

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Vyhodnocení dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret

Bc. Monika Tomášková

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí
Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Monika Tomášková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Vyhodnocení dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret

Název anglicky

The Evaluation of Impact of Increasing the Consumption Tax on Cigarettes

Cíle práce

Cílem práce je na základě analýzy změn sazeb spotřební daně u cigaret kvantifikovat dopad zvýšení sazby daně na vybrané značky cigaret a vytvořit návrhy na změny uvedené spotřební daně související s eliminací daňových úniků a zvýšení fiskálního efektu.

Metodika

Teoretický fundament práce bude vytvořen prostřednictvím kompilace poznatků z dostupné odborné literatury a dalších relevantních zdrojů. Kvantifikace dopadu zvýšení spotřební daně na cigarety bude provedena na základě analýzy a komparace změn konečných spotřebitelských cen u zvolených značek cigaret. Pro analýzu budou použita sekundární data. S využitím metody syntézy získaných dat budou navržena možná řešení pro stanovení optimální výše sazby předmětné daně.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Daň, základ daně, sazba, spotřební daně, daňová incidence, daňové břemeno, tabákové výrobky, cigarety.

Doporučené zdroje informací

DAVID, Petr. Teorie daňové incidence s praktickou aplikací. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. ISBN 978-80-7204-522-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol. Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. ISBN 80-7379-001-7.

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukulová

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 22. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vyhodnocení dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 26.3.2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukalové za odborné vedení, připomínky a cenné rady při zpracování této diplomové práce. Dále chci poděkovat své rodině za jejich podporu při mém studiu.

Vyhodnocení dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret

The Evaluation of Impact of Increasing the Consumption Tax on Cigarettes

Souhrn

Tato diplomová práce se zabývá daňovou incidencí v souvislosti se zvýšením spotřební daně z cigaret v České republice na přelomu roku 2014 a 2015. Cílem této diplomové práce je kvantifikovat a analyzovat dopad meziroční změny spotřební daně z cigaret a vytvořit návrhy související se zvýšením jejich fiskálního efektu a eliminací daňových úniků. Dopad spotřební daně je kvantifikován na základě porovnání spotřebitelských cen před a po změně spotřební daně z cigaret.

Summary

My diploma thesis deals with the tax incidence in the context of the increase rate of the excise tax on cigarettes in the Czech republic. This work aids to quantify and analyse the impact of the annual change in the excise tax on cigarettes and make a design in the context of the increase fiscal effect and eliminate the tax evasion. The impact of the excise tax is quantify base on comparison the consumer prices before the change in the excise tax on cigarettes and after the change.

Klíčová slova: Daň, základ daně, sazba, spotřební daně, daňová incidence, daňové břemeno, tabákové výrobky, cigarety.

Keywords: The tax, the tax base, the tax rate, the excise tax, the tax incidence, the tax burden, the tobacco products, the cigarettes.

Obsah

1	Úvod.....	8
2	Cíl práce a metodika	10
2.1	Cíl práce.....	10
2.2	Metodika	10
3	Teoretická východiska	13
3.1	Funkce selektivních spotřebních daní.....	13
3.2	Harmonizace spotřební daně z tabákových výrobků v zemích EU	16
3.2.1	Sazby spotřební daně z tabákových výrobků.....	17
3.2.2	Legislativa v procesu harmonizace spotřební daně z tabákových výrobků.....	20
3.3	Vývoj spotřební daně z tabákových výrobků v České republice.....	27
3.4	Teoretické aspekty přesunu a dopadu daní ze spotřeby.....	32
3.4.1	Faktory ovlivňující daňový přesun a dopad.....	37
3.4.2	Metody měření daňové incidence	40
4	Praktická část	41
4.1	Praktické aspekty přesunu a dopadu daní ze spotřeby.....	41
4.2	Statistiky spotřeby cigaret.....	44
4.3	Stanovení ceny cigaret.....	45
4.4	Analýza dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret	47
5	Zhodnocení výsledků a doporučení	64
5.1	Zhodnocení výsledků analýzy dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret	64
5.2	Návrh změn ve zdanění cigaret v České republice	66
6	Závěr	69
	Použité zdroje:	71

1 Úvod

Kouření je globálním problémem. Je prokázán nepříznivý vliv na zdraví člověka. S kouřením je spojeno mnoho nemocí jako kardiovaskulární, onkologické onemocnění, vznik rakoviny a dále i předčasná úmrtí. Kouření však není škodlivé pouze pro člověka a jeho okolí, má také nepříznivý vliv na hospodaření státu. Zvýšené náklady na zdravotní péči a léčbu kuřáků představují významné zatížení veřejného rozpočtu. A proto dochází ke zdanění tabákových výrobků.

Uvalení akcíků na vybrané výrobky má dva důvody. Prvním z nich je, že by měly odradit spotřebitele od "škodlivé" spotřeby výrobků, které mají negativní dopady na jejich zdraví a životní prostředí. A druhým důvodem je zajistit vyšší daňové výnosy a tím zvýšit příliv peněz do veřejného rozpočtu, což by umožnilo řešit finančně následky spotřeby výrobků. V České republice existují také akcízy nazývané spotřebními daněmi. Spotřební daň přináší do veřejného rozpočtu významnou část příjmů. Spotřební daň z tabákových výrobků je druhou nejvýnosnější spotřební daní v České republice hned po spotřební dani z minerálních olejů. Spotřební daně představují stabilní a dobře predikovatelný zdroj příjmů. Důvodem jejich předvídatelnosti je fakt, že akcízy se uvalují na zboží s neelastickou poptávkou, což znamená, že spotřebované množství tohoto zboží nehledě na výši spotřební daně se nebude výrazně měnit.

Do jaké míry spotřební daně plní funkci fiskální a edukativní lze nejlépe pozorovat v období změn sazeb spotřebních daní. Při zvýšení sazby spotřební daně se předpokládá, že se přeneseme toto daňové břemeno na spotřebitele, čímž stát získá finanční prostředky na úhradu vícenákladů spojených s tlumením nežádoucích účinků na zdraví obyvatelstva a zároveň očekává alespoň částečné odrazení spotřebitelů od škodlivých návyků.

Daňovou incidencí nepřímých daní se doposud zabývala především zahraniční odborná literatura, která se snaží o srozumitelný výklad přesunu a dopadu daňového břemene na poplatníky. Zjištění daňového břemene je velmi důležité při stanovování, kdo je opravdu uvalovanou daní zatěžován a zda jsou plněny původní záměry daňové politiky. Vlády totiž uvalují daně na konkrétní poplatníky, ti jsou povinni fyzicky daň zaplatit, ovšem neznamená to, že by nemohli do placení této daně zapojit i jiné subjekty, se kterými je spojena jejich ekonomická činnost. Konečné daňové břemeno tak nesou jednotlivci, jako

jsou právě spotřebitelé výrobků, služeb či ostatního zboží. Dopad daní na jednotlivé subjekty lze proto rozdělit dvěma způsoby. Kromě zákonného dopadu, kdy je povinnost platit daně uložena zákonem, existuje ještě tzv. efektivní dopad daní neboli skutečný dopad daní. Období změn spotřebních daní tak vyzývají k prokázání teoretických závěrů, a proto se i tato práce zaměřila na problematiku spojenou s daňovou incidencí.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je kvantifikovat a analyzovat přesun a dopad zvýšení sazby spotřební daně na cigarety prostřednictvím porovnáním cen vybraných značek cigaret v období změn sazby spotřební daně z cigaret na přelomu roku 2014 a 2015. A vytvořit návrhy související se zvýšením jejich fiskálního efektu a eliminací daňových úniků.

Dílčím cílem této práce je sběr potřebných dat ke stanovení přesunu a dopadu zvýšení sazby spotřební daně na cigarety, kterými jsou spotřebitelské ceny vybraných cigaret.

2.2 Metodika

Prostřednictvím kompilace poznatků z dostupné odborné české literatury, relevantních zahraničních zdrojů a statistických dat budou vytvořena teoretická východiska. Metodou indukce a dedukce budou zkoumány a ověřovány všeobecně platná pravidla a jevy. Kvantifikace přesunu a dopadu zvýšení spotřební daně na cigarety bude provedena na základě komparace spotřebitelských cen u vybraných značek cigaret. Na základě struktury cen cigaret budou vytvořeny cenové kategorie, podle nichž budou vybrány zkoumané značky cigaret. První cenová kategorie značek cigaret se pohybuje od 70 Kč do 79 Kč, druhá cenová kategorie od 80 Kč do 89 Kč a ve třetí cenové kategorii budou značky cigaret od 90 Kč a výše.

Mezi analyzované značky cigaret v cenové kategorii od 70 Kč do 79 Kč za krabičku cigaret patří:

- Benson & Hedges Black slide s filtrem,
- Chesterfield Blue s filtrem,
- Red & White Original s filtrem.

Do cenové kategorie od 80 Kč do 89 Kč za krabičku cigaret patří:

- L&M Link Slim s filtrem,
- Sparta Classic s filtrem,
- Marlboro Gold Touch s filtrem.

A do cenové kategorie od 90 Kč a více:

- Davidoff Gold Slim s filtrem,
- Davidoff Gold s filtrem.

Stanovení dopadu a přesunu spotřební daně z cigaret na kupující a prodávající bude provedeno na základě spotřebitelských cen zjišťovaných průběžně v období před a po změně sazby spotřební daně z cigaret v jednotlivých měsících na přelomu roku 2014 a 2015. Spotřebitelské ceny budou průběžně získávány prostřednictvím vlastního šetření vždy k poslednímu dni v měsíci od října do prosince roku 2014 a od ledna do února roku 2015. Prodejní ceny budou zjištěny z tabákových kolků, kterými musí být označena každá krabička cigaret. Ceny cigaret pro konečného spotřebitele platné k 30. 11. 2014 jsou považovány za výchozí při stanovení dopadu změny spotřební daně.

Ke kvantifikaci přesunu a dopadu zvýšení spotřební daně na cigarety budou použity následující výpočty:

Změna spotřební daně = výše spotřební daně po změně sazby daně - výše spotřební daně před změnou sazby daně

Změna daně z přidané hodnoty = výše DPH po změně sazby daně - výše DPH před změnou sazby daně

Změna ceny krabičky cigaret = cena cigaret po změně sazby daně - cena cigaret před změnou sazby daně

Změna SD + DPH = celkové daňové zatížení po změně sazby daně - celkové daňové zatížení před změnou sazby daně

Dopad na spotřebitele (v %) = změna ceny cigaret / změna SD + DPH * 100

Dopad na prodávajícího (v %) = změna sazby spotřební daně představuje 100 % dopadu. Proto po odečtení dopadu změny sazby spotřební daně na spotřebitele dostaneme dopad této změny na prodávajícího.

V případě, že by hodnoty dopadu na spotřebitele byl roven nebo vyšší než 100 %, dopad na prodávajícího je nulový.

Jediný faktor, který může ovlivnit tržní cenu krabičky cigaret, je uvažována pouze meziroční změna spotřební daně na cigarety.

Cena cigaret pro konečného spotřebitele obsahuje i DPH. Pro zjištění výše DPH bude použit přepočtený koeficient pro výpočet DPH shora:

$$D = C * s / (100 + s)$$

Kdy D značí vypočtenou daň, C je cena cigaret a s je sazba daně z přidané hodnoty.

3 Teoretická východiska

Jedním z nejčastěji používaných kritérií při třídění daní je na tzv. daně přímé a nepřímé. Mezi nepřímé daně, kterými se tato práce především zabývá, patří daně ze spotřeby, kde významnou roli hraje daň z přidané hodnoty,¹ selektivní spotřební daně neboli akcízy, a dále také daně z energií,² silniční daň a cla.³ Zatímco u daní přímých se předpokládá, že daň zatěžuje poplatníka, který ji odvede z vlastního důchodu a nemá tak možnost přenést tuto daň na jiný subjekt (např.: daně z důchodu, z majetku atd.), u nepřímých daní je předpoklad takový, že subjekt (plátce), který daň odvádí, ji nehradí z vlastních zdrojů, ale přenáší ji, ve formě zvýšení ceny, na subjekty (poplatníky), kteří zboží či služby spotřebovávají.

3.1 Funkce selektivních spotřebních daní

Všeobecně je uváděno, že daně plní funkci alokační, fiskální, stimulační, stabilizační a redistribuční. V tomto ohledu jsou selektivní spotřební daně specifické a plní pouze některé z těchto uvedených funkcí a navíc by měly plnit také funkci regulační a edukativní.

Daně ze spotřeby – akcízy – se řadí mezi nejstarší daně. Předchůdci současných daní ze spotřeby měly původně postihovat pouze obraty a zisky obchodníků, nicméně ti je začaly přesouvat do cen zboží či služeb, a tak se skutečnými plátcí daní stali koneční spotřebitelé. Daně ze spotřeby se postupem času začaly ubírat dvěma směry, rozdělili se na daně obrátové (z nichž vznikla dnešní DPH) a spotřební daně jednotkové (akcízy). Daně obrátové byly ukládány jako procentní část z ceny obratu zboží, zatímco základem daní jednotkových byl například počet kusů, litrů nebo jiných fyzických jednotek. Ve 30. letech minulého století vznikly daně například na droždí, kypřicí prášky do pečiva, na umělé jedlé tuky nebo na žárovky.⁴

¹ Dále jen DPH

² Od roku 2008 byly v České republice zavedeny daně, které mají přispět k ochraně životního prostředí. Jedná se o daň ze zemního plynu, z pevných paliv a z elektřiny. Lze předpokládat, že se význam těchto daní bude v budoucnu zvyšovat.

³ VANČUROVÁ, A. Daňový systém v ČR 2012, s. 56-57

⁴ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika, s. 220-240

Selektivní spotřební daně působí jako daně in rem⁵, to znamená, že nezohledňují majetkové a důchodové poměry spotřebitele, na rozdíl od daní osobních, které berou ohled na platební schopnosti spotřebitele. Zřídka mohou být i ad valorem, v tom případě mají účinek jako selektivní prodejní daně. Ukládají se vždy jednorázově na výrobním stupni nebo při dovozu u dovozce. Spravedlivý dopad daní ze spotřeby je možný zabezpečit pouze nepřímo, a to sazbami a osvobozeními z pohledu poměrů poplatníků kupujících vybrané druhy zboží.⁶

Akcízy, v České republice spíše známější pod pojmem „spotřební daně“, se vybírají pouze z vybraných druhů zboží a to:

- z minerálních olejů,
- z lihu,
- z vína a meziproductů,
- z piva,
- a tabákových výrobků.

Důvodem zdanění těchto komodit je odrazení spotřebitelů od škodlivých návyků, které mohou negativně ovlivňovat zdraví obyvatelstva nebo mohou poškozovat životní prostředí, a jejich daňový výnos by tak měl finančně zajistit případné následky škodlivé spotřeby (například zvýšené náklady na zdravotní péči). Jedná se o funkci edukativní, jejímž cílem je zmírnit negativní důsledky kouření cigaret, pití alkoholu nebo využívání ropných produktů.

Snahou vlády při uvalení daně na tyto statky je snížení spotřeby daného zboží, tj. plní funkci regulační, která navazuje na funkci edukativní. Zpravidla při uvalení daně dochází k navýšení ceny statku, zda však ke zvýšení ceny dojde, závisí ještě na elasticitě poptávky spotřebitele po zboží a elasticitě nabídky prodejce zboží. Aby došlo ke snížení spotřeby, měla by daná komodita mít vysokou elasticitu poptávky. Jak uvádí Kubátová (2010), příjmy ze selektivních spotřebních daní jsou považovány za výnosově silné a stabilní, aby toto tvrzení platilo, měla by mít poptávka po zboží nízkou či nulovou elasticitu. To však

⁵ Na věc

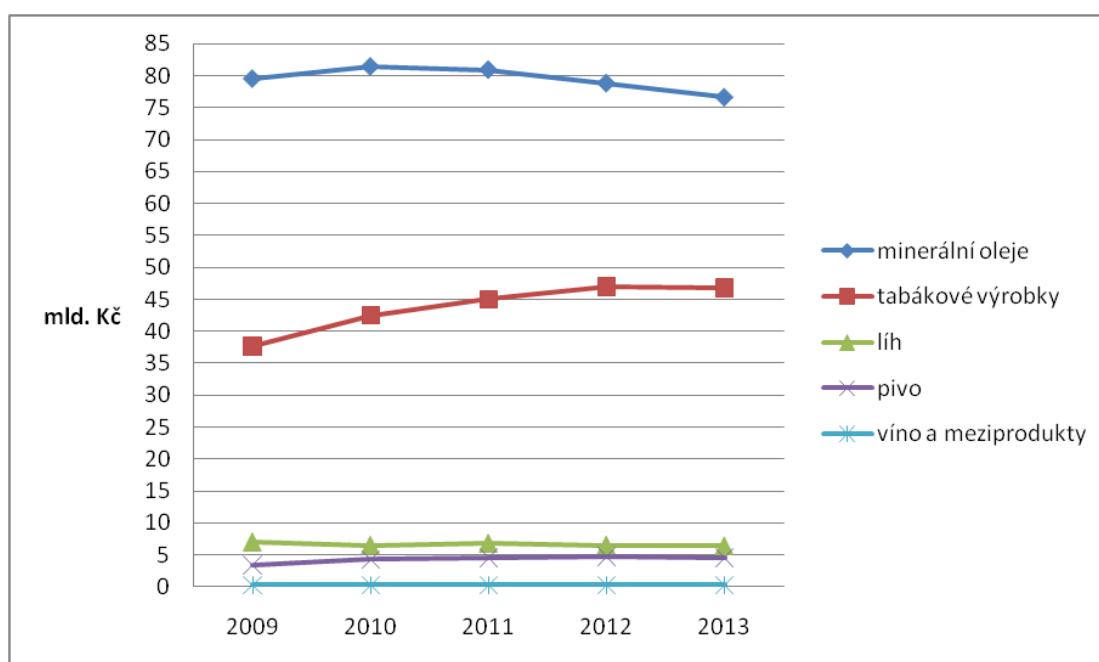
⁶ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika, s. 220-240

v porovnání s prvním argumentem stojí v protikladu. Pokud mají daně odradit spotřebitele od konzumace zdaněného zboží, nemůže být současně tato daň výnosově stabilní.⁷

Analýza provedená Davidem, ve které se zabývá daňovou incidencí spotřební daně z cigaret, poukazuje, že se zvýšením sazby spotřební daně z cigaret došlo k určitému snížení nárůstu spotřeby cigaret. Proto lze tvrdit, že poptávka po vybraném zboží je poměrně neelastická, a tak se edukativní a fiskální funkce nemusí vzájemně vylučovat.⁸

V současnosti spotřební daně tvoří ve veřejném rozpočtu České republiky významnou část příjmů, jejichž výši lze snadno predikovat díky nízké elasticitě poptávky. Na následujícím grafu je vývoj inkasa z jednotlivých spotřebních daní v České republice v letech 2009 – 2013.

