,00	63,51	67,72	21,49	22,28	74,71	75,25
5	79,00	84,00	61,11	65,06	17,89	18,94	77,36	77,46
6	79,00	84,00	61,11	65,06	17,89	18,94	77,36	77,46
7	79,00	84,00	61,11	65,06	17,89	18,94	77,36	77,46
8	79,00	84,00	61,11	65,06	17,89	18,94	77,36	77,46
9	84,00	89,00	63,06	67,28	20,94	21,72	75,07	75,60
10	88,00	89,00	64,84	67,28	23,16	21,72	73,68	75,60
Průměr	82,00	86,60	62,31	66,22	19,69	20,38	76,04	76,49

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 36 Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety L&M v %

	Neočištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
1	118,54	-18,54	100	0
2	126,65	-26,65	100	0
3	118,54	-18,54	100	0
4	118,54	-18,54	100	0
5	126,65	-26,65	100	0
6	126,65	-26,65	100	0
7	126,65	-26,65	100	0
8	126,65	-26,65	100	0
9	118,54	-18,54	100	0
10	40,92	59,08	40,92	59,08
Průměr	114,83	-14,83	94,09	5,91

Zdroj: Vlastní zpracování.

MARLBORO

U značky cigaret MARLBORO byly sledovány tyto druhy cigaret:

1	MARLBORO (RED FWD) KS BOX 20	[83 mm]
2	MARLBORO (RED FWD) KS SOF 20	[83 mm]
3	MARLBORO (RED FWD) RS BOX 20	[72 mm]
4	MARLBORO FLAVOR MIX (FWD) KS BOX 20	[83 mm]
5	MARLBORO FUSE BEYOND (2.0) KS BOX 20	[83 mm]
6	MARLBORO GOLD (2.0 ORIGINAL) KS BOX 20	[83 mm]
7	MARLBORO GOLD (2.0 ORIGINAL) KS SOF 20	[83 mm]
8	MARLBORO TOUCH (CORE FWD) KS BOX 20 SLI	[83 mm]
9	MARLBORO TOUCH (2.0) KS BOX 20 SL	[83 mm]

Tab. 37 Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret MARLBORO

	Prodejní cena v Kč		ND celkem v Kč		Cena bez ND v Kč		Zatížení ND v %	
	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016
1	96,00	99,00	68,39	71,72	27,61	27,28	71,24	72,44
2	87,00	92,00	64,39	68,61	22,61	23,39	74,02	74,58
3	79,00	84,00	61,11	65,06	17,89	18,94	77,36	77,46
4	100,00	101,00	70,16	72,60	29,84	28,40	70,16	71,88
5	97,00	102,00	68,83	73,05	28,17	28,95	70,96	71,61
6	96,00	99,00	68,39	71,72	27,61	27,28	71,24	72,44
7	87,00	92,00	64,39	68,61	22,61	23,39	74,02	74,58
8	84,00	89,00	63,06	67,28	20,94	21,72	75,07	75,60
9	84,00	89,00	63,06	67,28	20,94	21,72	75,07	75,60
Průměr	90,00	94,11	65,75	59,55	24,25	24,56	73,24	74,02

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 38 Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety MARLBORO v %

	Neočištěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
1	90,07	9,93	90,07	9,93
2	118,54	-18,54	100	0
3	126,65	-26,65	100	0
4	40,92	59,08	40,92	59,08
5	118,54	-18,54	100	0
6	90,07	9,93	90,07	9,93
7	118,54	-18,54	100	0
8	118,54	-18,54	100	0
9	118,54	-18,54	100	0
Průměr	104,49	-4,49	91,23	8,77

Zdroj: Vlastní zpracování

West

U značky cigaret West byly sledovány tyto druhy cigaret:

1	West Compact Bold Red ⁵³	[83 mm]
2	West Compact Bright Silver ⁵⁴	[83 mm]
3	West Duo	[83 mm]
4	West Duo White	[83 mm]
5	West Ice	[83 mm]
6	West Plus Red	[83 mm]
7	West Red	[83 mm]
8	West Silver	[83 mm]

⁵³ Dříve West Bold Red.⁵⁴ Dříve West Bright Silver.

