

Incidence změn sazby spotřební daně z cigaret v ČR

Diplomová práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Petr David, Ph.D.

Bc. Jitka Dobrovolná

Brno 2015

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Petru Davidovi, Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování mé diplomové práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Incidence změn sazby spotřební daně z cigaret v ČR**

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

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

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

V Brně dne 21. května 2015

Abstract

DOBROVOLNÁ, J. Incidence of changes in excise rates on cigarettes in the Czech Republic. Diploma thesis. Brno, 2015.

This thesis is focused on identifying and quantifying the characteristics of incidence of excise duty on cigarettes in the Czech Republic from 2004 to 2014. Working primarily determined by the effective rate impact of changes in excise rates on cigarettes buyers and sellers. Tax implications are determined as a weighted average price of cigarettes, as well as the unweighted average prices of cigarettes. For the tax rate on cigarettes is also verified that meets the minimum value determined in the context of the harmonization efforts of the Member States of the European Union. Furthermore, by analyzing excise taxes, cigarette consumption per capita and by calculating elasticities are at work also reviewed the objectives of tax policy in the Czech Republic. Based on the results of the thesis are formulated assumptions about effective consequences of possible future changes in the rate of excise duty on cigarettes.

Keywords

The tax incidence, excise tax, cigarette, tax rate, the objectives of tax policy.

Abstrakt

DOBROVOLNÁ, J. Incidence změn sazby spotřební daně z cigaret v ČR. Diplomová práce. Brno, 2015.

Diplomová práce je zaměřena na identifikaci a kvantifikaci charakteristik incidence spotřební daně z cigaret v České republice od roku 2004 do roku 2014. Práce především stanovuje míru efektivního dopadu změn sazby spotřební daně z cigaret na kupující a prodávající. Daňové dopady jsou stanoveny jak z váženého průměru cen cigaret, tak i z neváženého průměru cen cigaret. Pro sazbu daně z cigaret je také ověřeno, zda splňuje minimální hodnoty stanovené v rámci harmonizačních snah členských států Evropské unie. Dále prostřednictvím analýzy inkasa spotřebních daní, spotřeby cigaret na jednoho obyvatele a pomocí výpočtu elasticit jsou v práci také zhodnoceny cíle daňové politiky v České republice. Na základě výsledků diplomové práce jsou formulovány předpoklady ohledně efektivních dopadů možných budoucích změn sazby spotřební daně z cigaret.

Klíčová slova

Daňová incidence, spotřební daň, cigarety, sazba daně, cíle daňové politiky.

Obsah

1	Úvod	7
2	Cíl práce	9
3	Spotřební daň z cigaret	10
3.1	Funkce spotřební daně z cigaret	11
3.2	Výpočet daně a cena cigaret.....	12
3.3	Daň z cigaret v kontextu harmonizace sazeb v EU.....	15
4	Daňová incidence daně z cigaret	24
4.1	Faktory ovlivňující daňovou incidenci.....	24
4.1.1	Elasticita nabídky a poptávky	25
4.1.2	Charakter trhu.....	27
4.1.3	Ostatní faktory daňové incidence	28
4.2	Měření daňové incidence	29
5	Metodika	33
6	Vývoj váženého a neváženého cenového průměru cigaret	38
7	Stanovení hodnot daňové incidence	42
7.1	Incidence z váženého průměru cen cigaret.....	42
7.2	Incidence z neváženého průměru cen cigaret.....	44
7.2.1	Incidence z neváženého průměru cen cigaret v dlouhém období.....	44
7.2.2	Incidence z neváženého průměru cen cigaret v krátkém období.....	47
7.2.3	Faktor času.....	49
8	Zhodnocení cílů daňové politiky České republiky	50
8.1	Inkaso spotřební daně z cigaret v souvislosti s fiskální funkcí daní.....	50
8.2	Spotřeba cigaret v souvislosti s výchovnou funkcí daní	52
8.3	Stanovení elasticity poptávky a nabídky po cigaretách	54
9	Diskuse	56
10	Závěr	59

11	Literatura	62
12	Seznam obrázků.....	66
13	Seznam tabulek.....	67
A	Dopad změny sazby daně z cigaret z neváženého průměru cen cigaret.....	70

1 Úvod

Daňová incidence je jev provázející daně již od jejich samotného začátku. Nejbližším ekvivalentem slova „incidence“ je slovo „dopad“. Daňová incidence je tedy jev zabývající se změnou daně a jejím vlivem na rozložení či přesun daňového břemene.

Zkoumání daňové incidence je velice důležité, neboť mění původní záměry daňové politiky. Vzhledem k tomu, že se výsledky daňové incidence mohou různit jak v čase z důvodu neustále se měnících podmínek ekonomiky, tak i podle místa zkoumání, je nutné testovat i již praxí ověřené teoretické závěry.

Vláda uvaluje daně na zákonem určené osoby. A jelikož jsou daně povinnou, nenávratnou, neekvivalentní, neúčelovou, zákonem určenou platbou do veřejného rozpočtu, snaží se zákonem určené osoby přenést svoji povinnost na jiné ekonomické subjekty. Z tohoto důvodu je nutné rozlišovat pojmy plátce daně a poplatník daně. Plátce daně je osoba určená zákonem, která má povinnost daň vypočítat, vybrat a odvést. Poplatník daně je osoba, na kterou je přeneseno daňové zatížení. Podle toho, kdo skutečně daň platí ze svého důchodu, se daně dělí na přímé a nepřímé. U přímých daní odvádí daň plátce daně ze svého důchodu. U nepřímých daní se předpokládá, že je daň přenesena na poplatníka daně prostřednictvím změny ceny a plátce daně ji tedy neodvádí ze svého důchodu. Poplatníkem daně u nepřímých daní je většinou spotřebitel. Tento daňový dopad na spotřebitele je předmětem zkoumání daňové teorie v oblasti daňové incidence. Především je zkoumáno v jaké míře a kdy dochází k daňovému přesunu.

Nepřímé daně se dělí na všeobecné a selektivní daně. Všeobecné daně jsou stanovovány podle ceny zdaňovaného základu, to znamená „ad valorem“, a jsou uloženy na prodeje všech výrobků a služeb. Naopak selektivní daně, či akcízy nebo také spotřební daně, jsou stanoveny podle množství jednotek zdaňovaného základu bez ohledu na ceny a jsou uvaleny pouze na vybrané výrobky. Výjimkou je spotřební daň z cigaret, u které do základu daně vstupuje jak množství cigaret v kusech, tak i cena pro konečného spotřebitele.

Důvody pro ukládání akcízů vládou korespondují s funkcemi spotřebních daní. Akcízy plní především funkci fiskální, stabilizační, regulační a edukativní. Fiskální funkce je nejpodstatnější, nejstarší a také je obsažena ve všech hlavních ekonomických funkcích veřejného sektoru. Vláda prostřednictvím spotřebních daní získává peníze do státního rozpočtu pro financování veřejných statků a potřeb. O stabilizační funkci je možné hovořit pouze ve smyslu stabilního příjmu státního rozpočtu z výběru spotřebních daní. U akcízů, které jsou uvaleny na zboží s nízkou elasticitou poptávky, má stát jistotu daňového výnosu a má možnost plánovat příjem do státního rozpočtu. Regulační funkce je využívána vládou pro ovlivnění procesu střeťávání nabídky a poptávky s cílem snížit spotřebovávané množství zboží. Na regulační funkci navazuje funkce edukativní, prostřednictvím které se stát snaží odradit od škodlivé spotřeby zvyšováním daňového zatížení. Fiskální funkce a edukativní funkce jsou ve vzájemném rozporu.