Graf 1 Vývoj inkasa ze spotřebních daní v České republice v letech 2009 - 2013



Zdroj: Ministerstvo financí České republiky⁹, vlastní zpracování

Největší podíl na inkasu spotřebních daní mají minerální oleje, v roce 2013 činil výnos 76,6 miliard Kč. Výnos ze spotřební daně z tabákových výrobků je v pořadí druhou

⁷ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika, s. 220-240

⁸ DAVID, P. Teorie daňové incidence s praktickou aplikací, s. 86-87

⁹ ČESKO. Ministerstvo financí České republiky. Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2013, str. 6

nejvýnosnější spotřební daní v České republice, její nejvýznamnější část tvoří výnosy z daně z cigaret. V roce 2013 činilo inkaso z tabákových výrobků 46,8 miliard Kč. Oproti roku 2012 se inkaso pokleslo o 0,2 mld. Kč. Na poklesu se mírně projevilo snížení spotřeby cigaret. Lze předpokládat, že se výnosy daně z cigaret budou zvyšovat s ohledem k opětovnému zvyšování sazby spotřební daně z tabákových výrobků a také z důvodu, že výrobci a dovozci zvyšují maloobchodní ceny cigaret.

Selektivní spotřební daně působí protiinflačně, avšak upozorňuje na některé nevýhody selektivních spotřebních daní:

- **Distorzní působení** – v případě nenulové poptávky a nabídky po vybraném zboží dochází k substituci tohoto zboží za jiné produkty. Čím je elasticita vyšší, k tím větší neefektivitě alokace zdrojů dochází.
- **Regresivní dopad daně** – regresní působení spočívá v nepoměru spotřeby vybraného zboží s důchody poplatníků. To znamená, že poplatníci s nižšími důchody za tuto spotřebu utratí větší část než ti, kteří mají důchody vyšší. Pokud dojde ke zdanění vybraného zboží vysokými selektivními spotřebními daněmi, může dojít k nežádoucím účinkům v podobě snížení spravedlnosti daňového systému.¹⁰

Všeobecně nepřímé daně lépe brání daňovým únikům a administrativní náklady na jejich výběr jsou nižší než u důchodových daní. A selektivní spotřební daně jsou ve světě hojně využívány, především z toho důvodu, že zastávají takové funkce, které ostatní daně nezajistí.

3.2 Harmonizace spotřební daně z tabákových výrobků v zemích EU

Daňová harmonizace je postup, při kterém dochází ke sblížení daňových soustav jednotlivých států, v podobě sjednocování předmětu daně, daňového základu, daňových

¹⁰ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika, s. 238-239

sazeb a výběru daně. Hlavním cílem harmonizace daní je zavedení jednotného trhu mezi členskými státy.

V procesu harmonizace nejdále došla DPH, avšak velký důraz je kladen i na harmonizaci spotřebních daní (akcízů). Soustřeďuje se především na sjednocení výší sazeb v jednotlivých zemích, aby byly odstraněny překážky volného obchodování mezi členskými státy Evropské unie. Daňová harmonizace se uplatňuje prostřednictvím tzv. směrnic, což je právní akt Evropské unie vůči členským státům, které se tímto zavazují k dosažení určitého žádoucího výsledku. Z tohoto důvodu jsou směrnice implementovány do právního systému jednotlivých členských států.

3.2.1 Sazby spotřební daně z tabákových výrobků

V jednadvacetiletém vývoji spotřebních daní jsou to právě sazby spotřebních daní, které se nejčastěji měnily. Zvyšování spotřební daně z cigaret se stává ve vyspělých zemích trendem, ale zároveň musí členské země Evropské unie¹¹ splňovat minimální hranice stanovené směrnicemi EU. Důvodem růstu sazeb spotřebních daní z tabákových výrobků je omezení spotřeby cigaret, naplnění státní pokladny a získání finančních prostředků na zdravotní péči pro kuřáky.

Částka daně u doutníků, cigarillos, tabáku ke kouření a ostatního tabáku je součinem základu daně a pevné sazby daně. U doutníků a cigarillos je základem daně množství kusů v krabičce a u tabáku ke kouření a ostatního tabáku je určující hmotnost tabáku vyjádřená v kilogramech v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

Částku daně u cigaret tvoří součet procentní a pevné části sazby daně:

- **Procentní část** = procentní část sazby daně * cena cigaret pro konečného spotřebitele / 100,
- **Pevná část** = pevná část sazby daně * množství kusů v krabičce cigaret.

U cigaret je však stanovena ještě minimální sazba daně. Minimální částka daně je vypočítána jako součin minimální sazby daně a množství cigaret v krabičce. Pokud je částka daně vypočtená z procentní a pevné části nižší než minimální, musí být vždy

¹¹ Dále jen EU

zaplacená výše daně za použití minimální sazby. Vývoj sazeb spotřební daně z tabákových výrobků od roku 2001 v ČR je v následující tabulce.

Tabulka č. 1 Vývoj sazeb spotřební daně z tabákových výrobků od roku 2001 v ČR

Rok	cigarety			doutníky a cigarillos		tabák ke kouření a ostatní tabák	
	procentní část	pevná část	minimální	procentní část	pevná část	procentní část	pevná část
2001	22% z MOC	0,36 Kč/ks	x	5% z MOC	0,36 Kč/ks	x	x
2002			x			x	x
2003			x			x	x
2004	23% z MOC	0,48	0,90; 0,94	5% z MOC	0,44	7% z MOC	600 Kč/kg
2005	24% z MOC	0,73		x	0,79		720 Kč/kg
2006	25% z MOC	0,73	1,13; 1,36	x		x	810 Kč/kg
2007	27% z MOC	0,88	1,64	x	0,90	x	905 Kč/kg
2008	28% z MOC	1,03	1,92	x	1,15	x	1280 Kč/kg
2009				x		x	
2010	28% z MOC	1,07	2,01	x		x	1340 Kč/kg
2011	28% z VCP			x		x	
2012	28% z VCP	1,12	2,10	x	1,25	x	1400 Kč/kg
2013	27% z VCP	1,16	2,18	x	1,30	x	1635 Kč/kg
01/2014	27% z VCP	1,19	2,25	x	1,34	x	1800 Kč/kg
12/2014	27% z VCP	1,29	2,37	x	1,42	x	1896 Kč/kg

Zdroj: zákon č. 353/2003 Sb.¹², Svátková (2007)¹³, vlastní zpracování

MOC = maloobchodní cena,

VCP = vážený cenový průměr¹⁴

Cenu cigaret tvoří nejen spotřební daň, ale také sazba daně z přidané hodnoty¹⁵, přičemž

DPH se počítá včetně spotřební daně.

¹² ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních. s. 5730 – 5800

¹³ SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol, Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, s. 103 - 104

¹⁴ Rozumí se tím vážený průměr cen cigaret určeného pro konečného spotřebitele, který je přepočtený na jeden kus. Slouží k výpočtu sazby daně z cigaret. Je stanoven Ministerstvem financí z výsledků inventur tabákových nálepek za předešlý rok.

¹⁵ Dále jen DPH

Tabulka č. 2 Přehled zdanění cigaret v EU (stav k 1. červenci 2014)

Země	Spotřební daň celkem (na 1000 ks cigaret)	Zdanění cigaret celkem (spotřební daň + DPH)
Rakousko	60,16 %	76,83 %
Belgie	60,07 %	77,43 %
Bulharsko	66,44 %	83,11 %
Kypr	60,96 %	76,93 %
Česko	59,28 %	76,64 %
Německo	59,58 %	75,55 %
Dánsko	59,32 %	79,32 %
Estonsko	66,98 %	83,65 %
Řecko	67,10 %	85,80 %
Španělsko	62,21 %	79,17 %
Finsko	63,18 %	82,54 %
Francie	64,70 %	81,37 %
Chorvatsko	57,43 %	77,43 %
Maďarsko	55,75 %	77,01 %
Irsko	60,64 %	80,63 %
Itálie	58,13 %	76,16 %
Litva	61,85 %	79,21 %
Lucembursko	57,00 %	69,69 %
Lotyšsko	64,88 %	82,24 %
Malta	66,36 %	80,81 %
Nizozemsko	60,55 %	77,91 %
Polsko	66,31 %	85,01 %
Portugalsko	64,39 %	80,51 %
Rumunsko	61,98 %	81,33 %
Švédsko	57,92 %	77,92 %
Slovinsko	64,04 %	82,08 %
Slovensko	62,64 %	79,30 %
Velká Británie	69,02 %	85,69 %

Zdroj: European Commission¹⁶, vlastní zpracování

* uvedeno v % z váženého cenového průměru

¹⁶ European Commission, Excise duty tables - Part III Manufactured Tobacco, REF 1041 ref1 July 2014

Nejvyšší zdanění cigaret je ve Velké Británii (69,02 %), po něm následuje Řecko (67,10 %) a Estonsko (66,98 %). Naopak nejnižší spotřební daň z krabičky cigaret je v Maďarsku (55,75 %), Lucembursku (57 %), Chorvatsku (57,43 %) a Švédsku (57,92 %). Česká republika je v pořadí šestou zemí s nejnižším zdaněním cigaret.

Nejvyšší celkové zdanění (spotřební daň a DPH) má Řecko (85,80 %), Velká Británie (85,69 %) a Polsko (85,01 %).

3.2.2 Legislativa v procesu harmonizace spotřební daně z tabákových výrobků

Původním záměrem harmonizace akcízů bylo sjednotit jejich strukturu a poté i daňové sazby. V oblasti daňových sazeb se však jednalo spíše o vymezení minimálních hodnot, jelikož existovala domněnka, že tzv. spontánní harmonizační efekt, povede k samovolné harmonizaci akcízů.¹⁷ Sjednocování selektivních spotřebních daní je v literatuře shrnuto do tří základních skupin směrnic:

- **Směrnice č. 92/12/EHS** - neboli tzv. horizontální směrnice,
- **Tzv. strukturální směrnice** - směrnice, které se týkají především sjednocení struktury akcízů,
- **Čtyři směrnice k aproximaci sazeb.**¹⁸

Pro zajištění daňové neutrality byl u akcízů, stejně jako u DPH, zvolen princip zdanění v zemi spotřeby a nikoli v zemi původu, aby nedocházelo k ničení trhu a tržního systému.¹⁹

Proces sjednocování předpisů o spotřebních daních v rámci Evropského společenství započal v roce 1993. Od téhož roku byl základ daní upraven Jednotným celním sazebníkem a byly stanoveny minimální sazby spotřebních daní.

¹⁷ Produkty, které jsou zdaňovány spotřebními daněmi, spotřebitelé mohou nakupovat v zemích s nízkými sazbami akcízů, to vede k tomu, že se země s vysokými sazbami akcízů snaží tyto sazby snížit.

¹⁸ NERUDOVA D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, str. 47

¹⁹ Při uplatnění principu země původu by rozdílné výše sazeb mohly způsobit, že by na trhu výrobci začali obchodovat se stejnými produkty za odlišné ceny.

Harmonizace tabákových výrobků však začala již dříve a to směrnicí č. **72/464/EHS**, která stanovila všeobecná pravidla týkajících se spotřebních daní z tabáku a pravidla platná v oblasti struktury spotřebních daní z cigaret. Směrnicí č. **79/32/EHS** byly definovány základní druhy tabákových výrobků na cigarety, cigáry, cigarillos, tabák (řezaný tabák nebo tabák bez dalšího průmyslového zpracování).²⁰

Směrnice č. **92/12/EHS**,²¹ která zahájila období sjednocování spotřební daně, stanovila podmínky pro fungování spotřební daně, základní pravidla při zdaňování vybraných výrobků. Definovala skupinu výrobků, která je zdaněna spotřební daní (minerální oleje, alkohol a tabákové výrobky). Určila geografická území, pro která byla daná pravidla závazná a musela se jimi řídit. Zavedla princip zdanění v zemi spotřeby při přepravě vybraných výrobků z jednoho státu do druhého a v případě spotřeby vybraných výrobků u jednotlivců nechala princip země původu (zde se dále posuzuje povaha převážených výrobků, jejich množství, obchodní status držitele, doklady zakoupených výrobků, způsob přepravy atd). Definovala základní pojmy jako oprávněný skladovatel,²² registrovaný hospodářský subjekt,²³ neregistrovaný hospodářský subjekt, sklad s daňovým dozorem²⁴, daňový zástupce apod. V tzv. skladech s daňovým dozorem, kde se vybrané výrobky vyrábějí, zpracovávají, skladují a převáží mezi těmito jednotlivými sklady, panuje tzv. princip podmíněného osvobození od daně, kdy tyto vybrané výrobky podléhají osvobození. Daňová povinnost v takovém případě vzniká v členském státě, kde dojde k propuštění vybraných výrobků pro domácí spotřebu nebo při zjištění manka. Pro oběh dokladů směrnice zavedla postupy, při kterých každý převoz vybraných výrobků mezi členskými státy doprovází průvodní doklad s informacemi o těchto výrobcích.

Směrnice č. **92/79/EHS**²⁵ upravila minimální sazby spotřební daně z cigaret, čímž stanovila pravidlo jednotlivým členským státům, že celková suma valorické a specifické části spotřební daně z cigaret bez DPH bude dosahovat 57 % z maloobchodní prodejní

²⁰ NERUDOVA D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, str. 47-56

²¹ SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol, Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, str. 43 - 45

²² V České republice se používá spíše označení provozovatel daňového skladu.

²³ V České republice se používá spíše označení oprávněný příjemce.

²⁴ V České republice se používá spíše označení daňový sklad.

²⁵ SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol, Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, str. 45

ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie. Rada bude každé dva roky minimální spotřební daň přezkoumávat a zohlední také funkčnost vnitřního trhu.

Doplnění předchozí směrnice přinesla směrnice č. **92/80/EHS**²⁶, která se zaměřila i na jiné tabákové výrobky. Směrnice umožnila členským státům vybrat si, jak budou daň ze spotřebních daní tvořit. Spotřební daň může být konstruována jako valorická (vypočítávána na základě maximálních maloobchodních prodejních cen), specifická (přepočítána na kilogramy nebo v případě doutníků, doutníčků na počet kusů) nebo složená (skládá se z obou předchozích částí). Dále musí být souhrnná spotřební daň stanovená procentuálně či přepočtená na kilogramy či kusy rovna nejméně sazbě spotřební daně nebo její minimální výši. Pro jednotlivý tabákový výrobek je minimální výše stanovena odlišně:

- **doutníky a doutníčky** - minimálně 5 % z maloobchodní prodejní ceny včetně ostatních daní nebo 7 ECU z 1000 ks nebo z 1 kg,
- **jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret** - 30 % z maloobchodní prodejní ceny vč. ostatních daní nebo 20 ECU za kg,
- **ostatní tabák ke kouření** - 20 % z maloobchodní prodejní ceny vč. ostatních daní nebo 15 ECU za kg.

V prosinci roku 1992 byla vydána další směrnice č. **92/108/EHS**,²⁷ která upravuje pravidla ohledně držby, pohybu a monitorování vybraných výrobků na území členských států, třetích zemí i zemí ESVO. Zavádí povinnost pro členské země vést elektronickou databázi s registrem oprávněných skladovatelů, registrovaných hospodářských subjektů nebo skladů s daňovým dozorem.

Směrnice z listopadu roku 1995 č. **95/59/ES**²⁸, která rozděluje tabákové výrobky na skupiny, jak je známe v současnosti:

- a) **cigarety** - za cigarety jsou považovány tabákové smotky, které jsou určeny ke kouření v daném stavu a nejsou doutníky ani doutníčky, dále tabákové smotky,

²⁶SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol, Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, str. 45-46

²⁷SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol, Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, str. 52

²⁸SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol, Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, str. 52-53

kteře jsou vkládány neprůmyslově do dutinek cigaretového papíru nebo pouze balený do cigaretového papíru,

- b) **doutníky a doutníčky** - za ně jsou považovány produkty, které tvoří kromě tabáku také jiné látky tj., které jsou pokryty listy ze surového tabáku nebo pokryty krycím a obalovým listem obnoveného tabáku,
- c) **tabák ke kouření** (jemně řezaný tabák pro ruční výrobu cigaret a ostatní tabák určený ke kouření) - za něj je považován řezaný nebo jinak oddělený tabák, kroucený či lisovaný tabák do desek a také tabák označený jako odpad k maloobchodnímu prodeji.

Stanovila dvousložkovou spotřební daň, skládající se z poměrné a specifické části. Specifická část je určena na jeden kus výrobku, zatímco poměrná část je určena procentuálně z nejvyšší maloobchodní prodejní ceny včetně cla, přičemž musí být poměrná sazba i pevná částka daně shodná.

U tabákových výrobků vymezila, v jakém případě mohou být tyto výrobky osvobozeny od daně nebo daň vrácena. Jedná se o tabákové výrobky:

- a) denaturované, které se využívají pro průmyslové nebo zahradnické účely,
- b) zničené pod úředním dozorem,
- c) sloužící výlučně pro vědecké zkoušky a pro zjištění jakosti výrobku,
- d) které výrobce opět zpracovává.

Směrnice určila dvě etapy harmonizace spotřebních daní. První etapa vymezila výši specifické části spotřební daně z cigaret, která se musí pohybovat v rozmezí 5 % - 75 % celkové spotřební daně a členské státy mohou u dovezených cigaret vyloučit clo při výpočtu procentní složky spotřební daně. V druhé fázi harmonizace se musí výše specifické složky spotřební daně v rozmezí 5 % - 55 % celkové spotřební daně včetně obrátové daně, clo se stejně jako v předchozí etapě může vyloučit. Pro cigarety a jemně řezaný tabák lze použít minimální spotřební daň v případě, že to nepovede ke zvýšení celkové spotřební daně o více než 90 % celkové daně nejžádanější kategorie cigaret.