Tab. 39 Celkové zatížení nepřímými daněmi cigaret West

	Prodejní cena v Kč		ND celkem v Kč		Cena bez ND v Kč		Zatížení ND v %	
	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016	12/2015	01/2016
1	75,00	77,00	60,42	63,77	14,58	13,23	80,56	82,81
2	75,00	77,00	60,42	63,77	14,58	13,23	80,56	82,81
3	80,00	82,00	61,29	64,64	18,71	17,36	76,61	78,82
4	80,00	82,00	61,29	64,64	18,71	17,36	76,61	78,82
5	84,00	88,00	63,06	66,84	20,94	21,16	75,07	75,95
6	79,00	81,00	61,11	64,46	17,89	16,54	77,36	79,58
7	84,00	88,00	63,06	66,84	20,94	21,16	75,07	75,95
8	84,00	88,00	63,06	66,84	20,94	21,16	75,07	75,95
Průměr	80,13	82,88	61,71	65,22	18,41	17,65	77,12	78,84

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 40 Dopady změny sazby spotřební daně z cigaret na cigarety West v %

	Neočistěné		Zcela očištěné	
	D _K	D _P	D _K	D _P
1	59,75	40,25	59,75	40,25
2	59,75	40,25	59,75	40,25
3	59,75	40,25	59,75	40,25
4	59,75	40,25	59,75	40,25
5	105,98	-5,98	100	0
6	59,75	40,25	59,75	40,25
7	105,98	-5,98	100	0
8	105,98	-5,98	100	0
Průměr	77,09	22,91	74,84	25,16

Zdroj: Vlastní zpracování.

C Dílčí výsledky analýzy časového faktoru incidence spotřební daně z cigaret

Následující tabulky zachycují prodejní ceny všech sledovaných druhů cigaret od vybraných značek v korunách za dané období. V tabulkách jsou dále zachyceny dílčí neočištěné výsledky dopadu daňového břemene na kupující v časovém úseku leden – duben 2016, přičemž výchozím rokem pro výpočet daňové incidence je měsíc před změnou sazby daně (tj. prosinec 2015). Z dílčích výsledků daňové incidence jsou vypočítány průměrné dopady na kupující za jednotlivé značky. Tabulky jsou řazeny abecedně dle sledovaných značek cigaret.

Tab. 41 Prodejní ceny vybraných cigaret značky BENSON & HEDGES v Kč

Název	12/2015	01/2016	02/2016	03/2016	04/2016
BENSON & HEDGES ADDITIVE FREE	78	83	83	83	83
BENSON & HEDGES BLACK slide	79	81	81	84	84
BENSON & HEDGES DUAL	80	82	82	85	85
BENSON & HEDGES GOLD	95	100	100	100	100
BENSON & HEDGES SILVER SLIDE	79	81	81	84	84
BENSON & HEDGES WHITE SLIDE	79	83	83	84	84

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 42 Daňový dopad cigaret značky BENSON & HEDGES na kupující v období leden – duben 2016 v %

Název	12/01	12/02	12/03	12/04
BENSON & HEDGES ADDITIVE FREE	129,27	129,27	129,27	129,27
BENSON & HEDGES BLACK slide	59,75	59,75	126,65	126,65
BENSON & HEDGES DUAL	59,75	59,75	118,54	118,54
BENSON & HEDGES GOLD	118,54	118,54	118,54	118,54
BENSON & HEDGES SILVER SLIDE	59,75	59,75	126,65	126,65
BENSON & HEDGES WHITE SLIDE	108,27	108,27	126,65	126,65
Průměr	89,22	89,22	124,38	124,38

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 43 Prodejní ceny vybraných cigaret značky CAMEL v Kč

Název	12/2015	01/2016	02/2016	03/2016	04/2016
CAMEL ACTIVATE	90	94	94	94	94
CAMEL ACTIVATE DOUBLE	91	93	93	94	94
CAMEL BLACK 80 mm	80	84	84	85	85
CAMEL BLUE	89	93	93	93	93
CAMEL FILTERS	89	93	93	93	93
CAMEL FILTERS RS	77	79	79	79	79
CAMEL WHITE 80 mm	80	84	84	85	85

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 44 Daňový dopad cigaret značky CAMEL na kupující v období leden – duben 2016 v %

Název	12/01	12/02	12/03	12/04
CAMEL ACTIVATE	105,98	105,98	105,98	105,98
CAMEL ACTIVATE DOUBLE	69,27	69,27	90,07	90,07
CAMEL BLACK 80 mm	105,98	105,98	118,54	118,54
CAMEL BLUE	105,98	105,98	105,98	105,98
CAMEL FILTERS	105,98	105,98	105,98	105,98
CAMEL FILTERS RS	59,75	59,75	59,75	59,75
CAMEL WHITE 80 mm	105,98	105,98	118,54	118,54
Průměr	94,13	94,13	100,69	100,69

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 45 Prodejní ceny vybraných cigaret značky L&M v Kč

Název	12/2015	01/2016	02/2016	03/2016	04/2016
L&M BLUE LABEL KS RCB 20	84	89	89	89	89
L&M BLUE LABEL KS SOF 20	79	84	84	84	84
L&M DOUBLE FORWARD PURPLE KS RCB 20	84	89	89	89	89
L&M FORWARD KS RCB 20	85	90	90	90	90
L&M LOFT (RED) KS BOX 20 SLI	79	84	84	84	84
L&M LOFT (SEA BLUE) KS BOX 20 SLI	79	84	84	84	84
L&M LOFT (TRUE BLUE) KS BOX 20 SLI	79	84	79	84	84
L&M LOFT 2 IN 1 KS BOX 20 SLI	79	84	84	81	84
L&M RED LABEL KS RCB 20	84	89	89	89	89
L&M SILVER LABEL KS RCB 20	88	89	89	89	89