V České republice byly spotřební daně zavedeny v roce 1993 a v současné době podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je daň uvalena na pět skupin výrobků. Jedná se o daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Spolu s cigaretami mezi tabákové výrobky také patří doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Z výrobků zatíženými akcízy je rovněž vybírána všeobecná daň. V České republice se jedná o daň z přidané hodnoty, kterou upravuje v současné době zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Spotřební daně byly od jejich vzniku mnohokrát novelizovány. Důvodem novelizací je dosažení stanovených cílů Českou republikou a z důvodu harmonizačních snah na základě členství České republiky v Evropské unii. V rámci harmonizačních snah nedošlo ke změně akcízovaných výrobků při vstupu České republiky do Evropské unie, protože již při zavedení spotřebních daní byla Česká republika plně kompatibilní s výrobky, na které má být uvalena spotřební daň v Evropské unii, i když ještě nebyla jejím členem.

Diplomová práce se zaměřuje na daňovou incidenci změn sazby daně z cigaret od roku 2004 do roku 2014. Sazba daně z cigaret byla upravena dnem vstupu České republiky do Evropské unie, kdy došlo ke sjednocení minimální sazby daně z cigaret. Od 1. 5. 2004 došlo několikrát k navýšení sazby daně z cigaret a to jak pevné části sazby daně, procentní části sazby daně, tak i minimální sazby daně. Výjimkou za celé sledované období je rok 2013, kdy došlo k poklesu procentní sazby daně, avšak s tímto poklesem došlo k růstu pevné části sazby daně i minimální sazby daně. To znamená, že celkově došlo k navýšení daňového zatížení cigaret. Tyto okamžiky změn sazby daně z cigaret tedy vyzývají ke zkoumání efektivního dopadu daně na ekonomické subjekty trhu, k zhodnocení cílů daňové politiky v České republice a k ověření výsledků s teoretickými závěry odborníků z oblasti daňové teorie.

2 Cíl práce

Cílem diplomové práce je identifikovat a kvantifikovat charakteristiky incidence spotřební daně z cigaret v České republice od roku 2004 do roku 2014, především pak efektivní dopad změn sazeb spotřební daně z cigaret na ekonomické subjekty trhu.

Pro stanovení hodnot daňové incidence je nutné identifikovat samotné změny sazby daně z cigaret, ale i výši základní sazby daně z přidané hodnoty od roku 2004 do roku 2014. Změna sazby spotřební daně z cigaret je ovlivněna rovněž daňovou harmonizací na základě členství České republiky v Evropské unii, a proto je nezbytné vývoj sazby daně z cigaret zkoumat také v kontextu naplnění minimálních stanovených hodnot Evropskou unií.

Dílčím cílem diplomové práce je také zhodnotit cíle daňové politiky České republiky a formulovat předpoklady ohledně efektivních dopadů možných budoucích změn sazby spotřební daně z cigaret.

Pro naplnění cíle diplomové práce je kromě nastudování odborné literatury k řešené problematice důležitý také sběr sekundárních dat. Je potřeba získat ceny cigaret pro konečného spotřebitele, výši inkasa spotřební daně z cigaret, spotřebu cigaret, počet vydaných tabákových nálepek v členění podle ceny cigaret a současně podle množství cigaret v běžném spotřebitelském balení a dále v členění dle jednotlivých měsíců v České republice od roku 2004 do roku 2014.

Získaná sekundární data je nezbytné pro dosažení stanoveného cíle upravit, tak aby vyhověla stanovené metodice. Následně jsou na základě zpracovaných dat identifikovány a kvantifikovány daňové dopady změn sazby spotřební daně z cigaret.

Dále bude provedeno srovnání výsledků diplomové práce s výsledky z oblasti incidence změn sazby spotřební daně z cigaret a také s teoretickými závěry z oblasti daňové teorie. V závěru diplomové práce budou shrnuty dosažené výsledky diplomové práce.

Pro tuto diplomovou práci jsou položeny následující výzkumné otázky:

1. Jaký je daňový dopad na kupující při zvýšení sazby spotřební daně z cigaret v České republice?
2. Projevuje se u daňových dopadů v České republice faktor času?
3. Je fiskální a edukativní funkce daní v České republice ve vzájemném rozporu?
4. Jaká je elasticita poptávky po cigaretách v České republice?

3 Spotřební daň z cigaret

Spotřební daň z tabákových výrobků, která je uvalena jak na cigarety, tak i na doutníky, cigarillos a tabák ke kouření, se řadí mezi nepřímé daně. Tyto nepřímé daně se uvalují na výrobce či obchodníky (plátce daně), kteří je platí do státního rozpočtu. Avšak plátci daně je zahrnují do svých cen a daň dopadá nepřímo na spotřebitele (poplatník daně). O tomto poměru, v němž se rozděluje daň mezi plátce a poplatníka, rozhodují faktory uvedené v kapitole Daňová incidence daně z cigaret. Jak zmiňuje Kubátová (2010), daň z tabáku dopadá téměř celá na spotřebitele.

Nepřímé daně jsou vždy daněmi na věc, tj. in rem, a nezohledňují příjem spotřebitele jako je tomu u daní důchodových, u kterých výši daňového zatížení ovlivňují úlevy, slevy a progresivní daňová sazba. Z tohoto důvodu podle Širokého a kol. (2008) daně ze spotřeby neřeší řadu otázek. Spotřební daň dopadá na všechny domácnosti stejně - stejná daň bez ohledu na to, zda ve výdajích domácností tvoří podstatný podíl či pouze nevýznamnou část. Některé daně způsobují dokonce regresivní dopad na domácnosti, u nichž velkou část jejich výdajů tvoří zboží zatížené nepřímými daněmi. Stiglitz (1997) jako příklad regresivního dopadu daně uvádí daň z cigaret, protože podíl výdajů na cigarety je většinou u bohatších nižší než u chudších obyvatel.

U nepřímých daní rozlišujeme dvě základní skupiny (Kubátová, 2010):

- daně všeobecné čili daně z prodeje či obrátů,
- daně selektivní čili vlastní spotřební daně či akcízy.

Mezi všeobecné spotřební daně se řadí daň z obrátu a daň z přidané hodnoty. Jsou stanovovány procentem z ceny prodávaného zboží, tzn. ad valorem. Tyto daně mají všeobecný charakter, protože postihují všechny prodeje, a mohou být placeny jednorázově anebo vícerázově. Naopak spotřební daně dopadají pouze na vybrané zboží, tzn., mají selektivní charakter. Akcízy jsou vždy uvaleny jednorázově na určitém výrobním stupni, popřípadě při dovozu. Základem daně je určitá fyzická jednotka, případně u některých výrobků může být spotřební daň stanovena i ad valorem. Jako výjimku David (2007) uvádí daň z cigaret, kde v některých zemích je daň uložena jednotkově i ad valorem. Podle toho jak je spotřební daň z cigaret uvalena rozděluje Philip Morris International (2015a) daňové systémy na tyto tři skupiny:

- jednoúrovňové systémy - všechny cigarety jsou předmětem jedné daňové sazby (buď z jednotkového množství, nebo ad valorem),
- víceúrovňové systémy - dělí cigarety do několika kategorií a stanovuje pro ně různé daňové sazby,
- smíšené systémy - používají se ve všech členských zemích Evropské unie a kombinují daň z jednotkového množství a ad valorem.