Směrnice z července roku 1999 č. **99/81/ES**²⁹ přinesla pravidla úpravy spotřební daně z tabákových výrobků při zvýšení DPH a změně maloobchodní prodejní ceny cigaret z nejžádanější kategorie. Novelizovala výši specifické části spotřební daně z tabákových výrobků ze směrnice č. 92/80/EHS:

- doutníky a doutníčky – z původních 7 ECU z 1000 ks nebo 1 kg na 9 EUR
- tabák určený k ručnímu balení cigaret – z původních 20 ECU za 1 kg na 24 EUR
- ostatní tabák určený ke kouření – z původních 15 ECU za 1 kg na 18 EUR

A dále stanovila, že se tyto hodnoty od ledna 2001 zvýší na 10 EUR, 25 EUR a 19 EUR a prodloužila období pro hodnocení působení směrnice na tři roky.

Další důležitou směrnicí je směrnice z února roku 2002 č. **2002/10/ES**,^{30,31} která se vrací k minimálním sazbám daní z tabákových výrobků a to z důvodu, že harmonizace těchto daní může ve větší míře dopomoci ke snížení výskytu podvodů a pašování.

Tato směrnice zavádí minimální pevné částky vyjádřené v eurech k minimálnímu dopadu spotřební daně danou výší 57 % z maloobchodní ceny z nejžádanější cenové kategorie cigaret, a to takto:

- minimální spotřební daň, jejíž specifická a valorická složka v nejžádanější cenové kategorii cigaret ve výši 57 % z maloobchodní ceny nesmí být nižší než 60 EUR za 1000 ks cigaret od 1.7 2002 a od 1. 7. 2006 tato částka nesmí být nižší než 64 EUR za 1000 ks těchto cigaret,
- v nejžádanější cenové kategorii cigaret, u nichž činí celková minimální spotřební daň minimálně 95 EUR za 1000 ks cigaret nemusí být splněna podmínka 57 % z maloobchodní ceny (státy, které nepřijali euro jako svou měnovou jednotku, přepočítávají minimální částku kurzem platným k 1. 10. 2000). Od 1.7 2006 se tato částka zvyšuje na 101 EUR za 1000 ks cigaret,

²⁹SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol, Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, str. 54-55

³⁰SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol, Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, str. 56-57

³¹ Pozměňuje směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES z pohledu sazby a struktury spotřebních daní z tabákových výrobků

- celková daň z jemně řezaného tabáku určeného k ruční výrobě cigaret se od 1.7 2002 zvyšuje na 32 % z maloobchodní ceny nebo na 27 EUR za kg, od 1.7 2006 se celková spotřební daň zvyšuje na nejméně 36 % z maloobchodní ceny nebo 32 EUR za kg
- celková minimální spotřební daň pro doutníky a doutníčky je stanovena na 5 % maloobchodní ceny nebo 11 EUR za 1000 ks nebo kg,
- celková minimální spotřební daň pro tabák určený k ruční výrobě cigaret je stanovena na 33 % maloobchodní ceny nebo 29 EUR za kg,
- celková minimální spotřební daň pro ostatní tabák ke kouření je 20 % z maloobchodní ceny nebo 20 EUR za kg.

Dále tato směrnice upřesňuje definici pro doutníky a doutníčky a prodlužuje lhůtu přezkoumání dopadů směrnice na čtyři roky.

Směrnice z prosince 2008 č. **2008/118/ES**³²³³ se vrací k obecné úpravě spotřebních daní. Tato směrnice především zformovala právní základ pro využití elektronického kontrolního systému pro sledování a dohled nad přepravou zboží podléhajícího spotřební dani. Nahrazením listinného systému, založeného na papírových průvodních dokladech, elektronickým průvodním dokladem se očekává, že se sledování přepravovaného zboží podléhajícího daním ze spotřeby zjednoduší a urychlí se tím potřebné formality. Celní orgány tak budou schopni lépe kontrolovat pohyb vybraných výrobků v České republice ale i mezi zeměmi EU a omezit daňové úniky. Dále se změnila některé zavedené definice a pojmy.

Směrnice z února 2010 č. **2010/12/EU**³⁴ se opětovně věnuje a upravuje minimální sazby daní z tabákových výrobků:

- od 1.1 2011 je celková spotřební daň (specifická i valorická část) u jemně řezaného tabáku určeného k výrobě cigaret minimálně 40 % průměrné vážené maloobchodní

³² ČESKO. Celní správa. Směrnice rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

³³ ruší směrnici 92/12/EHS

³⁴ ČESKO. Úřední věstník Evropské unie. Směrnice rady 2010/12/EU ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES.

ceny nebo minimálně 40 EUR za kg. Od 1. 1. 2013 se tyto částky zvyšují na 43 % průměrné vážené maloobchodní ceny nebo 47 EUR za kg, od 1.1. 2015 činí částky minimálně 46 % průměrné vážené maloobchodní ceny nebo 54 EUR za kg a od 1.1. 2018 činí 48 % z průměrné vážené maloobchodní ceny nebo 60 EUR za kg a od 1.1. 2020 50 % z průměrné vážené maloobchodní ceny nebo 60 EUR za kg.

- od 1.1 2011 činí celková spotřební daň u doutníků a doutníčků minimálně 5 % maloobchodní ceny včetně ostatních daní nebo 12 EUR za 1000 kusů nebo za kg a u ostatního tabáku ke kouření činí 20 % maloobchodní ceny včetně ostatních daní nebo 22 EUR za kg.
- od 1.1 2014 je celková spotřební daň z cigaret minimálně 60 % průměrné vážené maloobchodní ceny. Tato daň nesmí činit méně než 90 EUR za 1000 kusů. Tuto podmínku nemusí dodržet členské státy, které vybírají částku spotřební daně vyšší než 115 EUR za 1000 kusů.

Tabulka č. 3 Přehled minimálních sazeb spotřební daně z tabákových výrobků požadovaných EU od roku 2002

Tabákové výrobky	Minimální sazby									
	2002		2006		2011		2013		2014	
	MOC*	EUR*	MOC	EUR	VCP	EUR	VCP	EUR	VCP	EUR
cigarety	57%	60	57%	64	57%	64	57%	64	60%	90
cigaretový tabák	32%	27	36%	32	40%	40	43%	47	43%	47
ostatní tabák	20%	20	20%	20	20%	22	20%	22	20%	22
doutníky a doutníčky	5%	11	5%	11	5%	12	5%	12	5%	12

Zdroj: vlastní zpracování

MOC = z maloobchodní ceny

VCP = vážený cenový průměr

*EUR za 1000 ks nebo za 1 kg

Poslední směrnice zabývající se tabákovými výrobky je z dubna 2014 č. **2014/40/EU**.³⁵

Tato směrnice si klade za cíl sblížit správní a právní předpisy členských států a dále

³⁵ ČESKO. Úřední věstník Evropské unie. Směrnice Evropského parlamentu a rady 2014/40/EU ze dne 3. dubna 2014, o sblížení právních a správních předpisů členských států týkajících se výroby, obchodní úpravy a prodeje tabákových a souvisejících výrobků a o zrušení směrnice 2001/37/ES.

reguluje složky tabákových výrobků (dovozci a výrobci mají povinnost informovat o složkách v tabákových výrobcích), zakazuje tabákové výrobky s charakteristickou příchutí, požaduje na každém balení tabákového výrobku varování o jeho škodlivost na lidské zdraví, stanovuje bezpečnostní požadavky pro používání elektronických cigaret.

3.3 Vývoj spotřební daně z tabákových výrobků v České republice

Vývoj daní ze spotřeby v České republice započal 1. 1. 1993 v souvislosti s daňovou reformou. Daňový systém byl doplněn o pět selektivních daní a o daň z přidané hodnoty. V průběhu let došlo k dalším legislativním změnám, které se týkaly především základních konstrukčních prvků daní (předmětu, základu a sazeb daně, zdaňovací období atd.) a také správy daní (úprava lhůty pro podání daňového přiznání, lhůty splatnosti, registrace, náležitosti daňových dokladů, penále, pokuty atd.) a došlo k celé řadě zvyšování sazeb spotřebních daní z tabákových výrobků.

Dalším vývojem spotřební daně prošli při vstupu České republiky do Evropské unie,³⁶ kdy byl přijat nový zákon o spotřebních daních a znění zákona se dále upravovalo s pravidly směrnic Rady EU.

Prvním zákonem o spotřebních daních, který byl přijat 20. listopadu 1992 je **zákon č. 587/1992 Sb.**³⁷ U tabákových výrobků stanovil předmět daně, jímž byly cigarety, doutníky, cigarilos a lulkové, šňupací, dýmkové, cigaretové a žvýkácí tabáky. Základem daně je stanovenou množství tabákových výrobků a to v kusech (u cigaret, cigarilos nebo doutníků) nebo v kilogramech (u tabáku). Sazby daně byly stanoveny takto:

- filtrové cigarety s délkou do 70 mm - 0,46 Kčs/kus,
- provazcové a filtrové cigarety délky do 70 mm - 0,27 Kčs/kus,
- doutníky a cigarilos - 0 Kčs/kus,
- nařezaný cigaretový tabák určený k ruční výrobě cigaret - 320 Kčs/kg,
- tabákové vložky z cigaretového tabáku - 0,46 Kčs/kus,

³⁶ dále jen EU

³⁷ ČESKO. Zákon č. 587 ze dne 20. listopadu 1992, o spotřebních daních, s. 3474-3518

- šňupací, lulkové, dýmkové a žvýkácké tabáky - 35 Kčs/kg.

První novela³⁸ tohoto zákona platná již od srpna 1993. zvýšila sazby spotřební daně u cigaret, doutníků a cigarilos.

V pořadí druhá novela³⁹ účinná s trojí účinností od ledna 1994, července 1994 a ledna 1995, rozšířila momenty vzniku daňové povinnosti definováním pojmu "vyskladnění" v případech vzniku vybraných výrobků na základě smlouvy o dílo nebo o provedení práce, zavedla povinnost označovat tabákovou nálepkou cigarety vyrobené v ČR nebo dovezené do ČR, z důvodu většího zabezpečení před daňovými úniky. A opětovně byly zvýšeny sazby daně.

Další novela⁴⁰ s dvojí účinností od srpna 1995 a od ledna 1996, s úmyslem dále omezit daňové úniky, změnila mechanismus placení daně z cigaret, kdy je splatnost daně vázána na odběr tabákových nálepek. Opět se zvýšily sazby tabákových výrobků.

Novela⁴¹ s účinností od července 1997 se zvyšují sazby spotřební daně u tabáků. V novele nebyly stanoveny sazby spotřební daně u cigarillos, které však byly doplněny novelou⁴² účinnou od července 1999. V této novele se také doplňuje předmět spotřebních daní z tabákových výrobků o tabákový odpad a droliny.

V novele⁴³ s dvojí účinností od července a srpna 2001 mění konstrukční daně z tabákových výrobků. Změny se týkaly základu a typu sazby daně u tabákových výrobků – základ daně se doplňuje o procentní sazbu daně (z ceny tabákového výrobku) a valorický základ,

³⁸ ČESKO. Zákon č. 199 ze dne 10. července 1993, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, s. 1010-1024.

³⁹ ČESKO. Zákon č. 325 ze dne 3. prosince 1993, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 199/1993 Sb., a zákona České národní rady č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění zákona České národní rady č. 337/1992 Sb. a zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., s. 1778-1792.

⁴⁰ ČESKO. Zákon č. 148 ze dne 29. června 1995, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. s. 1946-1968

⁴¹ ČESKO. Zákon č. 61 ze dne 6. března 1997, o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), s. 1610-1640

⁴² ČESKO. Zákon č. 129 ze dne 23. června 1999, kterým se mění zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, s. 2922-2952

⁴³ ČESKO. Zákon č. 141 ze dne 3. dubna 2001, kterým se mění zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s. 3394-3416

zavedením minimální pevné sazby daně se má zabránit, aby daňové zatížení nepokleslo pod původní. Tabákovými nálepkami se nově musí označovat doutníky a cigarillos.

Se vstupem České republiky do EU byl přijat zcela nový zákon⁴⁴ o spotřebních daních, kterým byla přijata základní evropská pravidla. Byly zavedeny nové pojmy (volný daňový oběh, oprávněný příjemce, daňové sklady atd.), nové doklady a povolení (průvodní doklady atd.), daňové sklady, v nichž se vybrané výrobky pohybovaly v režimu podmíněného osvobození od daně, vznik daně je vázán na povinnost daň přiznat a zaplatit, stanovily nové množstevní limity pro vybrané výrobky pro osobní spotřebu, pravidla pro daňové osvobození výrobků dovážených přes území Společenství, nový systém tabákových nálepek.

První novela⁴⁵ tohoto zákona účinná od prosince 2003 a ledna 2004 doplňuje zákon o přestupky, správní delikty a pokuty a provozovatelům daňových skladů snižuje výši zajištění daně pro daňový sklad.

Druhá novela⁴⁶ s účinností od května 2004 zabraňuje dvojímu zdanění tabákových výrobků stanovením institutu vrácení české daně, k navrácení daně může dojít také v případě ztráty výrobků při nepředvídatelné a neodvratitelné události. Změna principu zajištění daně vybraných výrobků, které jsou umístěné v daňovém skladu, zabraňuje vzniku duplicitního zajištění.

Třetí novela⁴⁷ se zaměřila spíše na úpravu zdanění minerálních olejů. Čtvrtá novela⁴⁸ byla zacílena na omezení daňových úniků úpravou pojmů tržiště a tržnice za účelem zákazu prodeje tabákových výrobků a lihovin.

⁴⁴ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

⁴⁵ ČESKO. Zákon č. 479 ze dne 16. prosince 2003, kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s. 8402-8416

⁴⁶ ČESKO. Zákon č. 237 ze dne 1. dubna 2004, kterým se v souvislosti s přijetím zákona o dani z přidané hodnoty mění některé zákony a přijímají některá další opatření a mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 479/2003 Sb., a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, s. 4946-5024

⁴⁷ ČESKO. Zákon č. 313 ze dne 29. dubna 2004, o státním dluhopisovém programu na úhradu části rozpočtovaného schodku státního rozpočtu České republiky na rok 2004 a o změně zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 479/2003 Sb., s. 6450-6488

Další velké změny a doplnění ve zdanění spotřebních daní přinesla sedmá novela⁴⁹. Předmětem úprav byla obecná ustanovení a dále jednotlivé vybrané výrobky.

- úprava definice daňového skladu a výroba (za změnu se nepovažuje vnější úprava výrobku),
- úprava kritérií, osob zajišťující daň a forem zajištění daní vybraných výrobků v daňových skladech,
- definování nového pojmu vybrané výrobky podmíněně osvobozené od daně (výrobky jsou v režimu podmíněného osvobození od cla nebo v režimu vnitřního transitu),
- upřesnění definice dovozu a vývozu a definování okamžiku ukončení dopravy výrobků mezi daňovými sklady,
- stanovení daňového zástupce jako osobu zastupující provozovatele daňového skladu nebo zasílatele vybraných výrobků,
- úprava daňových dokladů a jejich povinných náležitostí,

Změny u tabákových výrobků v této novele představovaly:

- okruh plátců spotřební daně z tabákových výrobků se rozšířil o osoby prodávající spotřebiteli cigarety za cenu vyšší, než je uvedena na tabákové nálepce,
- předmět daně z tabákových výrobků se rozšířil o tabák, který není určen ke kouření (z důvodu omezení daňových úniků) a naopak vyčleňuje šňupavý a žvýkací tabák,
- zvýšení sazeb spotřební daně z tabákových výrobků od července 2005 a dále od dubna 2006,
- dvousložkový základ daně zůstal pouze u cigaret a byl definován nový základ daně pro plátce, kteří prodávají cigarety za vyšší cenu, než je uvedeno tabákové nálepce (jedná se o rozdíl mezi cenou uvedenou na tabákové nálepce a vyšší prodejní cenou cigaret),

⁴⁸ ČESKO. Zákon č. 558 ze dne 24. září 2004, kterým se mění zákon č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi, zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, s. 10214-10260

⁴⁹ ČESKO. Zákon č. 217 ze dne 3. května 2005, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s. 3990-4028

- osvobození od daně se nově vztahuje na vzorky pro vědecké účely a pro povinné rozbory.

Krátká v pořadí desátá novela⁵⁰ stanovila minimální počet kusů cigaret v krabičce na 20 kusů, čímž zamezila prodeji tzv. "kusovkám" nebo krabičkám s 10 kusy cigaret. Jedenáctá novela pouze zavedla přechodné období pro cigarety s menším množstvím cigaret v krabičce než 20 kusů. Mimo jiné se zabývá také ochranou před škodami způsobenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami.

Dvacátá první novela⁵¹ vymezila částku, kterou musí provozovatel daňového skladu složit v případě provozování jednoho daňového skladu (50 000 000 Kč) či více daňových skladů (100 000 000 Kč bez ohledu na počet daňových skladů).

Dvacátá třetí novela⁵² implementuje směrnici Rady č. 2008/118/ES do zákona o spotřebních daních. Cílem je zavést elektronický kontrolní systém pro intrakomunitární dopravu vybraných výrobků a zjednodušit jejich sledování v režimu podmíněného osvobození.

Dvacátá pátá novela⁵³ mění základ daně pro plátce prodávající cigarety za vyšší cenu, než je uvedenou na tabákové nálepce (jedná se o součin procentní části sazby daně a rozdílu ceny, za kterou byly cigarety prodány a ceny uvedené na tabákové nálepce. Od ledna 2012 se sazby spotřební daně z tabákových výrobků zvyšují mimo procentuální části sazby daně u cigaret.

⁵⁰ ČESKO. Zákon č. 379 ze dne 19. srpna 2005, o opatřeních k ochraně před škodami působenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami a o změně souvisejících zákonů, s. 7086-7140

⁵¹ ČESKO. Zákon č. 292 ze dne 22. července 2009, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s. 4230-4332

⁵² ČESKO. Zákon č. 59 ze dne 5. února 2010, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, s. 738-768

⁵³ ČESKO. Zákon č. 95 ze dne 17. března 2011, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů, s. 954-968

Dvacátá šestá novela⁵⁴ zákona o spotřebních daních zvyšuje sazby spotřební daně u tabáku ke kouření, cigarillos, doutníků, pevnou část sazby daně u cigaret, avšak nikoliv její procentní část (ta se o jeden procentní bod snížila). V této novele jsou také stanoveny změny sazeb spotřební daně z tabákových výrobků s účinností od 1. ledna 2014.