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 46 Daňový dopad cigaret značky L&M na kupující v období leden – duben 2016 v %

Název	12/01	12/02	12/03	12/04
L&M BLUE LABEL KS RCB 20	118,54	118,54	118,54	118,54
L&M BLUE LABEL KS SOF 20	126,65	126,65	126,65	126,65
L&M DOUBLE FORWARD PURPLE KS RCB 20	118,54	118,54	118,54	118,54
L&M FORWARD KS RCB 20	118,54	118,54	118,54	118,54
L&M LOFT (RED) KS BOX 20 SLI	126,65	126,65	126,65	126,65
L&M LOFT (SEA BLUE) KS BOX 20 SLI	126,65	126,65	126,65	126,65
L&M LOFT (TRUE BLUE) KS BOX 20 SLI	126,65	0,00	126,65	126,65
L&M LOFT 2 IN 1 KS BOX 20 SLI	126,65	126,65	59,75	126,65
L&M RED LABEL KS RCB 20	118,54	118,54	118,54	118,54
L&M SILVER LABEL KS RCB 20	40,92	40,92	40,92	40,92
Průměr	114,83	102,17	108,14	114,83

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 47 Prodejní ceny vybraných cigaret značky MARLBORO v Kč

Název	12/2015	01/2016	02/2016	03/2016	04/2016
MARLBORO (RED FWD) KS BOX 20	96	99	101	101	101
MARLBORO (RED FWD) KS SOF 20	87	92	92	92	92
MARLBORO (RED FWD) RS BOX 20	79	84	79	84	84
MARLBORO FLAVOR MIX (FWD) KS BOX 20	100	101	101	101	101
MARLBORO FUSE BEYOND (2.0) KS BOX 20	97	102	102	102	102
MARLBORO GOLD (2.0 ORIGINAL) KS BOX 20	96	99	99	101	101
MARLBORO GOLD (2.0 ORIGINAL) KS SOF 20	87	92	92	92	92
MARLBORO TOUCH (CORE FWD) KS BOX 20 SLI	84	89	89	89	89
MARLBORO TOUCH (2.0) KS BOX 20 SLI	84	89	89	89	89

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 48 Daňový dopad cigaret značky MARLBORO na kupující v období leden – duben 2016 v %

Název	12/01	12/02	12/03	12/04
MARLBORO (RED FWD) KS BOX 20	90,07	118,54	118,54	118,54
MARLBORO (RED FWD) KS SOF 20	118,54	118,54	118,54	118,54
MARLBORO (RED FWD) RS BOX 20	126,65	0	126,65	126,65
MARLBORO FLAVOR MIX (FWD) KS BOX 20	40,92	40,92	40,92	40,92
MARLBORO FUSE BEYOND (2.0) KS BOX 20	118,54	118,54	118,54	118,54
MARLBORO GOLD (2.0 ORIGINAL) KS BOX 20	90,07	90,07	118,54	118,54
MARLBORO GOLD (2.0 ORIGINAL) KS SOF 20	118,54	118,54	118,54	118,54
MARLBORO TOUCH (CORE FWD) KS BOX 20 SLI	118,54	118,54	118,54	118,54
MARLBORO TOUCH (2.0) KS BOX 20 SLI	118,54	118,54	118,54	118,54
Průměr	104,49	93,58	110,82	110,82

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 49 Prodejní ceny vybraných cigaret značky West v Kč

Název	12/2015	01/2016	02/2016	03/2016	04/2016
West Compact Bold Red	75	77	77	77	79
West Compact Bright Silver	75	77	77	77	79
West Duo	80	82	82	82	82
West Duo White	80	82	82	85	85
West Ice	84	88	88	89	89
West Plus Red	79	81	81	81	81
West Red	84	88	88	89	89
West Silver	84	88	88	89	89

Zdroj: MF ČR a vlastní zpracování.

Tab. 50 Daňový dopad cigaret značky MARLBORO na kupující v období leden – duben 2016 v %

Název	12/01	12/02	12/03	12/04
West Compact Bold Red	59,75	59,75	59,75	108,27
West Compact Bright Silver	59,75	59,75	59,75	108,27
West Duo	59,75	59,75	59,75	59,75
West Duo White	59,75	59,75	118,54	118,54
West Ice	105,98	105,98	118,54	118,54
West Plus Red	59,75	59,75	59,75	59,75
West Red	105,98	105,98	118,54	118,54
West Silver	105,98	105,98	118,54	118,54
Průměr	77,09	77,09	89,15	101,28

Zdroj: Vlastní zpracování.