Podle Cnossena (2005) je velmi důležité jaká sazba daně je použita, případně zda je užitá kombinace. Jednotkové daně snižují relativní cenové rozdíly mezi drahými

a levnými značkami cigaret. Naopak sazba daně ad valorem zvyšuje cenové rozdíly, čímž dochází k nižší spotřebě dražšího dovezeného tabáku s vyšší kvalitou. To znamená, že zdanění ad valorem chrání domácí průmysl a neodrazuje od spotřeby. Výběr sazby tedy závisí na tom, zda je cílem snížení spotřeby nebo zvýšení daňových příjmů nebo zda je preferována spotřeba kvalitnějších produktů. Autoři Heady a Lawson (1992) rovněž upozorňují, že daň ad valorem sama o sobě vede ke snížení kvality cigaret.

Kromě spotřební daně je z cigaret i z ostatních výrobků, které podléhají selektivní dani, vybírána současně i daň z přidané hodnoty. Philip Morris International (2015a) navíc uvádí ještě třetí druh daně uvalený na cigarety. Jedná se o celní poplatky, které se vztahují jen na dovážené výrobky. Toto vysoké daňové zatížení Široký a kol. (2008) vysvětlují na základě dvou důvodů. Prvním hlavním důvodem je stabilní a poměrně lehce odhadnutelný daňový výnos, jelikož akcízům podléhají výrobky s dlouhodobě neměnnou spotřebou a s nepružnou elasticitou nabídky i poptávky. Druhým důvodem je odrazení od škodlivosti nebo k úhradě nákladů vzniklých spotřebou akcízovaných výrobků. Avšak ve většině případů není daň účelově vázána. Např. daň z cigaret není přímo určena na úhradu nákladů ve zdravotnickém zařízení. Tento druhý důvod je v rozporu, jak se snahou zajistit stabilní příjem rozpočtu, tak i se skutečností, že jsou spotřební daně regresivní. Domácnosti raději sníží spotřebu jiných výrobků, než aby snížily spotřebu akcízovaného zboží. Kubátová (2009) mezi důvody pro zdanění zařazuje také třetí důvod, kterým je harmonizace daní v Evropské unii.

3.1 Funkce spotřební daně z cigaret

Základní obecné funkce daní vyplývají z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Kubátová (2010) mezi základní funkce zařazuje funkci alokační, redistribuční a stabilizační. Alokační funkce se využívá k financování oblastí, tam kde trh projevuje neefektivnosti, které způsobují veřejné statky, externality a nedokonalá konkurence. Funkce redistribuční slouží k přesunu veřejných financí (daní) od bohatších k chudším. Funkce stabilizační znamená zmírňování cyklických výkyvů. Ve všech třech funkcích je obsažena funkce fiskální, která je nejdůležitější a nejstarší. U fiskální funkce jde o získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů pro financování veřejných výdajů.

Podle Davida (2010) spotřební daně plní pouze některé základní obecné funkce a naopak jsou s nimi spojeny další specifické funkce. Daň z cigaret plní funkci fiskální, stabilizační, edukativní (výchovnou) a regulační. Fiskální funkci plní ze dvou důvodů. Prvním důvodem je, že spotřební daň z cigaret má nízkou elasticitu poptávky po zboží, čímž výnos z těchto daní je významný. Druhým důvodem je, že cigarety jsou vždy zdaněny jak všeobecnou spotřební daní, tak i selektivní daní. S uvedenými důvody také souvisí funkce stabilizační a to pouze ve smyslu stability příjmu státního rozpočtu. Spotřeba cigaret má nežádoucí vliv na zdraví člověka, proto existence daní má také odrazovat lidi od kouření cigaret a má tedy výchovný charakter. S edukativní funkcí souvisí funkce regulační, kdy stát využívá daň

z cigaret, aby ovlivnil střetávání poptávky a nabídky a tím snížil spotřebovávané množství cigaret. V zájmu uplatňování daňové politiky je nutné popsané funkce spotřebních daní sledovat, zda jsou v praxi všechny uplatněny. Proces sledování je nutné realizovat po zvýšení sazby daně v kontextu praktického měření daňové incidence, kdy je nutné zjistit, jaká část daňového břemene při zvýšení sazby daně dopadá na jedné straně na výrobce a na straně druhé na kupující, tzn. jaké je rozložení daňového břemene.

Kubátová (2009) uvádí, že na jedné straně výchovné působení a na druhé straně výnosově silná a stabilní daň jsou v protikladu. Není možné, aby daně odrazovaly od spotřeby a zároveň byly výnosově stabilní. Velikost uvedených funkcí determinuje elasticita poptávky. Podle Davida (2010) s rostoucí elasticitou poptávky převažuje edukativní funkce a naopak.

Z pohledu výše uvedených funkcí spotřebních daní se může zdát, že jsou akcízy nezbytnou součástí moderních daňových systémů. Avšak na druhé straně mají akcízy určité nedostatky, na základě kterých jsou tyto daně mnohokrát kritizovány. Kubátová (2010) upozorňuje především na tyto dva problematické důsledky akcízů:

- Distorzní působení selektivní daně - v případě nenulové elasticity poptávky může při uvalení daně dojít k substituci tohoto zdaněného zboží a tím může být narušena paretoefektivní struktura rovnovážné konkurenční ekonomiky. Substituční efekt ale může mít i nápravný charakter, čímž dojde ke snížení nadspotřeby, která je způsobená nezahrnutím negativních externalit do cen, a ke zvýšení efektivity daňového systému.
- Regresivní dopad daně - větší daňové břemeno u poplatníků s nižšími důchody vyplývá ze skutečnosti, že spotřeba cigaret není proporcionální důchodům poplatníka a někdy je absolutní spotřeba u nejhudších vrstev dokonce vyšší. Takto může docházet ke snižování spravedlnosti daňového systému.

I přes uvedená negativa jsou spotřební daně běžně používané ve většině daňových systémů.

3.2 Výpočet daně a cena cigaret

V České republice daň z tabákových výrobků byla od 1. 1. 1993 upravována zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdější předpisů. Tento zákon byl dnem 1. 1. 2004 zrušen a nahrazen zákonem 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který již byl několikrát novelizován. Zákon upravuje jak daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, tak i daň z tabákových výrobků. Mezi tabákové výrobky kromě cigaret patří také doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Zákon vymezuje cigarety jako:

1. tabákové provazce, které se kouří v nezměněném stavu a nejsou doutníky ani cigarillos,

2. tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru,
3. tabákové provazce, které se jednoduchou a neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru.

Cigaretami jsou také výrobky, které obsahují zcela nebo částečně jiné látky než tabák a které splňují podmínky uvedené výše v bodě 1.

Naopak cigaretami nejsou výrobky, které neobsahují tabák, splňují výše uvedené tři body, využívají se výlučně k lékařským účelům a Ministerstvo zdravotnictví České republiky (či jiná pověřená instituce) vydá potvrzení o uvedené skutečnosti.