Prozatím poslední novela zákona⁵⁵ zvyšuje sazby spotřební daně u u tabáku ke kouření, cigarillos, doutníků, pevnou část sazby daně u cigaret (procentní část zůstala nezměněna). Dále došlo k úpravě prodeje tabákových nálepek se sazbou daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně, ty nelze prodávat po uplynutí posledního dne druhého kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nabyla účinnost nová sazba daně.

3.4 Teoretické aspekty přesunu a dopadu daní ze spotřeby

Teorie, která se zabývá výzkumem ekonomických důsledků spojených s existencí daní, je nazývána daňová incidence. Podstatnou součástí daňové incidence je identifikace subjektů, na které skutečně daně dopadají. Jak je známo daň je povinnou platbou uloženou zákonem a představuje daňové břemeno, které se ekonomické subjekty snaží, přesunou na druhé. K posouzení vlivu daní na ekonomické subjekty je proto potřeba určit skutečný dopad daní na tyto subjekty. U důchodových daní známe poplatníka, jehož důchod je daní zatěžován, naproti tomu u spotřebních daní nelze jednoznačně určit subjekt, kterého daň zatěžuje. Výrobci, obchodníci a firmy mají povinnost odvádět daně, ale o tyto daně nemusí vždy krátit svůj důchod, ale toto daňové břemeno mohou přesunout na domácnosti, zaměstnance a vlastníky firem a také konečné spotřebitele výrobků či služeb ve formě zvýšení cen výrobků či služeb. Skutečné daňové břemeno tak často nesou právě jednotlivci. Mohou se mu však vyhnout tím, že si koupí jiný výrobek nebo službu. Takovéto reakce jsou závislé na struktuře trhu a způsobu cenové tvorby.⁵⁶ Naproti zákonnému dopadu daní, tak musíme rozlišit ještě skutečný neboli "efektivní" dopad daní:

⁵⁴ ČESKO. Zákon č. 407 ze dne 25. října 2012, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s. 5170-5208

⁵⁵ ČESKO. Zákon č. 201 ze dne 10. září 2014, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů, s. 2346-2351

⁵⁶ MUSGRAVE R. A., Veřejné finance v teorii a praxi, s. 219 -221

- **zákonný dopad daní** - v daňové praxi je důležitý zákoný dopad daní, jelikož subjekty mají povinnost daně platit do veřejného rozpočtu,
- **efektivní dopad daní** - efektivní neboli skutečný dopad. V konečném důsledku daně, které odvádí společnosti, dopadají na jednotlivce.⁵⁷

Zákonodárci si tento rozdíl v dopadu daní uvědomují. Když ukládají spotřební daně, předpokládají, že společnosti tíhu daně přenesou na spotřebitele. Pokud by chtěli, aby daňové břemeno nesli společnosti, uvalili by zákonodárci daň na jejich zisk. Je tedy velmi důležité analyzovat přesun daňového břemene z důvodu zjištění původního záměru daňové politiky a dopadu daňového břemene ve společnosti. Rozhodující je rozložení daňového břemene po přesunech. Přesuny jsou dvojího typu:

- **přesun dopředu** - na kupujícího,
- **přesun dozadu** - na prodávajícího.

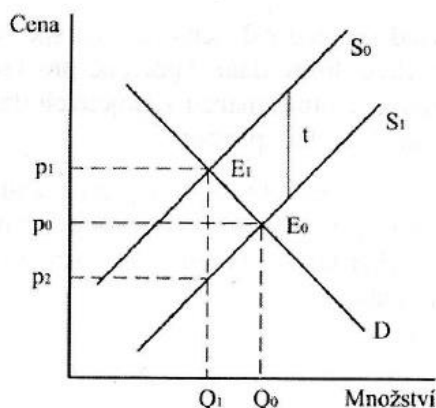
Přesun může být částečný (daň nesou jak výrobci a obchodníci, tak i spotřebitelé v určitém poměru), stoprocentní (daň nesou výrobci a obchodníci nebo spotřebitelé), více než stoprocentní nebo nulový.

Společnosti přesouvají uvalené daně v cenách dopředu na spotřebitele, daňové břemeno ponese jednotlivci. Zda půjde o dopad regresivní, progresivní nebo proporcionální bude záviset na důchodových poměrech spotřebitelů. V případě, že se bude jednat o výrobky nutné potřeby, bude dopad regresivní. Pokud je daň přesunuta dozadu dopadá na dodavatele výrobních faktorů, zaměstnance společností, jimž se může společnost snížit mzdy. Přesun daně dozadu tak nepostihuje pouze společnosti, ale i fyzické osoby.⁵⁸

⁵⁷ KUBÁTOVÁ, K. Teoretické a praktické otázky měření incidence daní ze spotřeby. s. 335

⁵⁸ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika, s. 66 - 67

Graf č. 2 Přesun daně na dokonale konkurenčním trhu



Zdroj: David⁵⁹

Před uvalením daně t byla rovnovážná cena p_0 . Po zdanění se sníží nabídka na S_0 a rovnovážnou cenou se stává p_1 . Prodávající přesunuli daň na kupujícího, cena se zvýšila na p_1 a prodávající tak utržil čistou cenu $p_2 = p_1 - t$. Jedná se však pouze o částečný přesun, z celkové částky daně t se přesunula pouze část o velikosti $p_1 - p_0$. Část $p_0 - p_2$ zaplatí prodávající.

Nadměrné daňové břemeno

Existence daní ovlivňuje tržní mechanismus, snižuje efektivnost ekonomiky a deformuje výběr ekonomických subjektů. Způsobují tzv. "**distorze**", neboť spotřební daně zvyšují ceny zboží, výrobků či služeb a snižují tak čisté výnosy z výroby, čistou mzdu zaměstnanců či čistý zisk z podnikání. Distorze ovlivňují chování kupujících, kteří se při snaze dosáhnout co nejvyššího užitku, snaží vyhnout placení daní. Dochází k tzv. "**substituci**", kdy kupující nahradí zdaněné zboží za jiné. V následující tabulce naleznete přehled daní s jejich substitučními efekty.

⁵⁹ DAVID, P., Teorie daňové incidence s praktickou aplikací, s. 28

Tabulka č. 4 Substituční efekty daní

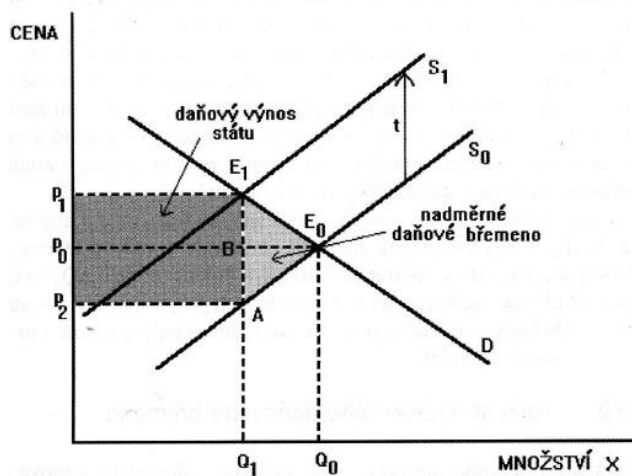
Daň	Substituce mezi
Paušální	Žádná substituce
Důchodová	Důchodem (spotřebou) a volným časem Současnou a budoucí spotřebou
Ze mzdy	Prací (spotřebou) a volným časem
Selektivní spotřební daně	Jiné druhy zboží
Všeobecné spotřební daně	Spotřebou (důchodem) a volným časem Současnou a budoucí spotřebou
Z kapitálových výnosů	Úsporami a současnou spotřebou a budoucí spotřebou

Zdroj: Kubátová⁶⁰, vlastní zpracování

Pro příklad v Anglii v 18. století se zavedením daně z oken se této daně mnozí snažili vyhnout zazdíváním oken nebo stavěním domů s méně okny. Obyvatelé přišli o dostatek světla ve svých domech a státu nepřineslo zavedení daně tolik, s kolika se počítalo. Ztráta takového druhu se nazývá **ztráta mrtvé váhy** nebo **nadměrné daňové břemeno**. Nadměrné daňové břemeno způsobuje v daňovém systému neefektivnost, snižuje celkový užitek poplatníků. V grafu jsou znázorněny účinky nadměrného daňového břemena.

⁶⁰ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 55

Graf č. 3 Nadměrné daňové břemeno



Zdroj: Kubátová⁶¹

Bod E0 ukazuje rovnováhu na dokonale konkurenčním trhu mezi nabídkou S0 a D0. Před zdaněním se množství zboží Q0 prodávalo za cenu p0 za jednotku. Obchody nacházející se nalevo od Q0 přináší jak kupujícím, tak prodávajícím užitek, zvaný **přebytek**. Zavedením daně t prodávající požaduje za zboží cenu p1, nabídka S0 se tak posune na S1 a rovnovážným bodem je E1. Plocha p1p2AE1 tvoří daňový výnos státu. Plocha p1p0E0E1 je snížením přebytku kupujícího a plocha p0p2AE0 je snížením přebytku prodávajícího. Rovnovážná cena se zvýšila z původní p0 na p1 a rovnovážného množství z původního Q0 na Q1. Nadměrné daňové břemeno však tvoří plocha AE0E1.

Velikost nadměrného daňového břemena se zvyšuje s rostoucí elasticitou poptávky (nabídky). Maximálního nadměrného daňového břemena lze dosáhnout při absolutní elastické poptávce (nabídce), o nulovém nadměrném daňovém břemenu mluvíme, pokud je elasticita poptávky rovna nule.

Nadměrné daňové břemeno se snižuje s počtem daní v daňovém systému, s nimi jsou však spojeny další administrativní náklady.

⁶¹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 49

Administrativní náklady zdanění

Stejně jako nadměrné daňové břemeno i administrativní náklady způsobují neefektivnost v daňovém systému. Tyto náklady jsou spojeny s výběrem daní, náklady na státní správu, správu daňového systému, kontrola a evidence daňových poplatníků atd. Na rozdíl o nadměrného daňového břemena jsou administrativní náklady snadno měřitelné a viditelné.

U spotřebních daní je charakteristické, že s nárůstem plátců nevznikají dodatečné administrativní náklady, neboť jejich výběr je centralizován a tím se náklady snižují.

3.4.1 Faktory ovlivňující daňový přesun a dopad

Mezi faktory ovlivňující velikost daňového přesunu patří:

- **elasticita nabídky,**
- **elasticita poptávky,**
- **charakter trhu.**

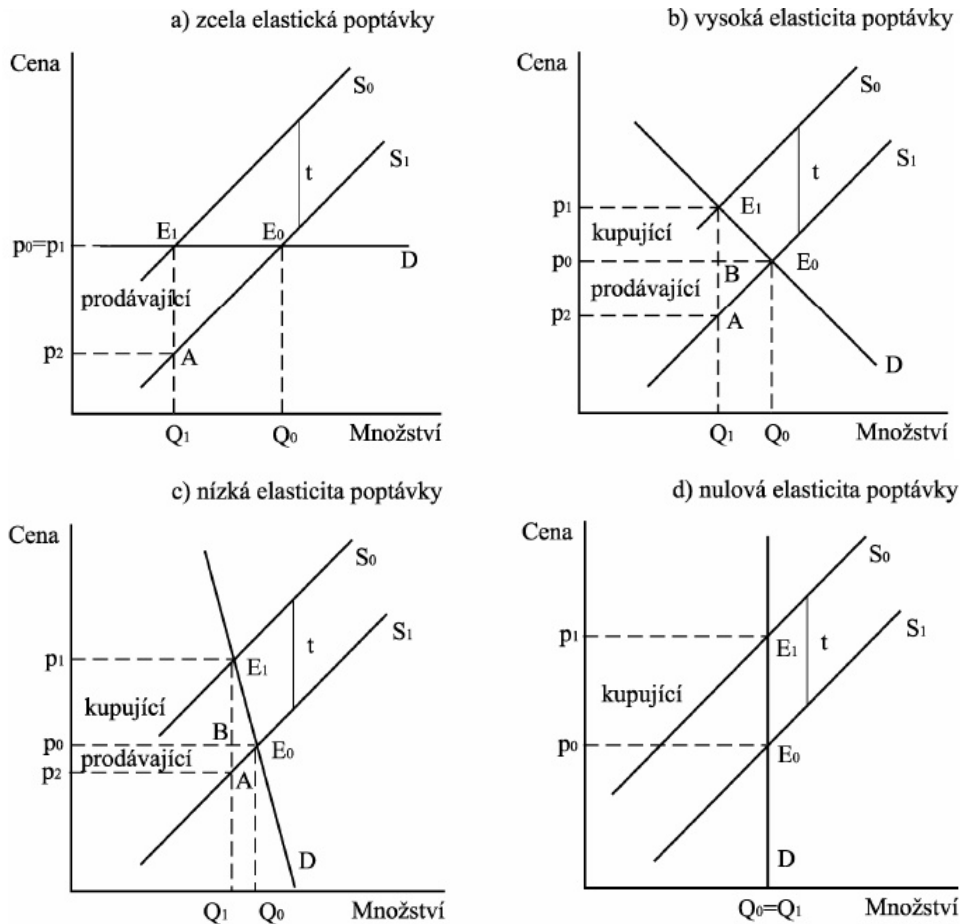
Dalšími důležitými faktory, na kterých závisí daňový přesun a dopad jsou **významnost zdaněného trhu, otevřenost ekonomiky a časový faktor.** ⁶²

3.4.1.1 Elasticita poptávky

Pokud kupující trvají na stejném množství zboží za jakoukoliv cenu, jedná se o nulovou elasticitu poptávky a prodávající mají možnost přenést celou daň na kupujícího (stoprocentní přesun). Zboží s nízkou elasticitou poptávky jsou například základní životní potřeby jako potraviny nebo také alkohol a tabákové výrobky. Naopak při vysoké elasticitě poptávky nesou celé daňové břemeno prodávající, jelikož při zvýšení ceny reagují kupující snížením spotřeby této komodity, jedná se o luxusní předměty, které mohou kupující snadno zaměnit. V následujících grafech je znázorněn vliv elasticity poptávky.

⁶² KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 77 - 78

Graf 4 Vliv elasticity poptávky na daňový přesun



Zdroj: David⁶³

S klesající elasticitou poptávky nese větší část daně kupující a naopak s rostoucí elasticitou poptávky nese větší část daně prodávající.

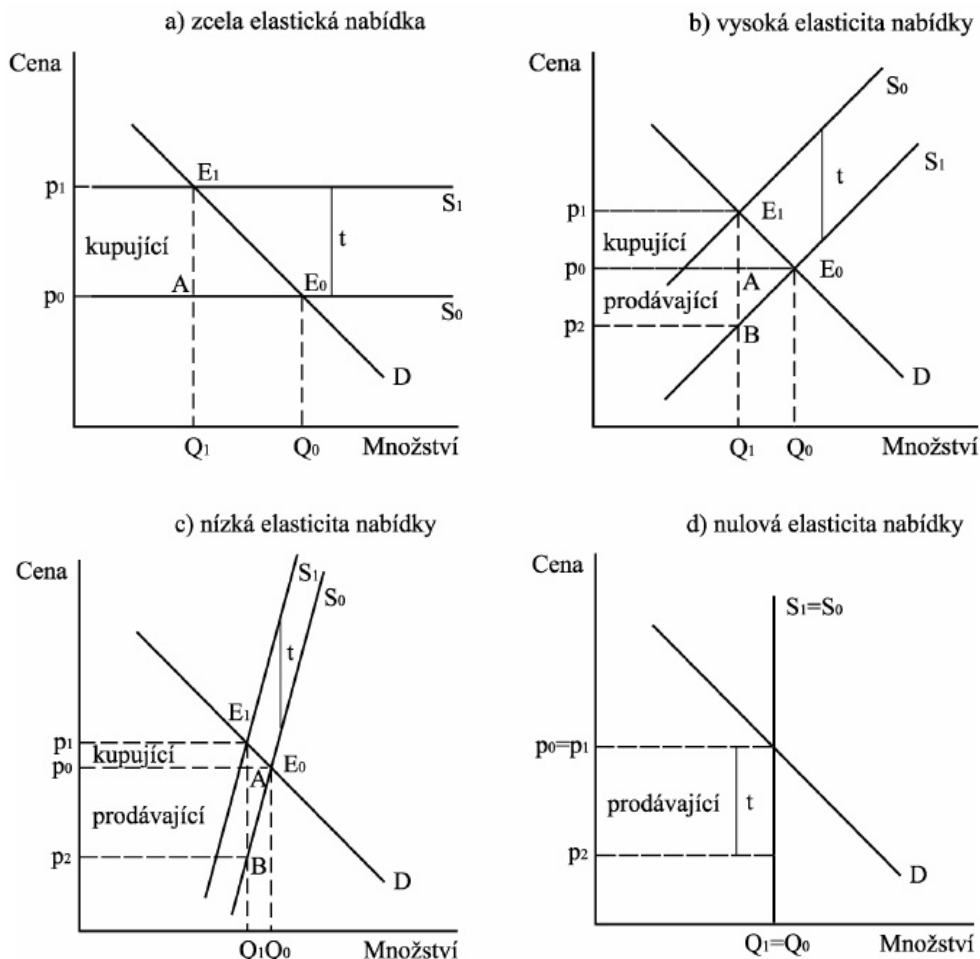
3.4.1.2 Elasticita nabídky

Výrobci mají určitou možnost změny výrobních kapacit a pružně reagovat na změny na trhu. Vysoká elasticita nabídky je tak vysoká právě v odvětvích, kde jsou minimální bariéry vstupu na trh. Při nízké elasticitě nabídky nesou celou daň prodávající (přesun je nulový). Nízká elasticita nabídky je například u nemovitostí, půdy nebo v odvětvích s vysokou specializací a kapitálové náročnosti. Naopak u vysoké elasticity nabídky nese celou daň kupující (stoprocentní přesun). Elasticita nabídky se zvyšuje s možností

⁶³ DAVID, P., Teorie daňové incidence s praktickou aplikací, s.32

prodávajících pružně měnit výrobní kapacity, což je například v oborech s flexibilní nabídkou práce. V následujících grafech je znázorněn vliv elasticity nabídky.

Graf 5 Vliv elasticity nabídky na daňový přesun



Zdroj: David⁶⁴

S klesající elasticitou nabídky nese větší část daně prodávající a naopak s rostoucí elasticitou nabídky nese větší část daně kupující.