Za 1 kus cigarety se podle zákona považuje cigareta, která má tabákový provazec v délce do 80 mm včetně. Pokud je delší než 80 mm, ale ne delší než 110 mm, považuje se za 2 kusy cigaret. Je-li tabákový provazec delší než 110 mm, ne však delší než 140 mm, považuje se za 3 kusy cigaret. Každých dalších, i započatých, 30 mm tabákového provazce se považuje za další 1 kus cigarety.

V § 103 zákona o spotřebních daních je vymezena cena pro konečného spotřebitele. Jedná se o cenu, která je stanovena cenovým rozhodnutím podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů jako cena pro konečného spotřebitele jednotkového balení určeného k přímé spotřebě, nestanoví-li zákon jinak. Uvedená cena obsahuje také daň z přidané hodnoty.

Návrh na stanovení ceny pro konečného spotřebitele podává výrobce, oprávněný příjemce nebo dovozce Celnímu úřadu pro Středočeský kraj. Ceny jsou uvedeny v Cenovém věstníku Ministerstva financí prostřednictvím cenového rozhodnutí Celního úřadu pro Středočeský kraj, kterým se stanovují ceny pro konečného spotřebitele cigaret, změny pevných cen a změny textu v názvu značek cigaret.

Podle zákona o spotřebních daních se nesmí cena cigaret lišit u cigaret se stejným obchodním názvem a o stejném počtu kusů v jednotkovém spotřebitelském balení. Cena pro konečného spotřebitele musí být uvedena na tabákové nálepce. Touto tabákovou nálepkou má povinnost výrobce, oprávněný příjemce, dovozce cigaret nebo dodavatel se sídlem mimo daňové území České republiky značit cigarety. Podle Svátkové (2009) je samotná tabáková nálepka ceninou, která kromě ochranných prvků obsahuje údaje umožňující výpočet spotřební daně (cena pro konečného spotřebitele, počet kusů v jednotkovém balení, sazby spotřební daně).

Podle Davida (2010) musí jednotkové balení obsahovat nejméně 20 kusů cigaret a musí obsahovat jen tabákové výrobky podléhající stejné sazbě daně.

Podle § 103 odst. 5 zákona o spotřebních daních u cigaret, které nejsou značeny tabákovými nálepkami, je cena pro konečného spotřebitele stejná s cenou, která je u cigaret se stejnými parametry stanovena tabákovou nálepkou. Pokud takto cenu nelze určit je cenou pro konečného spotřebitele vážený cenový průměr, který stanovuje Ministerstvo financí na základě počtu vydaných tabákových nálepek za předchozí rok. Váženým průměrem se podle zákona rozumí vážený průměr cen cigaret pro konečného spotřebitele přepočtený na jeden kus. Do 30. 4. 2011 se nepoužíval vážený cenový průměr, ale nejprodávanější cenová kategorie. David

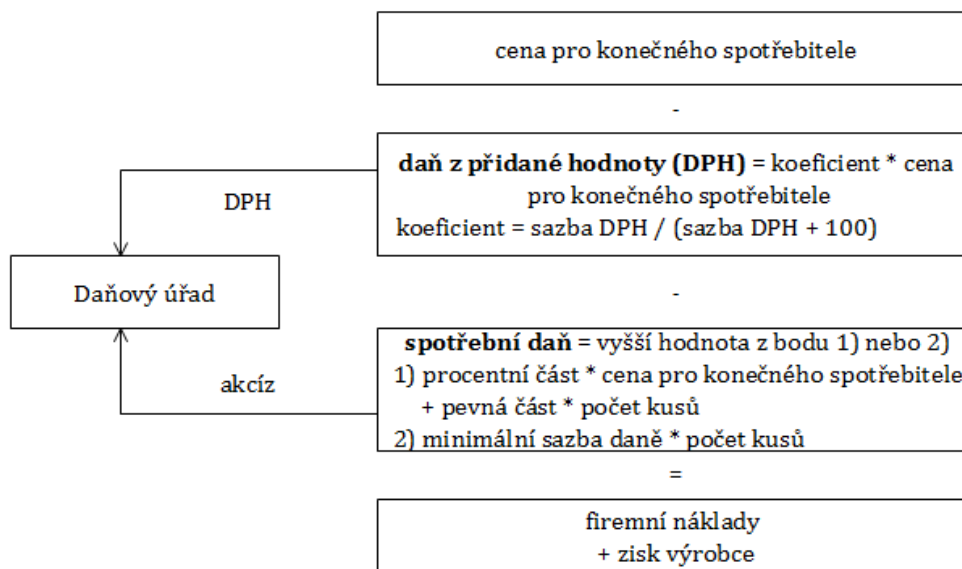
(2010) vymezuje cenu pro konečného spotřebitele nejprodávanější cenové kategorie jako nejrozšířenější cenu cigaret pro konečného spotřebitele, která je stanovena podle prodeje tabákových nálepek u pověřeného celního úřadu za předchozí rok.

Z ceny pro konečného spotřebitele všech existujících značek cigaret lze rovněž stanovit průměrnou neváženou cenu cigaret za jednotlivé měsíce. Protože nevážená cena cigaret není deformována nárazovými odběry tabákových nálepek výrobcí a dovozci, má smysl ji kalkulovat v krátkých časových intervalech. Naopak váženou cenu cigaret je výhodnější kalkulovat v delším období, např. za kalendářní rok nebo za období platnosti dané míry zdanění (David, 2010).

U cigaret se daňová sazba skládá ze dvou částí - z procentní části a pevné, a proto je nutné také vymezit dva základy daně. Základem daně pro procentní část je cena pro konečného spotřebitele a pro pevnou část je základem daně množství cigaret vyjádřené v kusech. Spotřební daň z cigaret se tedy vypočítá jako součet následujících položek:

- součin procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele cigaret dělený stem,
- součin pevné části sazby daně a počtu kusů cigaret.

Je-li takto vypočítaná výše daně nižší než výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně, která se vypočítá jako součin minimální sazby daně a počtu kusů, použije se výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně.



Obr. 1 Výpočet spotřební daně z cigaret a DPH

Zdroj: Široký a kol. (2008) a vlastní zpracování.

Výpočet spotřební daně z cigaret a daně z přidané hodnoty je přehledně znázorněn ve výše uvedeném Obr. 1, ze kterého je také patrná daň z daní. Daň z přidané hod-

noty je počítána z ceny pro konečného spotřebitele, která již zahrnuje akcíz, a daň ad valorem je stanovena z ceny včetně daně z přidané hodnoty a specifické části akcízu (David, 2009a).

Podle zákona č. 558/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů je na cigarety uvalena základní sazba daně. Tato sazba daně byla v roce 1993 ve výši 23 %, od té doby byla několikrát novelizována a její vývoj je následující: od roku 1995 byla 22 %, od 1. 5. 2004 19 %, od roku 2010 20 % a od roku 2013 21 %.

3.3 Daň z cigaret v kontextu harmonizace sazeb v EU

Spotřební daň z cigaret stejně jako ostatní spotřební daně a daň z přidané hodnoty podléhají harmonizačnímu procesu. Důvodem daňové harmonizace v členských zemích Evropské unie, jak uvádí Kubátová (2010), je dopad nepřímých daní do cen a mohou se tak stát překážkou volného obchodu mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie.

S daňovou harmonizací souvisí rovněž daňová koordinace a daňová konkurence. Podle Širokého a kol. (2008) má harmonizace spolu s koordinací omezit konkurenci daňových systémů v jednotlivých zemích. Avšak nelze daňovou harmonizaci chápat jako protipól konkurence.

I přes potřebu daňové spolupráce existují zastánci daňové konkurence, kdy harmonizace i konkurence má své limity. Široký a kol. (2008) uvádějí, že překročení těchto limitů znamená neefektivnost celého systému a zbytečně vynaložené vládní výdaje.

Daňová koordinace podle Nerudové (2011) představuje první krok ke sblížení daňových systémů. Vyznačuje se především vytvářením bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění s cílem snížit arbitrážní obchody. Jsou tedy uzavírány dohody za účelem zamezení praní špinavých peněz a omezení škodlivé daňové konkurence. Na rozdíl od harmonizace zahrnuje daňová koordinace jakékoliv přizpůsobování daňového systému, avšak nevede k jednotnosti.

Naopak daňovou harmonizaci Nerudová (2011) definuje jako „proces sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel“. Cílem tedy není dosažení jednotné daňové soustavy, ale pouze přiblížení a sladění jednotlivých daňových soustav. Cíl daňové harmonizace je uveden v článku 93 a 94 ve Smlouvě o založení evropského společenství. Cílem daňové harmonizace je vytvoření jednotného trhu a jeho hladké fungování. Harmonizací jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která tvoří překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, anebo deformují hospodářskou soutěž. V čl. 99 je právní základ pro harmonizační proces v oblasti akcízu.

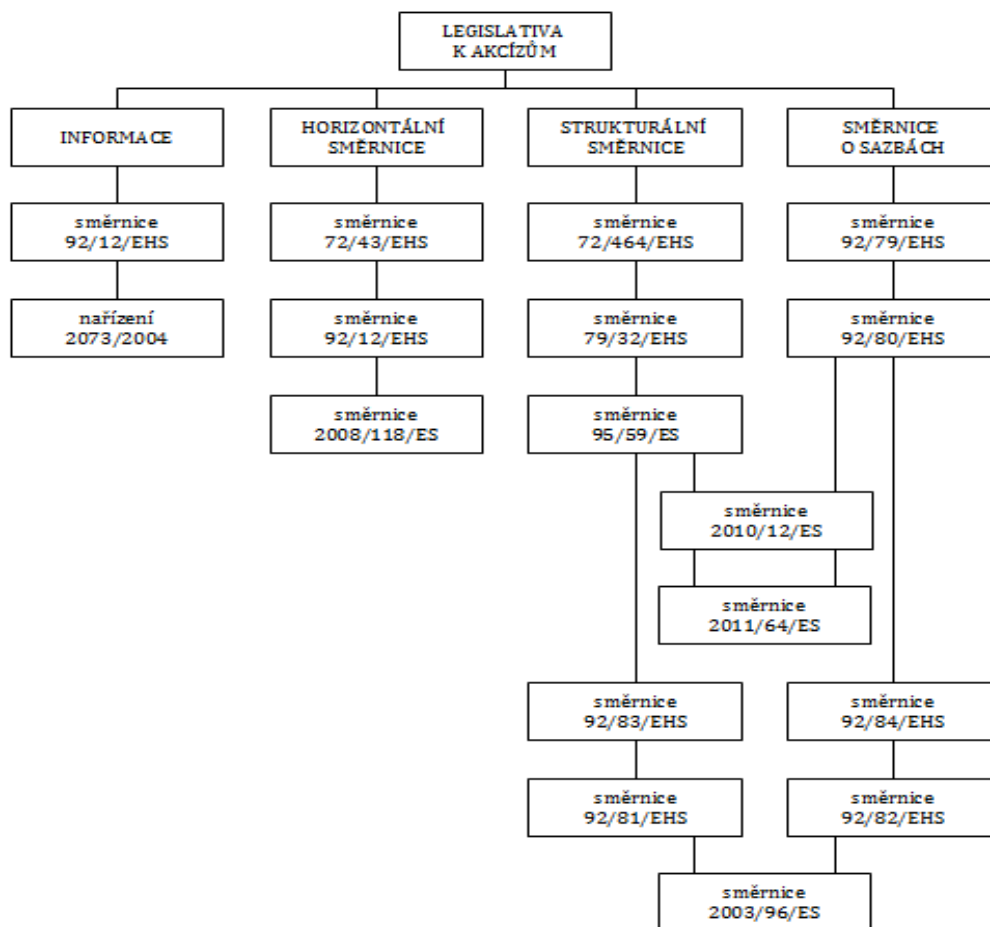
Harmonizace probíhá ve třech základních fázích (Nerudová, 2011):

- určení daně, kterou je nutné harmonizovat,
- harmonizace daňového základu,

- harmonizace daňové sazby.

V rámci harmonizačního procesu nemusí dojít k harmonizaci všech tří fází, ale může dojít například k harmonizaci pouze daňového základu.

Harmonizace akcízů, kam patří rovněž akcí z cigaret, v Evropských společenstvích upravují tři skupiny směrnic - horizontální směrnice, strukturální směrnice a směrnice k aproximaci sazeb akcízů (Nerudová, 2011). V Obr. 2 je uveden přehled legislativních předpisů týkající se akcízů.



Obr. 2 Zásadní předpisy v oblasti akcízů v souvislosti s harmonizací v EU
Zdroj: Široký (2013) a vlastní zpracování.

Horizontální směrnice č. 92/12/EHS, účinná od 1. listopadu 1993, stanovuje obecnou úpravu, držení, pohyb a sledování výrobků, které podléhají akcízům. Podle Širokého (2013) tyto výrobky již stanovila směrnice 72/43/EHS, podle které jsou předmětem akcízů minerální oleje (později změněno na energetické produkty a elektrickou energii), tabák, lihoviny, pivo a víno a veškeré další akcízy měly být v jednotlivých státech zrušeny s výjimkou daní, u kterých není hraniční kontrola. Na uvedené výrobky mohou být kromě DPH uvaleny další nepřímé daně. Dále Ši-

roky (2013) uvádí, že horizontální směrnici doplnilo nařízení č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní. V roce 2008 horizontální směrnici nahrazuje nová směrnice č. 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Směrnice 2008/118/ES odkazuje na strukturální směrnice a směrnice o sazbách.