3.4.1.3 Charakter trhu

Struktura trhu do určité míry ovlivňuje daňový přesun. Tři základní tržní struktury:

- **Konkurenční trh** - vyznačuje se velkým počtem výrobců s velkým počtem substitutů na trhu. Dopady a přesuny daňového břemene byly popsány v rámci podkapitol elasticita poptávky a nabídky,

⁶⁴ DAVID, P., Teorie daňové incidence s praktickou aplikací, s.30

- **Monopolní trh** - na trhu existuje pouze jeden výrobce, který může ovlivňovat počet výstupů i jejich cenu. Dopad a přesun daně může být 0 % až více než 100 % a to závisí na vývoji křivek mezních výnosů a nákladů,
- **Oligopolní trh** - na trhu existuje pouze několik výrobců s velkým vlivem na trh. Každý výrobce má specifický vliv na tento trh a to stěžuje analýzu dopadu a přesunu daňového břemene.

3.4.2 Metody měření daňové incidence

3.4.2.1 Model dílčí rovnováhy

Model vychází z incidenčních předpokladů, že daňové břemeno je alokováno na jednotlivé domácnosti či jednotlivcům (prostřednictvím zvýšení cen). Předpokladem se stanoví hypotéza, jakou část daně nese zákonný poplatník a jaká část je přesunuta na jiné subjekty a to jak dopředu, tak dozadu. Je nezbytné stanovit tyto předpoklady, jelikož doposud nebyla kvantifikace daňového dopadu uspokojivě vysvětlena – stejně jako nebyla změřena elasticita poptávky a nabídky na všech trzích zboží, služeb a výrobních faktorů.⁶⁵ Tato metoda je dosti zjednodušená a dostatečně nezachycuje komplexnější dopady zdanění na jednotlivé ekonomické subjekty.

3.4.2.2 Model celkové rovnováhy

Model je založen na použití matematických modelů, které jsou provázány funkčními vztahy. Tyto modely jsou však velmi složité a potýkají se proto s mnoha problémy, které spočívají v nedostatku vstupních dat a informací. Předpokládají neměnnost nabídky výrobních faktorů (práce a kapitálu), jsou tedy statické. Veškeré modely, které jsou založené na modelu celkové rovnováhy, vychází z Harbergerova modelu incidence daně ze zisku společností, který rozděluje ekonomiku na korporativní a nekorporativní sektor. Sektory jsou dokonale konkurenční. Výstupem modelu je poté vzorec stanovující daňový dopad.⁶⁶ Harbergerův model byl řadou ekonomů propracováván a zdokonalován. Jeho statický charakter byl doplněn o dynamickou dimenzi.

⁶⁵ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 79 - 80

⁶⁶ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 81 - 86

4 Praktická část

V této kapitole je kvantifikován přesun a dopad zvýšení sazby spotřební daně na cigarety uskutečněný na přelomu roku 2014 a 2015.

4.1 Praktické aspekty přesunu a dopadu daní ze spotřeby

Studie zabývající se daňovou incidencí nepřímých daní byly ve většině případů prováděny v zahraničí. V České republice je však v posledních letech zaznamenán větší úsilí v průzkumu daňové incidence. Převážná část těchto studií vychází z metod používaných v zahraničí.

Nejpoužívanější metoda je tzv. Kakwaniho metodu⁶⁷, které se také jinak říká Kakwaniho index. Metoda je vhodná pro zjištění daňové incidence u statků s neelastickou poptávkou, především u výrobků podléhajícím spotřebním daním. Je založena na incidenčních předpokladech. Předpokládá se, že všechny subjekty zatěžuje stejně velká daň. Podstatou je zjištění míry (indexu) progresivity (regresivity), která je přenášena na spotřebitele. Index progresivity (regresivity) se rovná rozdílu indexu koncentrace daně (odvozen od křivky koncentrace – neboli Lorencovy křivky) a Giniho koeficientu důchodové koncentrace (křivka koncentrace důchodů). Z polohy těchto křivek lze odvodit progresivitu daně. Pokud je index progresivity roven nule, daň je proporcionální, jestliže je větší, než nula je progresivní, a jestliže je menší nežli nula, je regresivní. Model lze vytvořit pro individuální spotřební daň, ale také pro souhrn spotřebních daní.

Tuto metodu také použila Kubátová⁶⁸ ve své studii, kde analyzovala progresivitu daní ze spotřeby v ČR v roce 1993. Křivka koncentrace důchodů byla vytvořena podle čistých příjmů domácností (snížené o daň z příjmů a pojistné). Domácnosti byly rozděleny do devíti příjmových skupin podle průměrného příjmu domácnosti jednotlivých členů. Pro jednotlivé vybrané výrobky (pivo, víno, líh a tabákové výrobky) jsou podle dat o spotřebě domácností sestaveny křivky koncentrace daní. Kubátová uvedla řadu hodnocení indexů progresivity a regresivity od „velmi regresivní“ po „velmi progresivní“. Ze studie vyplývá,

⁶⁷ KAKWANI, N., Progressivity Index of Sales Tax on Individual expenditure Items in Austria. The Economic Record, březen 1983, s. 61 - 79

⁶⁸ KUBÁTOVÁ, K., Incidence spotřebních daní v ČR, s. 77 - 87

že spotřební daně v České republice vykazují spíše proporcionalitu uvedených daní. Nejvíce regresivní dopad měla spotřební daň z piva a naopak daň z vína měla nejvíce progresivní dopad. Dopad daně z tabákových výrobků se lišil u jednotlivých příjmových skupin. U příjmové skupiny s čistým ročním peněžním příjmem na hlavu v rozmezí 26 401 Kč – 31 200 Kč byl dopad na rozdíl od ostatních příjmových skupin spíše progresivní.

Ve studii Svátkové a kolektivu⁶⁹ bylo hlavním cílem analyzovat dopad daní ze spotřeby v České republice před a po vstupu do EU. K analýze byl použit mikrosimulační model, naprogramovaný ke zpracování rozsáhlých dat domácností prezentovaných ze statistik rodinných účtů z Českého statistického úřadu. Model umožňuje měřit dopad změny zdanění u nepřímých daní jak na úrovni celé domácnosti, tak i na úrovni jednotlivců. Daňový dopad je měřen na roční bázi příjmu a na bázi celoživotního příjmu. Celoživotní přístup k měření daňové incidence je poměrně diskutabilní, jelikož složení domácnosti se v průběhu času mění. Cílem studie bylo zjistit změnu progresivity spotřebních daní po vstupu do EU, z výsledků analýzy je patrné, že k výraznému nárůstu daňového zatížení spotřebními daněmi (respektive daní z minerálních olejů a tabákových výrobků) došlo v průměru o 24 % a u DPH o 7,8 % mezi začátkem roku 1993 až koncem roku 2003 a o 10 % a u DPH o 6,8 % mezi květnem 2004 a říjnem 2006.

Pro měření daňové incidence mezi prodávajícím a spotřebitelem jsou vhodné podmínky v okamžiku změny daně. Identifikováním změn v cenách pro konečného spotřebitele a počtu spotřebovaného zboží. Předpokládá se, že pokud dojde ke zvýšení sazeb daní, prodávající tuto změnu promítne ve spotřebitelských cenách.

Studie Václava Vybíhala⁷⁰ je zaměřená na problematiku daňové incidence spotřebních daní v ČR u vybraných alkoholických nápojů, kde byly sledovány a analyzovány reakce obchodních řetězců na zvýšení sazby spotřební daně. Cílem studie bylo analyzování velikosti, směru daňového přesunu a reakce prodejců v konkurenčním prostředí při změně daňové sazby. Analýza byla založena na pozorování prodejních cen před a po zvýšení spotřební daně z lihu různých druhů alkoholických nápojů u vybraných prodejců. Výsledkem studie bylo, že se zvýšení sazby spotřební daně z lihu ve většině prodejních

⁶⁹ SVÁTKOVÁ, S. a kol., Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice, str. 1 - 322

⁷⁰ VYBÍHAL, V., K možnostem měření incidence spotřebních daní v ČR, str. 1 - 11

řetězců bezprostředně nepromítlo do prodejních cen sledovaných alkoholických produktů, pouze však s časovým zpožděním a u některých produktů vůbec. Neprokázalo se, že by prodejci v plné výši přenesli daňové břemeno na spotřebitele, tudíž se nesplnilo očekávání státu v přenesení zákonné incidence a odrazení spotřebitelů od spotřeby alkoholických nápojů.

Ve studii se Petr David⁷¹ zabývá daňovou incidencí spotřebních daní z minerálních olejů, z lihu a z tabákových výrobků. Změna zdanění těchto vybraných výrobků byla kvantifikována pomocí pozorování prodejních cen v okamžiku změny a po změně sazby výše uvedených spotřebních daní. Pozorování bylo prováděno v období roku 2003 a 2004. David pozorováním zjistil prodejní cenu vybraných výrobků před změnou a po změně sazeb spotřebních daní. Poté stanovil výši spotřební daně a daně z přidané hodnoty před změnou a po změně sazeb daní. Rozdílem v cenách před a po zvýšení daně sazby kvantifikuje dopad změny spotřební daně na prodávajícího (výrobce) a na kupujícího. Výsledky studie ukazují, že někteří prodejci pohonných hmot nezměnili spotřebitelské ceny ihned po změně sazeb, lze to považovat za konkurenční boj, avšak krátkodobý, jelikož všichni prodejci spotřebitelské ceny posléze upravili. Autor poukazuje, že trh s pohonnými hmotami je velmi neelastický, což výsledky práce potvrzují, jelikož prodejci při změnách sazeb spotřebních daní reagují výrazným způsobem a zvyšují cenu pohonných hmot. Dopad změny sazby spotřební daně z lihu na spotřebitele je také významný. Prodejci přesunuli výraznou část daňového břemene na spotřebitele. Důvodem je fakt, že poptávka po lihovinách je označována za velmi neelastickou, avšak zaznamenaný přesun byl většinou menší než proporcionální. Poptávka po cigaretách je také neelastická, u všech zkoumaných značek cigaret byl zaznamenán nárůst spotřebitelských cen. U levnějších značek cigaret došlo k menšímu daňovému přesunu nežli u dražších značek cigaret.

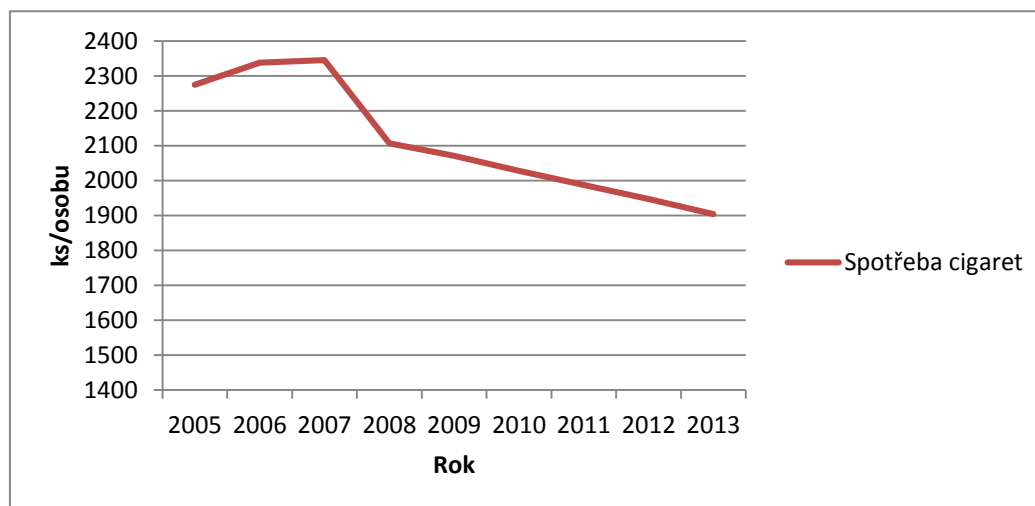
⁷¹ DAVID, Petr. *Teoretické a praktické aspekty daňové incidence v České republice, str. 1 - 185*

4.2 Statistiky spotřeby cigaret

Mezi škodlivé a návykové látky, které jsou rizikové pro zdraví, se řadí kromě alkoholu a drog i tabákové výrobky. Kouření je příčinou mnoha nemocí, ke kterým patří především vznik rakoviny plic, ale také další nádorové onemocnění, která vedou k předčasnému úmrtí. Kouření má závažný celosvětový dopad nejen na zdraví populace, ale také má souvislost s ekonomickými ztrátami. Podílí se na vysoké nemocnosti, pracovní neschopnosti a invaliditě obyvatelstva a ve vyspělých zemích, včetně České republiky, je kouření spojeno s 15 až 19 procentní úmrtností za rok. Předčasně umírá kolem 50 % kuřáků a umírají v průměru o 14 let dříve. Proto je prioritou vlády a veřejného zdravotnictví snižovat tyto negativní dopady.⁷²

Počet kuřáků se v posledních letech nemění, pohybuje se mezi 28 až 32 %. Podle průzkumu provedeného státním zdravotnickým ústavem v roce 2013 je v České republice celkem 31,3 % kuřáků, z toho necelé tři čtvrtiny představovali kuřáci, kteří si zapálí alespoň jednu cigaretu denně.⁷³ Z dostupných údajů z Českého statistického úřadu však spotřeba cigaret na osobu od roku 2005 do roku 2013 klesala, jak je patrné z následujícího grafu.

Graf 5 Vývoj spotřeby cigaret v České republice v letech 2005 - 2013



Zdroj: Český statistický úřad⁷⁴, vlastní zpracování

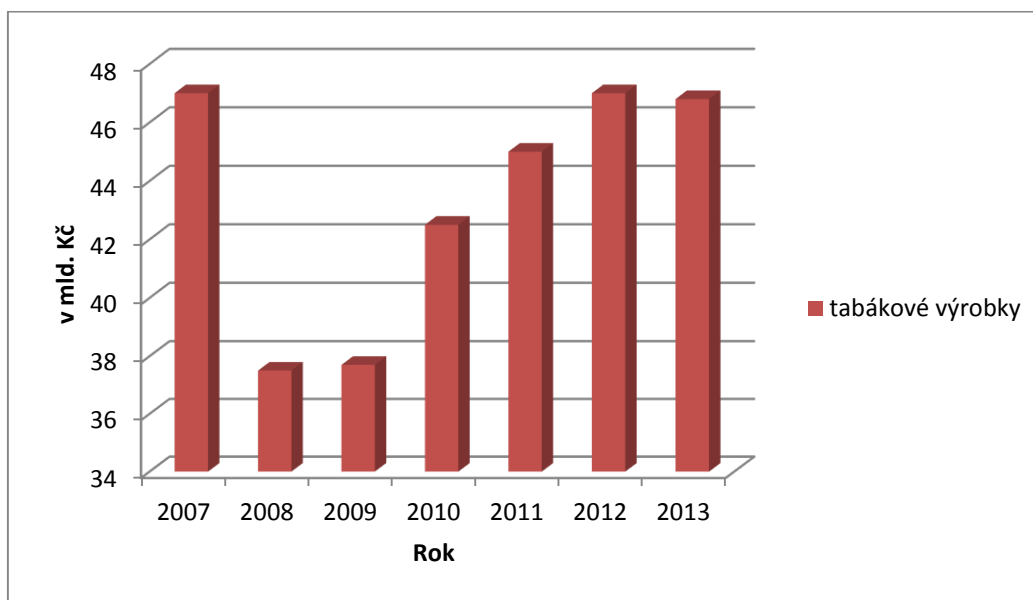
⁷² EVROPSKÁ KOMISE. *Kouření*.

⁷³ ČESKO. Státní zdravotní ústav. *Užívání tabáku a alkoholu v České republice 2012*, str. 4-15

⁷⁴ ČESKO. Český statistický úřad, Spotřeba alkoholických nápojů a cigaret

V následujícím grafu je uveden vývoj inkasa spotřební daně z tabákových výrobků.

Graf 6 Vývoj inkasa spotřební daně z tabákových výrobků v letech 2007 - 2013



Zdroj: Zpráva o činnosti daňové a celní správy,^{75 76} vlastní zpracování

V letech 2007 a 2008 došlo k výraznému propadu v inkasu spotřební daně z tabákových výrobků. V tomto období se razantně začaly zvyšovat sazby spotřební daně z cigaret a tabáku určeného ke kouření. Česká republika začala plnit podmínky Evropské unie o minimálních sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Z vývoje spotřeby cigaret (graf 5) lze usoudit, že v roce 2008 se začala plnit spíše edukativní funkce spotřební daně z tabákových výrobků, jelikož došlo ke snížení spotřeby cigaret a významně se snížilo inkaso spotřební daně. Z vývoje inkasa z tabákových výrobků (graf 6) je však patrné, že fiskální funkce spotřebních daní z cigaret je také naplněna, inkaso spotřební daně z tabákových výrobků se začalo už v roce 2010 opět navyšovat. V současnosti je inkaso na podobné úrovni jako před rokem 2008, avšak spotřeba cigaret na osobu se nadále snižuje.

4.3 Stanovení ceny cigaret

Stanovení ceny cigaret je upravováno zákonem.⁷⁷ Dovozece, výrobce či oprávněný příjemce podá návrh na stanovení ceny pro konečného spotřebitele oprávněnému správci daně tj.

⁷⁵ ČESKO. Ministerstvo financí České republiky. Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011, str. 6

⁷⁶ ČESKO. Ministerstvo financí České republiky. Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2013, str. 6

Celnímu úřadu pro Středočeský kraj. Cena pro konečného spotřebitele je určena cenovým rozhodnutím, který vydává příslušný celní úřad, podle zákona o cenách⁷⁸ pro jednotkové balení, které je určené k přímé spotřebě. Cena zahrnuje i DPH. Cenové rozhodnutí je závazné a musí být uvedeno i na tabákové nálepce. Výše pevné ceny nových výrobků pro konečného spotřebitele je zveřejňována v Cenových věstnících vydávaných Ministerstvem financí České republiky. V platnost vchází dnem jeho uveřejnění a účinnosti nabývá dnem stanoveným v příslušném Cenovém věstníku.