Spotřební daň z cigaret upravují následující směrnice:

- Směrnice 72/464/EEC ze dne 19. prosince 1971 o jiných než obratových daních, které se týkají spotřeby tabákových výrobků,
 - jejímž cílem bylo zabezpečit zdravou formu konkurence na jednotném trhu Evropské unie. Směrnice zavedla složený akcíz, pro který stanovuje podíl jednotkové části akcízů na celkové daňové břemeno v rozmezí od 5 % do 75 %.
- Směrnice 79/32/EEC ze dne 18. 12. 1978 o jiných než obratových daních, které se týkají spotřeby tabákových výrobků,
 - definovala jednotlivé tabákové výrobky, které rozděluje na základní kategorie - cigarety, cigáry, cigarillos a tabák ke kouření.
- Směrnice 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z cigaret
 - určuje minimální spotřební daň. Každý členský stát nejpozději od 1. ledna 1993 uplatňuje celkovou minimální spotřební daň (specifická daň a valorická daň bez DPH), jejíž dopad je stanoven na 57 % maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) cigaret nejžádanější cenové kategorie. Celková minimální spotřební daň z cigaret se stanoví podle cigaret cenové kategorie nejžádanější podle údajů, které jsou k dispozici k 1. lednu každého roku.
- Směrnice 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků,
 - kodifikuje směrnici 72/464/EHS a směrnici 79/32/EHS do jediného znění z důvodu přehlednosti a účelnosti a uvedené směrnice ruší.
 - Směrnice vymezuje poměr specifické spotřební daně, která se stanovuje podle cigaret nejžádanější cenové kategorie, k celkovému daňovému zatížení. Pro první etapu harmonizace, tzn. od roku 1973, nesmí být uvedený poměr nižší než 5 % a vyšší než 75 %. Pro druhou etapu harmonizace, tzn. od roku 1978, musí být v rozmezí od 5 % do 55%.
- Směrnice Rady 1999/81/ES ze dne 29. července 1999, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků,
 - jejímž cílem bylo jednotnější vykládání a uplatňování pravidel harmonizace.

- Směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků,
 - zachovala minimální spotřební daň z cigaret, jejíž dopad je stále ve výši 57 % maloobchodní prodejní ceny. Směrnice dále stanovila pevnou minimální částku vyjádřenou v eurech. Daň nesmí být nižší než 60 EUR za 1 000 cigaret nejžádanější cenové kategorie a od 1. července 2006 se částka „60 EUR“ nahradila částkou „64 EUR“. Členské státy, které vybírají celkovou minimální spotřební daň ve výši nejméně 95 EUR za 1 000 cigaret nejžádanější cenové kategorie, nemusejí splnit požadavek minimálního dopadu ve výši 57 %. Od 1. července 2006 ve výši nejméně 101 EUR za 1 000 cigaret. Celková minimální daň se stanoví podle cigaret nejžádanější cenové kategorie.
- 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,
 - nahradila pojem nejžádanější cenové kategorie pojmem vážená průměrná maloobchodní prodejní cena (celková hodnota všech cigaret propuštěných ke spotřebě dělená celkovým množstvím cigaret propuštěných ke spotřebě). Minimální požadavek týkající se valorické daně by se měl vztahovat k této vážené průměrné maloobchodní prodejní ceně.
 - Od 1. ledna 2011 celková spotřební daň (specifická daň a valorická daň, bez DPH) z cigaret činí nejméně 57 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě. Tato spotřební daň nesmí být nižší než 64 EUR z 1 000 kusů cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu. Členské státy, které vybírají spotřební daň ve výši nejméně 101 EUR z 1 000 kusů cigaret na základě vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny, však nemusí dodržovat požadavek 57 %.
 - S účinností od 1. ledna 2014 byla nahrazena hodnota „57 %“ za „60 %“, „64 EUR“ za „90 EUR“ a „101 EUR“ za „115 EUR“.
 - Specifická složka spotřební daně činila do 31. prosince 2013 nejméně 5 % a nejvýše 76,5 % celkového daňového zatížení (součet specifické spotřební daně, valorické spotřební daně a daně z přidané hodnoty vybírané z vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny). Od 1. ledna 2014 činí specifická složka spotřební daně z cigaret nejméně 7,5 % a nejvýše 76,5 % celkového daňového zatížení.
- Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků,

- je platná od 1. ledna 2011 a ruší směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES.
- Tabákový smotek se pro účely spotřební daně považuje za dvě cigarety, je-li bez filtru nebo náustku delší než 8 cm, ne však delší než 11 cm, za tři cigarety, je-li delší než 11 cm, ne však delší než 14 cm, atd.
- Směrnice zachovává požadavek na minimální celkovou spotřební daň a také poměr specifické spotřební daně k celkovému daňovému zatížení podle směrnice 2010/12/EU.

V souladu s přílohou V (Seznam uvedený v článku 24 aktu o přistoupení: Česká republika) Aktu o přistoupení mohla Česká republika odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně ve výši 57 % z ceny pro konečného spotřebitele (včetně všech daní) a minimálně 60 EUR na 1 000 cigaret u cigaret nejžádanější cenové kategorie do 31. prosince 2006. Podobně mohla odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně ve výši 64 EUR z ceny pro konečného spotřebitele (včetně všech daní) u cigaret nejžádanější cenové kategorie do 31. prosince 2007. Pro obě odchylky platí podmínka, že Česká republika postupně přiblíží sazby spotřební daně k celkové minimální spotřební dani stanovené směrnicí (Smlouva mezi členskými státy evropské unie a deseti kandidátskými zeměmi o přistoupení k evropské unii, 2003).

V České republice od roku 1993 do roku 2001 existovala pouze specifická sazba daně z cigaret rozdělená jen podle filtrové nebo provazcové délky dané cigarety. V uvedeném období došlo několikrát k navýšení sazby. Od července 2001 byl zaveden složený akcíz a byla stanovena minimální sazba daně uvalená na cigarety. Od července 2001 do 30. 4. 2004 byly stanoveny dvě minimální sazby daně. První hodnota se týká cigarety filtrové délky nad 70 mm a druhá hodnota se týká cigarety filtrové délky do 70 mm včetně. Od 1. 5. 2004 až do současnosti je již stanovena pouze jedna minimální sazba daně za kus cigarety.

Od roku 2001 byla pevná část sazby daně z cigaret navýšena devětkrát a došlo k navýšení o trojnásobek pevné části v roce 2001. Procentní část sazby daně z cigaret byla navýšena pětkrát, celkem o 6 procentních bodů, a v roce 2013 poklesla o jeden procentní bod. Avšak současně s tímto poklesem procentní části sazby daně, došlo k růstu pevné části sazby daně a k růstu minimální sazby daně. Minimální sazba spotřební daně z cigaret byla dokonce změněna desetkrát a byla od jejího zavedení navýšena téměř trojnásobně.

V Tab. 1 jsou uvedeny požadované hodnoty Evropskou unií, tzn. vývoj minimálního akcízu z prodejní ceny v % i v eurech za 1 000 kusů cigaret, minimální akcíz z prodejní ceny v eurech za 1 000 kusů cigaret nahrazující minimální akcíz z prodejní ceny v % a také požadovaný poměr specifické složky akcízu a celkového břemene v %. V tabulce je rovněž uvedena vstupní cena pro výpočet stanovené minimální hodnoty akcízu. V Tab. 2 je pak uveden vývoj sazeb spotřební daně z cigaret v České republice, tzn. procentní část sazby daně, pevná část sazby daně v Kč a minimální sazba daně v Kč za kus.