Tabákové výrobky uvedené do volného daňového oběhu a určené k prodeji jsou upraveny zákonem.⁷⁹ Takovéto tabákové výrobky musí být označeny tabákovou nálepkou. Zákonem je zakázán prodej cigaret za cenu nižší, než je cena pro konečného spotřebitele (uvedená na tabákové nálepce) nebo snížení této ceny. Nelze poskytnout ani slevu z ceny pro konečného spotřebitele. Zakázán je i nákup cigaret za cenu nižší než je uvedena na tabákové nálepce nebo prodej cigaret za cenu vyšší než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce, pokud se takovýto prodej uskuteční je prodejce povinen přiznat a zaplatit daň ve výši součinu procentní části sazby daně a rozdílu ceny, za kterou se cigarety prodaly.

Při změnách sazeb spotřební daně z cigaret může docházet k prodeji cigaret s původní nižší cenou až do vyčerpání zásob. Snahou obchodníků s cigaretami je předzásobit se tabákovými nálepkami s nižší cenou pro konečného spotřebitele. V tomto případě je zákonem regulován nákup tabákových nálepek odpovídající sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně nejpozději šest týdnů před nabytím platnosti nové sazby daně. Tabákovou nálepkou s novou sazbou daně lze objednat nejdříve šest týdnů před dnem platnosti nové sazby daně a uvést do volného daňového oběhu ji lze až po tomto termínu. Tabákové výrobky s tabákovými nálepkami, které odpovídají sazbě daně bezprostředně předcházející nové sazbě daně, mohou být uvedeny do volného daňového oběhu pouze do dne nabytí platnosti nové sazby daně.

Chování výrobce a distributora v případě zvýšení sazby daně z cigaret je různé. Výrobce může snížit svůj zisk o uloženou daň. Tato varianta však bývá krátkodobá vlivem konkurenčního boje. Nejpravděpodobnější je spíše fakt, že daň uvalená na cigarety přenesse

⁷⁷ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

⁷⁸ ČESKO. Zákon č. 526 ze dne 27. listopadu 1990, o cenách, s. 1946-1976.

⁷⁹ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

výrobce na konečného spotřebitele. Přesun spotřební daně se poté kvantifikuje porovnáním rozdílu v částce navýšené konečné prodejní ceny balení cigaret s částkou navýšené spotřební daně.

Výpočet spotřební daně z cigaret se řídí zákonem.⁸⁰ Částka spotřební daně z cigaret se skládá z procentní a pevné části sazby daně. Dále je zapotřebí vypočítat částku daně u cigaret za použití minimální sazby. V případě, že je částka daně vypočítána za použití procentní a pevné části daně nižší než minimální sazba daně, je použita minimální sazba daně. Dále je povinností zatížit cenu cigaret ještě DPH, ta je vypočtena z ceny pro konečného spotřebitele.

Vzorový příklad:

Balení 20 kusů cigaret určená konečnému spotřebiteli za cenu 74 Kč.

- 1) Procentní část daně - základ spotřební daně = 74 Kč
- 2) Procentní část spotřební daně z cigaret = $(74 \text{ Kč} * 0,27) = 19,98 \text{ Kč}$
- 3) Pevná část daně - základ spotřební daně = 20 ks
- 4) Pevná část spotřební daně z cigaret = $(20 \text{ kusů} * 1,29 \text{ Kč}) = 25,80 \text{ Kč}$
- 5) Celková spotřební daň z cigaret = $19,98 \text{ Kč} + 25,80 \text{ Kč} = 45,78 \text{ Kč}$
- 6) Minimální sazba daně = $(20 \text{ ks} * 2,37 \text{ Kč}) = 47,40 \text{ Kč}$

Součet procentní a pevné části spotřební daně činí 45,78 Kč, je však nižší než minimální sazba daně, proto bude použita spotřební daň ve výši minimální sazby tj. 47,40 Kč.
- 7) DPH = $74 \text{ Kč} * 21/121 = 12,84 \text{ Kč}$
- 8) Celkové daňové zatížení = $(12,84 \text{ Kč} + 47,40 \text{ Kč}) / 74 \text{ Kč} = 81,40 \%$

4.4 Analýza dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret

V této práci je zjišťováno, jak se změna spotřební daně z cigaret promítla do ceny cigaret pro konečného spotřebitele. Změna spotřební daně se uskutečnila na konci roku 2014. Procentní část sazby daně z cigaret činila do 30. listopadu 2014 27 % a pevná část sazby daně činila 1,19 Kč za kus, minimální sazba daně se rovnala 2,25 Kč za kus. Od 1.

⁸⁰ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních. s. 5730 – 5800

prosine 2014 činí pevná část sazby daně z cigaret 1,29 Kč za kus, minimální částka sazby daně je 2,37 Kč za kus a procentní část daně zůstala nezměněna. Sazba DPH je u tabákových výrobků základní tj. 21 %, ve zkoumaném období nedošlo k její změně. Je však stanovována z ceny cigaret včetně spotřební daně, to znamená, že pokud se změní sazba spotřební daně, projeví se to i na skutečné částce DPH. Došlo ke zvýšení pevné části sazby daně o 0,10 Kč a minimální sazby daně o 0,12 Kč.

Ke zjištění daňové incidence u cigaret byla použita primární data. Stanovení dopadu a přesunu spotřební daně z cigaret na kupující a prodávající bylo provedeno na základě spotřebitelských cen zjišťovaných průběžně v období před a po změně sazby spotřební daně z cigaret v jednotlivých měsících na přelomu roku 2014 a 2015, které jsou uvedeny v tabulkách. Spotřebitelské ceny byly průběžně získávány prostřednictvím vlastního šetření vždy k poslednímu dni v měsíci od října do prosince roku 2014 a od ledna do února roku 2015. Prodejní ceny byly zjištěny z tabákových kolků, kterými musí být označena každá krabička cigaret.

Pro výpočet dopadu změn ve zdanění cigaret byly zvoleny tyto značky cigaret, na základě vytvořených cenových kategorií.

Cenová kategorie od 70 Kč do 79 Kč za krabičku cigaret:

- Benson & Hedges Black slide s filtrem,
- Chesterfield Blue s filtrem,
- Red & White Original s filtrem.

Cenová kategorie od 80 Kč do 89 Kč za krabičku cigaret:

- L&M Link Slim s filtrem,
- Sparta Classic s filtrem,
- Marlboro Gold Touch s filtrem.

Cenová kategorie od 90 Kč a více:

- Davidoff Gold Slim s filtrem,
- Davidoff Gold s filtrem.

Každé balení cigaret obsahuje 20 kusů.

Ceny cigaret pro konečného spotřebitele platné k 30. 11. 2014 jsou považovány za výchozí při stanovení dopadu změny spotřební daně. Pro přehlednost jsou výpočty dopadu změn ve zdanění cigaret rozděleny do tří souvisejících tabulek, které jsou rozděleny u každé značky cigaret zvlášť.

V první tabulce je uveden výpočet spotřební daně z cigaret pro obě sledovaná období. V případě, že došlo k časové prodlevě, je uveden výpočet spotřební daně před změnou i po změně sazby daně z cigaret na konci roku 2014. Pevná část sazby daně ze spotřeby je vynásobena počtem kusů cigaret v krabičce, zatímco procentní část sazby daně ze spotřeby je vynásobena příslušnou cenou cigaret platnou pro daný měsíc roku 2014 a 2015. Sečtením obou částí sazby daně získáme celkovou částku spotřební daně, ta je však potřeba srovnat s minimální sazbou daně, a pokud nedosahuje její výše je použita minimální sazba daně.

Ve druhé tabulce je cena krabičky cigaret rozdělena v jednotlivých obdobích na část ceny, která je tvořena jak spotřební daní, tak i DPH a dále na části, kde je rozlišena výše spotřební daně a DPH. Nakonec je cena krabičky cigaret uvedena bez obou daní. Tato část tvoří náklady spojené s výrobou krabičky cigaret a také marži, kterou generuje výrobce. Cena cigaret pro konečného spotřebitele je uvedena včetně DPH. Pro zjištění výše DPH je použit přepočtený koeficient pro výpočet DPH shora⁸¹:

$$D = C * s / (100 + s)$$

D - vypočtená daň,

C - cena cigaret,

s - sazba daně z přidané hodnoty.

V poslední tabulce je znázorněn dopad změn spotřební daně u jednotlivých značek cigaret na spotřebitele a na prodávajícího. Změna spotřební daně je kvantifikována u cen v měsíci prosinci roku 2014, lednu a únoru roku 2015 vůči výchozímu měsíci listopadu roku 2014. Je jím rozdíl ve výši spotřební daně v prosinci 2014, lednu a únoru 2015 oproti listopadu 2014, stejnou metodou je zjištěna změna daně z přidané hodnoty, a následně jsou tyto změny sečteny jako změna celkového daňového zatížení.

⁸¹ VANČUROVÁ, A. Daňový systém ČR 2012, s. 281 - 282

Změna ceny je vypočtena jako rozdíl z ceny pro konečného spotřebitele v prosinci 2014, lednu a únoru 2015 oproti výchozímu měsíci listopadu 2014. Tento rozdíl lze označit jako dopad změny spotřební daně na spotřebitele.

Dopad změny spotřební daně na spotřebitele, je vypočten jako rozdíl změny prodejní ceny a změny celkového daňového zatížení nepřímými daněmi.

Výpočty:

Změna spotřební daně⁸² = výše spotřební daně po změně sazby daně - výše spotřební daně před změnou sazby daně

Změna daně z přidané hodnoty = výše DPH po změně sazby daně - výše DPH před změnou sazby daně

Změna ceny krabičky cigaret = cena cigaret po změně sazby daně - cena cigaret před změnou sazby daně

Změna SD + DPH = celkové daňové zatížení po změně sazby daně - celkové daňové zatížení před změnou sazby daně

Dopad na spotřebitele (v %) = změna ceny cigaret / změna SD + DPH * 100

Dopad na prodávajícího (v %) = změna sazby spotřební daně představuje 100 % dopadu. Proto po odečtení dopadu změny sazby spotřební daně na spotřebitele dostaneme dopad této změny na prodávajícího.

V případě, že by hodnoty dopadu na spotřebitele byl roven nebo vyšší než 100 %, dopad na prodávajícího je nulový.

Jediný faktor, který může ovlivnit tržní cenu krabičky cigaret, je uvažována pouze meziroční změna spotřební daně na cigarety.

⁸² Dále jen SD

Cigarety Benson & Hedges Black

Tabulka č. 5a Výpočet celkového daňového zatížení cigaret Benson & Hedges Black

Rok	Procentní část	Pevná část		Procentní a pevná část	Minimální výše daně	
	27%	1 ks	20 ks		1 ks	20 ks
10-11/2014	19,98 Kč	1,19 Kč	23,80 Kč	43,78 Kč	2,25 Kč	45,00 Kč
12/2014	19,98 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	45,78 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
01/2015	20,52 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	46,32 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
02/2015	20,52 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	46,32 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁸³ o spotřebních daních, vlastní zpracování

Minimální výše spotřební daně převyšuje vypočtenou spotřební daň stanovenou zákonem před i po změně sazby daně. Při výpočtu spotřební daně je proto použita minimální výše daně.

Tabulka č. 5b Složení ceny cigaret Benson & Hedges Black

Měsíc/Rok	Cena včetně SD + DPH	SD	DPH	SD + DPH	Cena bez SD a DPH
10-11/2014	74,00 Kč	45,00 Kč	12,85 Kč	57,85 Kč	16,15 Kč
12/2014	74,00 Kč	47,40 Kč	12,85 Kč	60,25 Kč	13,75 Kč
01/2015	76,00 Kč	47,40 Kč	13,19 Kč	60,59 Kč	15,41 Kč
02/2015	76,00 Kč	47,40 Kč	13,19 Kč	60,59 Kč	15,41 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

Výchozí měsíc, ke kterému je sledována změna spotřební daně, je listopad 2014. Prodejní cena krabičky cigaret se zvýšila o 2 Kč až v lednu 2015. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret Benson & Hedges Black do listopadu 2014 činilo 78 %, v prosinci 2014 činilo 81 % a ve sledovaném období roku 2015 činilo 80 %. Spotřební daň z cigaret dosahovala do listopadu 2014 minimální výše daně tedy 45 Kč a od prosince 2014 do konce sledovaného

⁸³ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

období činila 47,40 Kč. Došlo k nárůstu spotřební daně o 2,40 Kč oproti výchozímu měsíci listopadu 2014.

Tabulka č 5c Dopad spotřební daně na cigarety Benson & Hedges Black

Měsíc/Rok	Δ SD + Δ DPH	Δ Ceny krabičky cigaret	Dopad na spotřebitele (%)	Dopad na prodávajícího (%)
12/2014	2,40	0	0	100
01/2015	2,75	2	73	27
02/2015	2,75	2	73	27

Zdroj: vlastní zpracování

V prosinci 2014 nedošlo ke zvýšení prodejní ceny krabičky cigaret, přestože se zvýšila sazba spotřební daně z cigaret a celkové daňové zatížení se tak zvýšilo o 2,40 Kč, proto celé daňové břemeno nese prodávající. Od ledna 2015 se prodejní cena krabičky cigaret zvýšila o 2 Kč a celkové daňové zatížení se zvýšilo o 2,75 Kč. Prodejce na spotřebitele přenesl významnost část zvýšení spotřební daně z cigaret. Na spotřebitele bylo přesunuto 73 % zvýšení daňového břemene, zbývající část 27 % daňového břemene nese prodávající.

Cigarety L&M Link Slim

Tabulka č. 6a Výpočet celkového daňového zatížení cigaret L&M Link Slim

Rok	Procentní část	Pevná část		Procentní a pevná část	Minimální výše daně	
	27%	1 ks	20 ks		1 ks	20 ks
10-11/2014	21,60 Kč	1,19 Kč	23,80 Kč	45,40 Kč	2,25 Kč	45,00 Kč
12/2014	21,60 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	47,40 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
01/2015	22,95 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	48,75 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
02/2015	22,95 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	48,75 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁸⁴ o spotřebních daních, vlastní zpracování

⁸⁴ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních. s. 5730 – 5800

Vypočtená částka daně převyšuje minimální výši spotřební daně stanovenou zákonem před i po změně sazby daně. Proto je použita tato skutečně vypočtená částka daně.

Tabulka č. 6b Složení ceny cigaret L&M Link Slim

Měsíc/Rok	Cena včetně SD + DPH	SD	DPH	SD + DPH	Cena bez SD a DPH
10-11/2014	80,00 Kč	45,40 Kč	13,89 Kč	59,29 Kč	20,71 Kč
12/2014	80,00 Kč	47,40 Kč	13,89 Kč	61,29 Kč	18,71 Kč
01/2015	85,00 Kč	48,75 Kč	14,76 Kč	63,51 Kč	21,49 Kč
02/2015	85,00 Kč	48,75 Kč	14,76 Kč	63,51 Kč	21,49 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

Výchozí měsíc, ke kterému je sledována změna spotřební daně, je listopad 2014. Prodejní cena krabičky cigaret se zvýšila o 5 Kč až v lednu 2015. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret L&M Link Slim do listopadu 2014 činilo 74 %, v prosinci 2014 činilo 77 % a ve sledovaném období roku 2015 činilo 75 %. Spotřební daň z cigaret dosahovala do listopadu 2014 vypočtené výši daně tedy 45,40 Kč, od prosince 2014 dosahovala 47,40 Kč a po zbytek sledovaného období činila 48,75 Kč. Došlo k nárůstu spotřební daně o 2 Kč v prosinci 2014 a o 3,35 Kč od ledna 2015 oproti výchozímu měsíci listopadu 2014.

Tabulka č 6c Dopad spotřební daně na cigarety L&M Link Slim

Měsíc/Rok	Δ SD+ Δ DPH	Δ Ceny krabičky cigaret	Dopad na spotřebitele (%)	Dopad na prodávajícího (%)
12/2014	2,00	0	0	100
01/2015	4,22	5	119	0
02/2015	4,22	5	119	0

Zdroj: vlastní zpracování

V prosinci 2014 nedošlo ke zvýšení prodejní ceny krabičky cigaret, přestože se zvýšila sazba spotřební daně z cigaret a celkové daňové zatížení se tak zvýšilo o 2 Kč, proto celé daňové břemeno nese prodávající. Od ledna 2015 se prodejní cena krabičky cigaret zvýšila o 5 Kč a celkové daňové zatížení se zvýšilo o 4,22 Kč. Prodejce na spotřebitele přenesl 119 % zvýšení daňového břemene.

Cigarety Chesterfield Blue

Tabulka č. 7a Výpočet celkového daňového zatížení cigaret Chesterfield Blue

Rok	Procentní část	Pevná část		Procentní a pevná část	Minimální výše daně	
	27%	1 ks	20 ks		1 ks	20 ks
10-11/2014	19,98 Kč	1,19 Kč	23,80 Kč	43,78 Kč	2,25 Kč	45,00 Kč
12/2014	19,98 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	45,78 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
01/2015	21,33 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	47,13 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
02/2015	21,33 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	47,13 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁸⁵ o spotřebních daních, vlastní zpracování

Minimální výše spotřební daně převyšuje vypočtenou spotřební daň stanovenou zákonem před i po změně sazby daně. Při výpočtu spotřební daně je proto použita minimální výše daně.

Tabulka č. 7b Složení ceny cigaret Chesterfield Blue

Měsíc/Rok	Cena včetně SD + DPH	SD	DPH	SD + DPH	Cena bez SD a DPH
10-11/2014	74,00 Kč	45,00 Kč	12,85 Kč	57,85 Kč	16,15 Kč
12/2014	74,00 Kč	47,40 Kč	12,85 Kč	60,25 Kč	13,75 Kč
01/2015	79,00 Kč	47,40 Kč	13,71 Kč	61,11 Kč	17,89 Kč
02/2015	79,00 Kč	47,40 Kč	13,71 Kč	61,11 Kč	17,89 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

⁸⁵ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

Výchozí měsíc, ke kterému je sledována změna spotřební daně, je listopad 2014. Prodejní cena krabičky cigaret se zvýšila o 5 Kč až v lednu 2015. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret Chesterfield Blue do listopadu 2014 činilo 78 %, v prosinci 2014 činilo 81 % a ve sledovaném období roku 2015 činilo 77 %. Spotřební daň z cigaret dosahovala do listopadu 2014 minimální výše daně tedy 45 Kč a od prosince 2014 do konce sledovaného období činila 47,40 Kč. Došlo k nárůstu spotřební daně o 2,40 Kč oproti výchozímu měsíci listopadu 2014.