Tab. 1 Vývoj minimální výše akcízu a požadovaného poměru mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem uvaleným na cigarety v EU

Od roku	Minimální akcíz z prodejní ceny (%)	Minimální akcíz z prodejní ceny (EUR/1000 ks cigaret)	Min. akcíz z prodejní ceny nahrazující min. v % (EUR/1000 ks cigaret)	Poměr specifické složky akcízu a celkového břemene (%)
Vstupní cena:	nejprodávanější cenová kategorie cigaret			
1973	-	-	-	od 5 do 75
1978	-	-	-	od 5 do 55
1993	57	-	-	od 5 do 55
2002	57	60	95	od 5 do 55
2006	57	64	101	od 5 do 55
2007	57 (ČR)	60 (ČR)	101	od 5 do 55
2008	57 (ČR)	64 (ČR)	101	od 5 do 55
Vstupní cena:	vážený arit. průměr	jakékoliv balení 20 ks	vážený arit. průměr	vážený arit. průměr
2011	57	64	101	od 5 do 76,5
2014	60	90	115	od 7,5 do 76,5

Zdroj: Směrnice Rady, David (2009b), vlastní zpracování.

Tab. 2 Sazby daně z cigaret v České republice od roku 1993

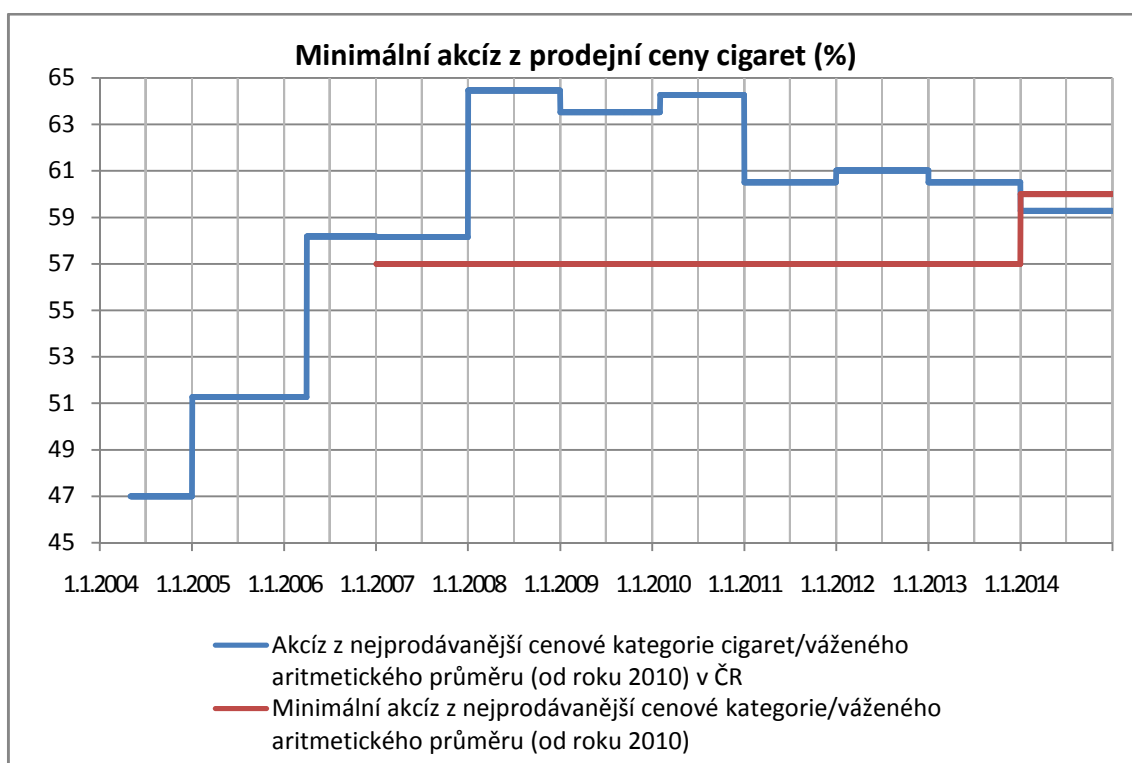
Účinnost od	Pevná část sazby daně (CZK/ks)	Procentní část sazby daně (%)	Minimální sazba daně (CZK/ks)
1. 1. 1993	0,46 / 0,27	x	x
1. 1. 1994	0,50 / 0,40	x	x
1. 1. 1995	0,51 / 0,41	x	x
1. 1. 1998	0,74 / 0,64	x	x
1. 7. 1999	0,79 / 0,67	x	x
1. 7. 2001	0,36	22	0,79 / 0,67
1. 1. 2004	0,48	23	0,96 / 0,90
1. 5. 2004	0,48	23	0,94
1. 1. 2006	0,60	24	1,13
1. 4. 2006	0,73	25	1,36
1. 3. 2007	0,88	27	1,64
1. 1. 2008	1,03	28	1,92
1. 2. 2010	1,07	28	2,01
1. 1. 2012	1,12	28	2,10
1. 1. 2013	1,16	27	2,18
1. 1. 2014	1,19	27	2,25

Zdroj: vlastní zpracování, zákon č. 587/1992 a 353/2003 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

Pro hodnocení zda uvedené sazby daně z cigaret v České republice plní stanovená kritéria, je nutné využít kurz domácí měny vzhledem k euru ze začátku měsíce října předchozího roku zveřejněný v Official Journal of the European Union. Tento kurz používá Evropská komise ve zveřejněných tabulkách o výši spotřební daně v členských státech v Evropské unii v jednotlivých letech. Z těchto tabulek jsou získány přepočtené sazby daně z cigaret v České republice od jejího vstupu do Evropské unie a srovnány s požadovanými sazbami, které jsou uvedeny v Tab. 1.

Pro změnu sazby daně z cigaret k 1. 4. 2006 je použita tabulka zveřejněná Evropskou unií k 1. 7. 2006. Při změně sazby daně z cigaret k 1. 3. 2007 a k 1. 2. 2010 jsou v tabulkách Evropské komise uvedeny již tyto sazby k 1. 1. daného roku. Pro lepší znázornění změn sazby daně z cigaret je přepočtená sazba daně z cigaret uvedena až k danému datu změny a pro předchozí měsíce je použita výše daně předchozího roku. V ostatních letech jsou použity přepočtené hodnoty Evropskou unií k 1. 1. daného roku.

Vývoj minimálního akcízů z prodejní ceny pro Českou republiku od jejího vstupu do Evropské unie až do konce roku 2014 vyjádřený v procentech včetně vývoje akcízů z prodejní ceny v ČR je na Obr. 3.



Obr. 3 Minimální akcíz z prodejní ceny cigaret (%)