Tabulka č 7c Dopad spotřební daně na cigarety Chesterfield Blue

Měsíc/Rok	Δ SD + Δ DPH	Δ Ceny krabičky cigaret	Dopad na spotřebitele (%)	Dopad na prodávajícího (%)
12/2014	2,40	0	0	100
01/2015	3,27	5	153	0
02/2015	3,27	5	153	0

Zdroj: vlastní zpracování

V prosinci 2014 nedošlo ke zvýšení prodejní ceny krabičky cigaret, přestože se zvýšila sazba spotřební daně z cigaret a celkové daňové zatížení se tak zvýšilo o 2,40 Kč, proto celé daňové břemeno nese prodávající. Od ledna 2015 se prodejní cena krabičky cigaret zvýšila o 5 Kč a celkové daňové zatížení se zvýšilo o 3,27 Kč. Prodejce na spotřebitele tak přenesl 153 % zvýšení daňového břemene.

Cigarety Davidoff Gold Slim

Tabulka č. 8a Výpočet celkového daňového zatížení cigaret Davidoff Gold Slim

Rok	Procentní část	Pevná část		Procentní a pevná část	Minimální výše daně	
	27%	1 ks	20 ks		1 ks	20 ks
10-11/2014	25,38 Kč	1,19 Kč	23,80 Kč	49,18 Kč	2,25 Kč	45,00 Kč
12/2014	25,38 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	51,18 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
01/2015	26,46 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	52,26 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
02/2015	26,46 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	52,26 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁸⁶ o spotřebních daních, vlastní zpracování

Vypočtená částka daně převyšuje minimální výši spotřební daně stanovenou zákonem před i po změně sazby daně. Proto je použita tato skutečně vypočtená částka daně.

Tabulka č. 8b Složení ceny cigaret Davidoff Gold Slim

Měsíc/Rok	Cena včetně SD + DPH	SD	DPH	SD + DPH	Cena bez SD a DPH
10-11/2014	94,00 Kč	49,18 Kč	16,32 Kč	65,50 Kč	28,50 Kč
12/2014	94,00 Kč	51,18 Kč	16,32 Kč	67,50 Kč	26,50 Kč
01/2015	98,00 Kč	52,26 Kč	17,01 Kč	69,27 Kč	28,73 Kč
02/2015	98,00 Kč	52,26 Kč	17,01 Kč	69,27 Kč	28,73 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

Výchozí měsíc, ke kterému je sledována změna spotřební daně, je listopad 2014. Prodejní cena krabičky cigaret se zvýšila o 4 Kč až v lednu 2015. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret Davidoff Gold Slim do listopadu 2014 činilo 70 %, v prosinci 2014 činilo 72 % a ve sledovaném období roku 2015 činilo 71 %. Spotřební daň z cigaret dosahovala do listopadu 2014 vypočtené výši daně tedy 45,40 Kč, od prosince 2014 dosahovala 47,40 Kč a po zbytek sledovaného období činila 48,75 Kč. Došlo k nárůstu spotřební daně o 2 Kč v prosinci 2014 a o 3,35 Kč od ledna 2015 oproti výchozímu měsíci listopadu 2014.

⁸⁶ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

Tabulka č 8c Dopad spotřební daně na cigarety Davidoff Gold Slim

Měsíc/Rok	Δ SD+ Δ DPH	Δ Ceny krabičky cigaret	Dopad na spotřebitele (%)	Dopad na prodávajícího (%)
12/2014	2,00	0	0	100
01/2015	3,77	4	106	0
02/2015	3,77	4	106	0

Zdroj: vlastní zpracování

V prosinci 2014 nedošlo ke zvýšení prodejní ceny krabičky cigaret, přestože se zvýšila sazba spotřební daně z cigaret a celkové daňové zatížení se tak zvýšilo o 2 Kč, proto celé daňové břemeno nese prodávající. Od ledna 2015 se prodejní cena krabičky cigaret zvýšila o 4 Kč a celkové daňové zatížení se zvýšilo o 3,77 Kč. Prodejce na spotřebitele přenesl 106 % zvýšení daňového břemene.

Cigarety Sparta Classic

Tabulka č. 9a Výpočet celkového daňového zatížení cigaret Sparta Classic

Rok	Procentní část	Pevná část		Procentní a pevná část	Minimální výše daně	
	27%	1 ks	20 ks		1 ks	20 ks
10-11/2014	22,14 Kč	1,19 Kč	23,80 Kč	45,94 Kč	2,25 Kč	45,00 Kč
12/2014	22,14 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	47,94 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
01/2015	23,49 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	49,29 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
02/2015	23,49 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	49,29 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁸⁷ o spotřebních daních, vlastní zpracování

Vypočtená částka daně převyšuje minimální výši spotřební daně stanovenou zákonem před i po změně sazby daně. Proto je použita tato skutečně vypočtená částka daně.

⁸⁷ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

Tabulka č. 9b Složení ceny cigaret Sparta Classic

Měsíc/Rok	Cena včetně SD + DPH	SD	DPH	SD + DPH	Cena bez SD a DPH
10-11/2014	82,00 Kč	45,94 Kč	14,24 Kč	60,18 Kč	21,82 Kč
12/2014	82,00 Kč	47,94 Kč	14,24 Kč	62,18 Kč	19,82 Kč
01/2015	87,00 Kč	49,29 Kč	15,10 Kč	64,39 Kč	22,61 Kč
02/2015	87,00 Kč	49,29 Kč	15,10 Kč	64,39 Kč	22,61 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

Výchozí měsíc, ke kterému je sledována změna spotřební daně, je listopad 2014. Prodejní cena krabičky cigaret se zvýšila o 5 Kč až v lednu 2015. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret Sparta Classic do listopadu 2014 činilo 73 %, v prosinci 2014 činilo 76 % a ve sledovaném období roku 2015 činilo 74 %. Spotřební daň z cigaret dosahovala do listopadu 2014 vypočtené výši daně tedy 45,94 Kč, od prosince 2014 dosahovala 47,94 Kč a po zbytek sledovaného období činila 49,29 Kč. Došlo k nárůstu spotřební daně o 2 Kč v prosinci 2014 a o 3,35 Kč od ledna 2015 oproti výchozímu měsíci listopadu 2014.

Tabulka č 9c Dopad spotřební daně na cigarety Sparta Classic

Měsíc/Rok	Δ SD+ Δ DPH	Δ Ceny krabičky cigaret	Dopad na spotřebitele (%)	Dopad na prodávajícího (%)
12/2014	2,00	0	0	100
01/2015	4,22	5	119	0
02/2015	4,22	5	119	0

Zdroj: vlastní zpracování

V prosinci 2014 nedošlo ke zvýšení prodejní ceny krabičky cigaret, přestože se zvýšila sazba spotřební daně z cigaret a celkové daňové zatížení se tak zvýšilo o 2 Kč, proto celé daňové břemeno nese prodávající. Od ledna 2015 se prodejní cena krabičky cigaret zvýšila o 5 Kč a celkové daňové zatížení se zvýšilo o 4,22 Kč. Prodejce na spotřebitele přenesl 119 % zvýšení daňového břemene.

Cigarety Marlboro Gold Touch

Tabulka č. 10a Výpočet celkového daňového zatížení cigaret *Marlboro Gold Touch*

Procentní část	Pevná část		Procentní a pevná část	Minimální výše daně	
	1 ks	20 ks		1 ks	20 ks
27%	1,19 Kč	23,80 Kč	46,48 Kč	2,25 Kč	45,00 Kč
22,68 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	48,48 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
24,03 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	49,83 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
24,03 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	49,83 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁸⁸ o spotřebních daních, vlastní zpracování

Vypočtená částka daně převyšuje minimální výši spotřební daně stanovenou zákonem před i po změně sazby daně. Proto je použita tato skutečně vypočtená částka daně.

Tabulka č. 10b Složení ceny cigaret Marlboro Gold Touch

Měsíc/Rok	Cena včetně SD + DPH	SD	DPH	SD + DPH	Cena bez SD a DPH
10-11/2014	84,00 Kč	46,48 Kč	14,58 Kč	61,06 Kč	22,94 Kč
12/2014	84,00 Kč	48,48 Kč	14,58 Kč	63,06 Kč	20,94 Kč
01/2015	89,00 Kč	49,83 Kč	15,45 Kč	65,28 Kč	23,72 Kč
02/2015	89,00 Kč	49,83 Kč	15,45 Kč	65,28 Kč	23,72 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

Výchozí měsíc, ke kterému je sledována změna spotřební daně, je listopad 2014. Prodejní cena krabičky cigaret se zvýšila o 5 Kč až v lednu 2015. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret Marlboro Gold Touch do listopadu 2014 činilo 73 %, v prosinci 2014 činilo 75 % a ve sledovaném období roku 2015 činilo 73 %. Spotřební daň z cigaret dosahovala do listopadu 2014 vypočtené výši daně tedy 46,48 Kč, od prosince 2014 dosahovala 48,48 Kč a po zbytek sledovaného období činila 49,83 Kč. Došlo k nárůstu spotřební daně o 2 Kč v prosinci 2014 a o 3,35 Kč od ledna 2015 oproti výchozímu měsíci listopadu 2014.

⁸⁸ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

Tabulka č 10c Dopad spotřební daně na cigarety Marlboro Gold Touch

Měsíc/Rok	Δ SD + Δ DPH	Δ Ceny krabičky cigaret	Dopad na spotřebitele (%)	Dopad na prodávajícího (%)
12/2014	2,00	0	0	100
01/2015	4,22	5	119	0
02/2015	4,22	5	119	0

Zdroj: vlastní zpracování

V prosinci 2014 nedošlo ke zvýšení prodejní ceny krabičky cigaret, přestože se zvýšila sazba spotřební daně z cigaret a celkové daňové zatížení se tak zvýšilo o 2 Kč, proto celé daňové břemeno nese prodávající. Od ledna 2015 se prodejní cena krabičky cigaret zvýšila o 5 Kč a celkové daňové zatížení se zvýšilo o 4,22 Kč. Prodejce na spotřebitele přenesl 119 % zvýšení daňového břemene.

Cigarety Red & White Original

Tabulka č. 11a Výpočet celkového daňového zatížení cigaret Red & White Original

Rok	Procentní část	Pevná část		Procentní a pevná část	Minimální výše daně	
	27%	1 ks	20 ks		1 ks	20 ks
10-11/2014	19,44 Kč	1,19 Kč	23,80 Kč	43,24 Kč	2,25 Kč	45,00 Kč
12/2014	19,44 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	45,24 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
01/2015	21,33 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	47,13 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
02/2015	21,33 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	47,13 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁸⁹ o spotřebních daních, vlastní zpracování

Minimální výše spotřební daně převyšuje vypočtenou spotřební daň stanovenou zákonem před i po změně sazby daně. Při výpočtu spotřební daně je proto použita minimální výše daně.

⁸⁹ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

Tabulka č. 11b Složení ceny cigaret Red & White Original

Měsíc/Rok	Cena včetně SD + DPH	SD	DPH	SD + DPH	Cena bez SD a DPH
10-11/2014	72,00 Kč	45,00 Kč	12,50 Kč	57,50 Kč	14,50 Kč
12/2014	72,00 Kč	47,40 Kč	12,50 Kč	59,90 Kč	12,10 Kč
01/2015	79,00 Kč	47,40 Kč	13,71 Kč	61,11 Kč	17,89 Kč
02/2015	79,00 Kč	47,40 Kč	13,71 Kč	61,11 Kč	17,89 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

Výchozí měsíc, ke kterému je sledována změna spotřební daně, je listopad 2014. Prodejní cena krabičky cigaret se zvýšila o 7 Kč až v lednu 2015. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret Red & White Original do listopadu 2014 činilo 80 %, v prosinci 2014 činilo 83 % a ve sledovaném období roku 2015 činilo 77 %. Spotřební daň z cigaret dosahovala do listopadu 2014 minimální výše daně tedy 45 Kč a od prosince 2014 do konce sledovaného období činila 47,40 Kč. Došlo k nárůstu spotřební daně o 2,40 Kč oproti výchozímu měsíci listopadu 2014.

Tabulka č 11c Dopad spotřební daně na cigarety Red & White Original

Měsíc/Rok	Δ SD+ Δ DPH	Δ Ceny krabičky cigaret	Dopad na spotřebitele (%)	Dopad na prodávajícího (%)
12/2014	2,40	0	0	100
01/2015	3,62	7	194	0
02/2015	3,62	7	194	0

Zdroj: vlastní zpracování

V prosinci 2014 nedošlo ke zvýšení prodejní ceny krabičky cigaret, přestože se zvýšila sazba spotřební daně z cigaret a celkové daňové zatížení se tak zvýšilo o 2,40 Kč, proto celé daňové břemeno nese prodávající. Od ledna 2015 se prodejní cena krabičky cigaret zvýšila o 7 Kč a celkové daňové zatížení se zvýšilo o 3,62 Kč. Prodejce na spotřebitele přenesl 194 % zvýšení daňového břemene.

Cigarety Davidoff Gold

Tabulka č. 12a Výpočet celkového daňového zatížení cigaret Davidoff Gold

Procentní část	Pevná část		Procentní a pevná část	Minimální výše daně	
	1 ks	20 ks		1 ks	20 ks
27%	1,19 Kč	23,80 Kč	48,64 Kč	2,25 Kč	45,00 Kč
24,84 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	50,64 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
24,84 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	51,72 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč
25,92 Kč	1,29 Kč	25,80 Kč	51,72 Kč	2,37 Kč	47,40 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁹⁰ o spotřebních daních, vlastní zpracování

Vypočtená částka daně převyšuje minimální výši spotřební daně stanovenou zákonem před i po změně sazby daně. Proto je použita tato skutečně vypočtená částka daně.

Tabulka č. 12b Složení ceny cigaret Davidoff Gold

Měsíc/Rok	Cena včetně SD + DPH	SD	DPH	SD + DPH	Cena bez SD a DPH
10-11/2014	92,00 Kč	48,64 Kč	15,97 Kč	64,61 Kč	27,39 Kč
12/2014	92,00 Kč	50,64 Kč	15,97 Kč	66,61 Kč	25,39 Kč
01/2015	96,00 Kč	51,72 Kč	16,67 Kč	68,39 Kč	27,61 Kč
02/2015	96,00 Kč	51,72 Kč	16,67 Kč	68,39 Kč	27,61 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

Výchozí měsíc, ke kterému je sledována změna spotřební daně, je listopad 2014. Prodejní cena krabičky cigaret se zvýšila o 4 Kč až v lednu 2015. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret Davidoff Gold do listopadu 2014 činilo 70 %, v prosinci 2014 činilo 72 % a ve sledovaném období roku 2015 činilo 71 %. Spotřební daň z cigaret dosahovala do listopadu 2014 vypočtené výši daně tedy 48,64 Kč, od prosince 2014 dosahovala 50,64 Kč a po zbytek sledovaného období činila 51,72 Kč. Došlo k nárůstu spotřební daně o 2 Kč v prosinci 2014 a o 3,08 Kč od ledna 2015 oproti výchozímu měsíci listopadu 2014.

⁹⁰ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

Tabulka č 12c Dopad spotřební daně na cigarety Davidoff Gold

Měsíc/Rok	Δ SD + Δ DPH	Δ Ceny krabičky cigaret	Dopad na spotřebitele (%)	Dopad na prodávajícího (%)
12/2014	2,00	0	0	100
01/2015	3,77	4	106	0
02/2015	3,77	4	106	0

Zdroj: vlastní zpracování

V prosinci 2014 nedošlo ke zvýšení prodejní ceny krabičky cigaret, přestože se zvýšila sazba spotřební daně z cigaret a celkové daňové zatížení se tak zvýšilo o 2 Kč, proto celé daňové břemeno nese prodávající. Od ledna 2015 se prodejní cena krabičky cigaret zvýšila o 4 Kč a celkové daňové zatížení se zvýšilo o 3,77 Kč. Prodejce na spotřebitele přenesl 106 % zvýšení daňového břemene.

5 Zhodnocení výsledků a doporučení

V praktické části diplomové práce byl kvantifikován přesun a dopad zvýšení spotřební daně z cigaret. V této kapitole jsou shrnuty výsledky analýzy a navrženy změny ve zdanění cigaret v ČR.

5.1 Zhodnocení výsledků analýzy dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret

Následující tabulky shrnují výsledky analýzy prováděné u vybraných značek cigaret.

Tabulka č. 13 Vývoj cen u vybraných značek cigaret v Kč/krabičku

Cigarety	2014			2015	
	říjen	listopad	prosinec	leden	únor
Benson & Hedges Black	74 Kč	74 Kč	74 Kč	76 Kč	76 Kč
L&M Link Slim	80 Kč	80 Kč	80 Kč	85 Kč	85 Kč
Chesterfield Blue	74 Kč	74 Kč	74 Kč	79 Kč	79 Kč
Davidoff Gold Slim	94 Kč	94 Kč	94 Kč	98 Kč	98 Kč
Sparta Classic	82 Kč	82 Kč	82 Kč	87 Kč	87 Kč
Red & White Original	72 Kč	72 Kč	72 Kč	79 Kč	79 Kč
Davidoff Gold	92 Kč	92 Kč	92 Kč	96 Kč	96 Kč
Marlboro Gold Touch	84 Kč	84 Kč	84 Kč	89 Kč	89 Kč

Zdroj: vlastní šetření, vlastní zpracování

Ceny krabiček jednotlivých cigaret jsou uvedeny ve sledovaných měsících v období od října 2014 do února 2015. Ve všech případech došlo ke zvýšení ceny krabičky pro konečného spotřebitele s měsíčním zpožděním a to až v lednu roku 2015. Pravděpodobně je to z důvodu předzásobení prodejce tabákovými nálepkami se sazbou bezprostředně předcházející sazbě nové. Prodejci se snaží oddálit zvýšení spotřebitelských cen a zvýšit tak svou konkurenceschopnost. V průměru se cena krabičky cigaret zvýšila o 4,60 Kč.

Tabulka č. 14 Vývoj celkového daňového zatížení sledovaných značek cigaret v Kč/krabičku

Cigarety	2014			2015	
	říjen	listopad	prosinec	leden	únor
Benson & Hedges Black	57,85 Kč	57,85 Kč	60,25 Kč	60,59 Kč	60,59 Kč
L&M Link Slim	59,29 Kč	59,29 Kč	61,29 Kč	63,51 Kč	63,51 Kč
Chesterfield Blue	57,85 Kč	57,85 Kč	60,25 Kč	61,11 Kč	61,11 Kč
Davidoff Gold Slim	65,50 Kč	65,50 Kč	67,50 Kč	69,27 Kč	69,27 Kč
Sparta Classic	60,18 Kč	60,18 Kč	62,18 Kč	64,39 Kč	64,39 Kč
Red & White Original	57,50 Kč	57,50 Kč	59,90 Kč	61,11 Kč	61,11 Kč
Davidoff Gold	64,61 Kč	64,61 Kč	66,61 Kč	68,39 Kč	68,39 Kč
Marlboro Gold Touch	61,06 Kč	61,06 Kč	63,06 Kč	65,28 Kč	65,28 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb.,⁹¹ o spotřebních daních, vlastní šetření, vlastní zpracování

Celkové daňové zatížení sledovaných značek cigaret nepřímými daněmi se poprvé změnilo v prosinci 2014 a následně v lednu 2015. Podíl celkového zdanění nepřímými daněmi u sledovaných cigaret se pohyboval v rozmezí od 70 % do 85 %. U levnější značek cigaret bylo celkové zdanění vyšší než u dražších značek cigaret. Spotřební daň z cigaret a daň z přidané hodnoty se v průměru zvýšila o 3,66 Kč za krabičku cigaret.

Tabulka č. 15 Dopad změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků u sledovaných značek cigaret v %

Cigarety	Dopad na spotřebitele (%)			Dopad na prodávajícího (%)		
	12 2014	01 2015	02 2015	12 2014	01 2015	02 2015
Benson & Hedges Black	0	73	73	100	27	27
L&M Link Slim	0	119	119	100	0	0
Chesterfield Blue	0	153	153	100	0	0
Davidoff Gold Slim	0	106	106	100	0	0
Sparta Classic	0	119	119	100	0	0
Red & White Original	0	194	194	100	0	0
Davidoff Gold	0	106	106	100	0	0
Marlboro Gold Touch	0	119	119	100	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

⁹¹ ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních, s. 5730 – 5800

Změna sazby spotřební daně z tabákových výrobků se v prodejních cenách v prosinci 2014 nepromítla, proto prodávající v tomto měsíci nese celé daňové břemeno. Ke zvýšení prodejních cen došlo až v lednu 2015. Dopad zvýšení sazby spotřební daně z tabákových výrobků odpovídá tomuto zvýšení. U všech sledovaných značek cigaret, kromě jedné, ve všech zkoumaných okamžicích roku 2015, bylo daňové břemeno přeneseno na spotřebitele a to více než 100 %. U cigaret v cenové kategorii 70 Kč až 79 Kč Benson & Hedges Black slide s filtrem došlo k částečnému přenesení daňového břemene i na prodávajícího, u značek Chesterfiel Blue s filtrem a Red & White Original s filtrem pak došlo k více než 100% přesunu daňového břemene na kupujícího. U značek cigaret v cenové kategorii 80 Kč až 89 Kč (L&M Link Slim s filtrem, Sparta Classic s filtrem a Marlboro Gold Touch s filtrem) a v kategorii 90 Kč a více (Davidoff Gold Slim a Davidoff Gold s filtrem) došlo ve všech případech ke 100% přesunu zvýšení spotřební daně z cigaret na kupujícího.

Poptávku po cigaretách lze považovat za velmi neelastickou. Proto lze předpokládat, že přesun daňového břemene na kupující bude v tomto případě vysoký, což se prokázalo i v této práci. Z výše uvedených dat vyplývá, že u sledovaných značek cigaret bylo celé zvýšení spotřební daně přesunuto na kupující. Přesun daňového břemene byl u dražších značek cigaret nižší než u levnějších, výjimkou je ovšem značka cigaret Benson & Hedges Black, u které prodejce přenesl zvýšení sazby spotřební daně z cigaret pouze částečně.

5.2 Návrh změn ve zdanění cigaret v České republice

Sazby spotřební daně z cigaret je potřebné neustále upravovat, aby mohly plnit své funkce a cíle stanovené daňovou politikou státu. Důvodem zvyšování sazby spotřební daně z cigaret je také harmonizace nepřímých daní v rámci Evropské unie, která stanovuje minimální sazby jednotlivých daní. Od ledna 2014 nařizuje směrnice z roku 2010⁹², že daň nesmí činit méně než 90 EUR za 1000 kusů cigaret. Česká republika tuto podmínku nesplňovala z důvodu oslabení kurzu koruny vůči EURU, proto přistoupila ke zvýšení sazby spotřební daně z cigaret na konci roku 2014.

⁹²ČESKO. Úřední věstník Evropské unie. Směrnice rady 2010/12/EU ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES

Spotřební daň na cigarety by měla plnit nejen fiskální funkci, ale také edukativní. Tyto dvě funkce však tvoří nesoulad. Kouření lze jednoznačně považovat za "škodlivé". Je proto vhodné, aby se sazby spotřební daně v České republice i nadále výrazně zvyšovaly a došlo tak ke snížení spotřeby cigaret. Z uvedených statistik vyplývá, že přestože došlo, od vstupu České republiky do Evropské unie, k výraznému zvýšení sazeb spotřební daně z tabákových výrobků, neohrozilo to výši výnosů z odvodu této daně do veřejného rozpočtu. V případě, že by došlo k ohrožení funkce fiskální a snížily se příjmy rozpočtu, lze předpokládat, že by byly kompenzovány poklesem nákladů na léčbu nemocí způsobených kouřením, které zatěžují veřejný rozpočet.

Součástí trhu s tabákovými výrobky je i trh s padělanými a pašovanými cigaretami. V důsledku zvýšení zdanění cigaret a tabákových výrobků a v souvislosti s neelastickou poptávkou po této komoditě, roste i nelegální prodej cigaret. Černým trhem jsou však ohroženi nejen spotřebitelé, výrobci, ale také stát. Spotřebitelé nakupují cigarety, které neodpovídají normám a mohou mít tak negativní dopad na zdraví. Výrobci cigaret mohou být poškozeni, pokud jsou padělané cigarety jejich značky. Stát ztratí významnou část příjmů do rozpočtu ze spotřební daně z tabákových výrobků z oficiálního prodeje. Stát tak ročně přichází o miliony korun na daních.

V rámci diplomové práce jsou vytvořeny návrhy na zvýšení fiskálního efektu a eliminace daňových úniků.

Odstranění daňové distorze

Téměř 2/3 trhu s cigaretami v České republice jsou zdaněny minimální sazbou spotřební daně, jelikož vypočtená daň je nižší než minimální částka zdanění. Procentní část spotřební daně tak působí distorzně, což znamená, že v případě zdražení cigaret, se změní preference spotřebitelů a to povede k substituci drahých krabiček cigaret levnými značkami cigaret. Posílením pevné části spotřební daně na úkor procentní části spotřební daně by se tak dosáhlo vyšších daňových příjmů, stabilizace trhu s cigaretami a snížení dostupnosti nejlevnějších značek cigaret.

Odstranění daňově zvýhodněných substitutů

Rozdílná výše zdanění cigaret a tabáku ke kouření (přestože ze zdravotního hlediska mezi nimi neexistuje zásadní rozdíl) vede k tržním distorzím, což podněcuje spotřebitele k nahrazení cigaret tabákem ke kouření, což má negativní vliv jak na fiskální funkci, tak i na edukativní funkci spotřební daně z cigaret. Odstraněním rozdílu ve zdanění tohoto substitutu by zajistilo vyšší daňový výnos.

Regulace předzásobení a stabilizace procesu legislativních změn

Od roku 2001 se dvanáctkrát změnilo (zvýšilo) sazby spotřební daně z cigaret. Časté legislativní změny mohou způsobovat netransparentnost a dlouhodobou nepředvídatelnost. Zvyšování sazeb spotřební daně vede daňové subjekty k logické reakci a tou je snaha vyhnout se vyššímu zdanění. To se projevuje především předzásobením se tabákovými nálepkami ještě před termínem účinnosti vyšší sazby spotřební daně z cigaret. Cigarety se starou daní se mohou prodávat pouze tři měsíce po nabytí účinnosti nové sazby daně, avšak substitut v podobě tabáku ke kouření tímto opatřením není regulován. To znamená, že tabák ke kouření se starou daní může být v prodeji po delší dobu než cigarety. Stát tak dovoluje výrobcům a dovozcům se předzásobit tabákem ke kouření, čímž se však připravuje o značné příjmy do veřejného rozpočtu. Regulace předzásobení se výrobců a dovozců tabákem ke kouření by proto mohla zefektivnit výběr spotřební daně a zvýšit daňové výnosy.

6 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo kvantifikovat a analyzovat přesun a dopad zvýšení sazby spotřební daně na cigarety prostřednictvím porovnáním cen vybraných značek cigaret v období změn sazby spotřební daně z cigaret na přelomu roku 2014 a 2015.

V diplomové práci jsou uvedeny teoretické aspekty daňové incidence, zaměřené na přesun a dopad daňového břemene na spotřebitele a na jeho měření v modelu dílčí a celkové rovnováhy. Dále se zabývá charakteristikou spotřebních daní z tabákových výrobků a věnuje se procesu harmonizace spotřební daně z tabákových výrobků v rámci Evropské unie a legislativním vývojem této daně v České republice.

Kvantifikace přesunu a dopadu zvýšení spotřební daně na cigarety byla provedena na základě komparace spotřebitelských cen u vybraných značek cigaret. Struktura cen cigaret byla vytvořena na základě cenových kategorií, podle nichž byly vybrány analyzované značky cigaret. První cenová kategorie značek cigaret se pohybuje od 70 Kč do 79 Kč, druhá cenová kategorie od 80 Kč do 89 Kč a ve třetí cenové kategorii jsou značky cigaret od 90 Kč a výše. Mezi analyzované značky cigaret patří Benson & Hedges Black slide s filtrem, L&M Link Slim s filtrem, Chesterfield Blue s filtrem, Davidoff Gold Slim s filtrem, Sparta Classic s filtrem, Red & White Original s filtrem, Davidoff Gold s filtrem, Marlboro Gold Touch s filtrem.

Výsledky analýzy prokázaly, že ve všech případech, kromě jedné značky cigaret Benson & Hedges Black slide s filtrem, byla změna sazby spotřební daně z cigaret promítnuta do spotřebitelské ceny krabiček cigaret. K tomuto navýšení nedošlo bezprostředně po změně sazby spotřební daně z cigaret, ale s měsíčním zpožděním, v důsledku předzásobení prodejců tabákovými nálepkami. Prodejci se snaží oddálit zvýšení spotřebitelských cen a zvýšit tak svou konkurenceschopnost. U cigaret v cenové kategorii 70 Kč až 79 Kč Benson & Hedges Black slide s filtrem došlo k částečnému přenesení daňového břemene i na prodávajícího, u značek Chesterfield Blue s filtrem a Red & White Original s filtrem pak došlo k více než 100% přesunu daňového břemene na kupujícího. U značek cigaret v cenové kategorii 80 Kč až 89 Kč (L&M Link Slim s filtrem, Sparta Classic s filtrem a Marlboro Gold Touch s filtrem) a v kategorii 90 Kč a více (Davidoff Gold Slim a Davidoff Gold s filtrem) došlo ve všech případech ke 100% přesunu zvýšení spotřební daně z cigaret

na kupujícího. Přesun daňového břemene byl u dražších značek cigaret nižší nežli u levnějších, výjimkou je ovšem značka cigaret Benson & Hedges Black, u které prodejce přenesl zvýšení sazby spotřební daně z cigaret pouze částečně.

Podíl celkového zdanění nepřímými daněmi u sledovaných cigaret se pohyboval v rozmezí od 70 % do 85 %. U levnějších značek cigaret bylo celkové zdanění vyšší než u dražších značek cigaret.

Spotřeba cigaret od roku 2008, kdy se výrazně snížila, stále mírně klesá. Z vývoje spotřeby cigaret lze usoudit, že spotřební daně začaly plnit od roku 2008 edukativní funkci, přestože se v roce 2008 výrazně snížilo i inkaso spotřební daně z tabákových výrobků, v současnosti je už na stejné úrovni jako před rokem 2008. Fiskální funkce spotřební daně z tabákových výrobků je proto také naplňována. Škodlivost kouření je prokázána, proto je vhodné, aby se i nadále sazby spotřební daně z cigaret nadále zvyšovaly. V případě, že by došlo k ohrožení funkce fiskální a snížily se příjmy rozpočtu, lze předpokládat, že by byly kompenzovány poklesem nákladů na léčbu nemocí způsobených kouřením, které zatěžují veřejný rozpočet. Dalším důvodem úprav sazby spotřební daně z cigaret je i jejich přizpůsobování podmínkám stanovených Evropskou unií.

Použité zdroje:

Publikace a elektronické zdroje

ČESKO. Český statistický úřad. *Spotřeba alkoholických nápojů a cigaret*. [online] [cit. 2015-07-02]. Dostupné z: <<http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/p/270139-14>>

ČESKO. Ministerstvo financí České republiky. *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011*[online]. [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>>

ČESKO. Ministerstvo financí České republiky. *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2013* [online]. [cit. 2015-02-07]. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>>

ČESKO. Státní zdravotní ústav. *Užívání tabáku a alkoholu v České republice* [on-line] [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://www.szu.cz/uploads/documents/czpzp/zavislosti/Uzivani_tabaku_a_alkoholu_v_Ceske_republice_2012.pdf>

DAVID, Petr. *Teorie daňové incidence s praktickou aplikací*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. ISBN 978-80-7204-522-8

DAVID, Petr. *Teoretické a praktické aspekty daňové incidence v České republice*. Doktorská disertační práce, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně (2006)

EUROPEAN COMMISSION. Excise duty tables - Part III Manufactured Tobacco, REF 1041 ref1 July 2014 [on-line] [cit. 2015-02-11] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/index_en.htm>

EVROPSKÁ KOMISE. *Kouření*. [on-line] [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/health/tobacco/policy/index_cs.htm>

KAKWANI, N., *Progressivity Index of Sales Tax on Individual expenditure Items in Austria*. The Economic Record, březen 1983, s. 61 - 79

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8

KUBÁTOVÁ, Květa. *Teoretické a praktické otázky měření incidence daní ze spotřeby*. Finance a úvěr, 1996, roč. 46, č. 6, s. 335 - 346.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Incidence spotřebních daní v ČR*. Finance a úvěr, 1997, roč. 47, č. 2, s. 77 - 87

MUSGRAVE, Richard A., *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management press 1994. ISBN 80-85603-76-4

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha:ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7

SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. ISBN 80-7379-001-7

VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX. 2012. ISBN 978-80-8748-005-2

VYBÍHAL, V., *K možnostem měření incidence spotřebních daní v ČR*. [on-line] [cit. 2015-02-21] Dostupné z: <http://kvf.vse.cz/storage/1168949476_sb_vybihal.pdf>

Právní předpisy

ČESKO. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2003, částka 118, s. 5730 – 5800.

ČESKO. Zákon č. 587 ze dne 20. listopadu 1992, o spotřebních daních. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1992, částka 117, s. 3474-3518

ČESKO. Zákon č. 526 ze dne 27. listopadu 1990, o cenách. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1990, částka 86, s. 1946-1976.

ČESKO. Zákon č. 199 ze dne 10. července 1993, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. In: Sbírka zákonů České republiky. 1993, částka 51, s. 1010-1024.

ČESKO. Zákon č. 325 ze dne 3. prosince 1993, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 199/1993 Sb., a zákona České národní rady č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění zákona České národní rady č. 337/1992 Sb. a zákona České národní rady č. 35/1993 Sb. In: Sbírka zákonů České republiky. 1993, částka 82, s. 1778-1792.

ČESKO. Zákon č. 148 ze dne 29. června 1995, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1995, částka 39, s. 1946-1968

ČESKO. Zákon č. 61 ze dne 6. března 1997, o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu). In: Sbírka zákonů České republiky. 1997, částka 21, s. 1610-1640

ČESKO. Zákon č. 129 ze dne 23. června 1999, kterým se mění zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu. In: Sbírka zákonů České republiky. 1999, částka 48, s. 2922-2952

ČESKO. Zákon č. 141 ze dne 3. dubna 2001, kterým se mění zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In: Sbírka zákonů České republiky. 2001, částka 57, s. 3394-3416

ČESKO. Zákon č. 479 ze dne 16. prosince 2003, kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. In: Sbírka zákonů České republiky. 2003, částka 159, s. 8402-8416

ČESKO. Zákon č. 237 ze dne 1. dubna 2004, kterým se v souvislosti s přijetím zákona o dani z přidané hodnoty mění některé zákony a přijímají některá další opatření a mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 479/2003 Sb., a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2004, částka 78, s. 4946-5024

ČESKO. Zákon č. 313 ze dne 29. dubna 2004, o státním dluhopisovém programu na úhradu části rozpočtovaného schodku státního rozpočtu České republiky na rok 2004 a o změně zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 479/2003 Sb. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2004, částka 104, s. 6450-6488

ČESKO. Zákon č. 558 ze dne 24. září 2004, kterým se mění zákon č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi, zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2004, částka 189, s. 10214-10260

ČESKO. Zákon č. 217 ze dne 3. května 2005, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2005, částka 78, s. 3990-4028

ČESKO. Zákon č. 379 ze dne 19. srpna 2005, o opatřeních k ochraně před škodami působenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami a o změně souvisejících zákonů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2005, částka 133, s. 7086-7140

ČESKO. Zákon č. 292 ze dne 22. července 2009, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2009, částka 90, s. 4230-4332

ČESKO. Zákon č. 59 ze dne 5. února 2010, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2010, částka 21, s. 738-768

ČESKO. Zákon č. 95 ze dne 17. března 2011, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2011, částka 36, s. 954-968

ČESKO. Zákon č. 407 ze dne 25. října 2012, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: Sbírka zákonů České republiky. 2011, částka 149, s. 5170-5208

ČESKO. Celní správa. Směrnice rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. [on-line] [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Legislativa/SR_118_2008.pdf>

ČESKO. Úřední věstník Evropské unie. Směrnice rady 2010/12/EU ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES. [on-line] [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0012&from=CS>>

ČESKO. Úřední věstník Evropské unie. Směrnice Evropského parlamentu a rady 2014/40/EU ze dne 3. dubna 2014, o sblížení právních a správních předpisů členských států týkajících se výroby, obchodní úpravy a prodeje tabákových a souvisejících výrobků a o zrušení směrnice 2001/37/ES. [on-line] [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0040&from=EN>

ČESKO. Zákon č. 201 ze dne 10. září 2014, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky 2014, částka 85, s. 2346-2351