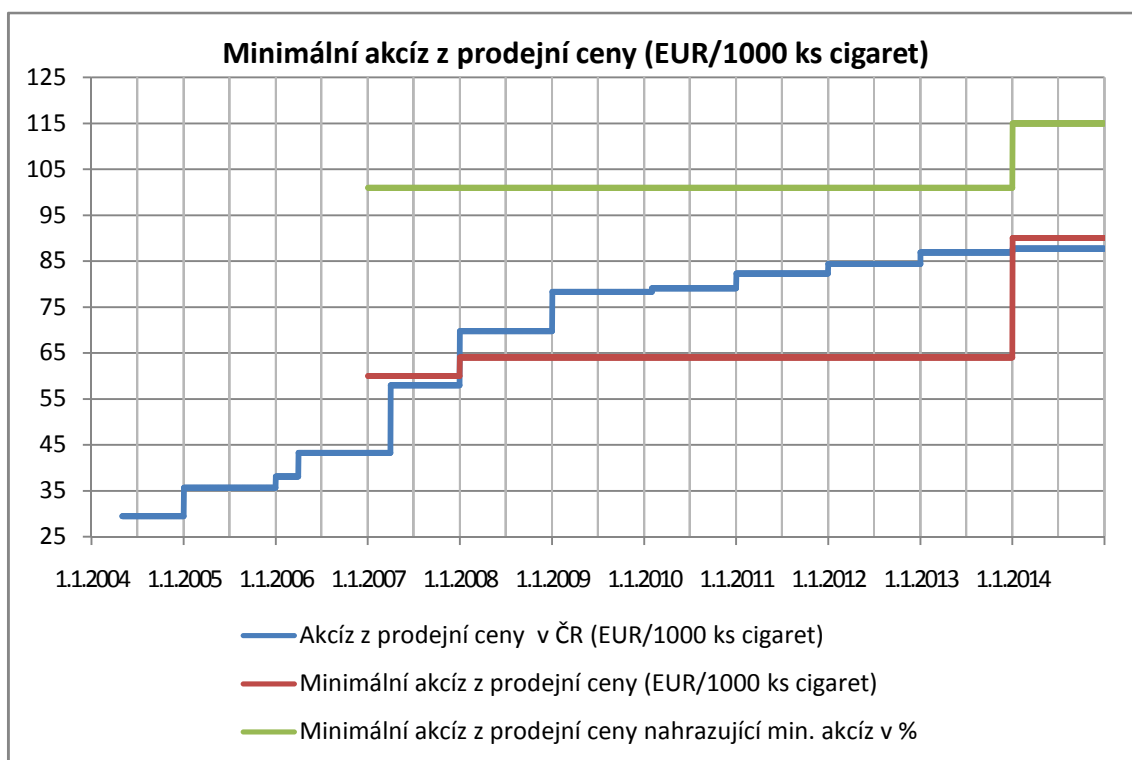
Zdroj: vlastní zpracování, European commission: taxation and customs union (2004 - 2014); Směrnice Rady.

V České republice od roku 2004 docházelo k postupnému navyšování akcízů z ceny nejprodávanejší cenové kategorie až do roku 2009, kdy došlo k mírnému poklesu

akcízu z prodejní ceny v ČR. Od roku 2011 dochází k poklesu uvedeného podílu, i přestože dochází k růstu sazby daně z cigaret.

Česká republika díky vyjednané podmínce plnila od 1. ledna 2007 minimální akcízu z prodejní ceny ve výši 57 %. Poprvé nesplnila minimální akcízu z váženého aritmetického průměru v roce 2014. V tomto roce došlo k navýšení minimálního akcízu z 57 % na 60 % a zároveň došlo k poklesu procentního podílu akcízu z prodejní ceny cigaret v ČR.

Vývoj minimálního akcízu z prodejní ceny v eurech za 1 000 ks cigaret a vývoj akcízu z prodejní ceny v ČR je graficky znázorněn na Obr. 4.



Obr. 4 Minimální akcízu z prodejní ceny cigaret (EUR/1000 ks cigaret)

Zdroj: vlastní zpracování, European commission: taxation and customs union (2004 - 2014); Směrnice Rady.

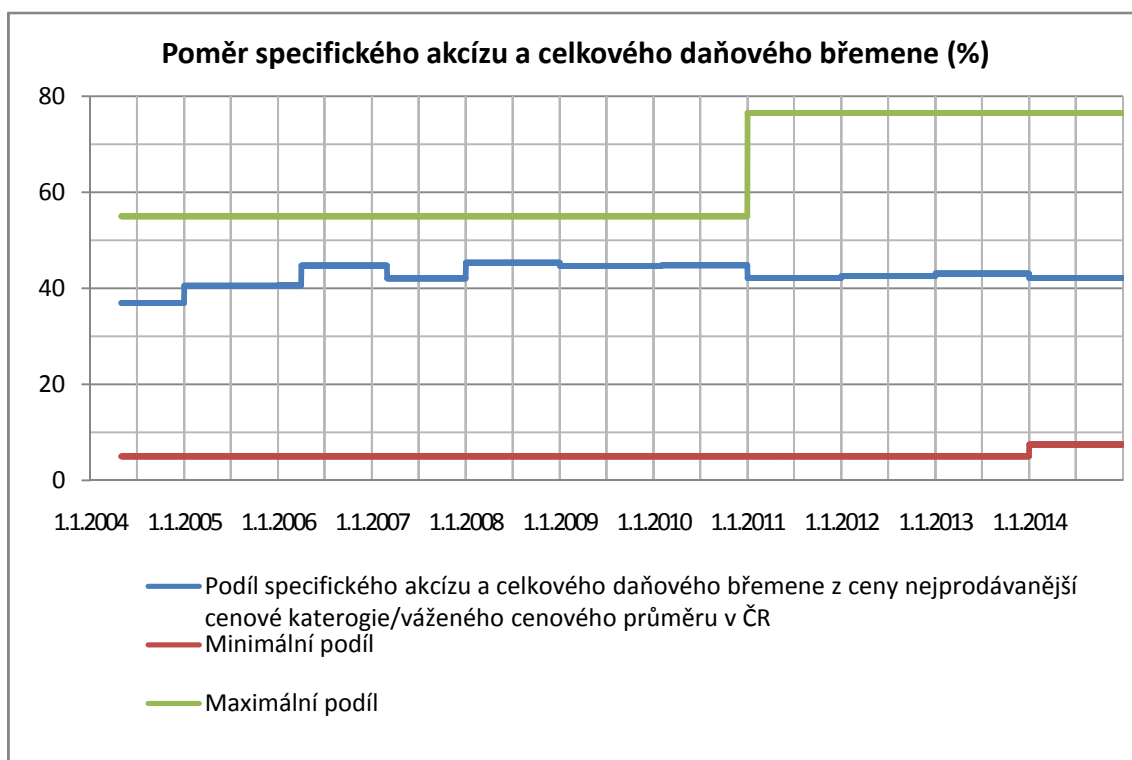
Akcízu z prodejní ceny cigaret v eurech za 1 000 kusů cigaret nejprodávanější cenové kategorie, resp. od roku 2011 z jakýchkoliv cigaret, po celé sledované období v České republice roste. V květnu 2004 činil akcízu 29 EUR za 1000 ks cigaret a v roce 2014 byl téměř 88 EUR za 1 000 ks cigaret.

Česká republika měla na základě vyjednané výjimky plnit minimální akcízu z prodejní ceny ve výši 60 EUR za 1 000 ks cigaret od roku 2007 a 64 EUR za 1 000 ks cigaret od roku 2008. Ke splnění stanovené minimální výše akcízu došlo až v roce 2008. Podruhé měla Česká republika problém s plněním daného kritéria až v posledním sledovaném roce. V roce 2014 došlo k navýšení minimálního akcízu z prodejní ceny z 64 EUR za 1 000 ks cigaret na 90 EUR za 1 000 ks cigaret. Avšak

akcí z prodejní ceny cigaret v České republice činil pouze necelých 88 EUR za 1 000 ks cigaret.

Členské státy mohou nahradit minimální výši akcí z prodejní ceny absolutní částkou akcí v eurech za 1 000 ks cigaret, pokud dosahuje částka akcí v eurech za 1 000 ks cigaret stanovené výše. Česká republika této výše nedosahuje od svého vstupu do Evropské unie, a proto nemohla využít nedodržení minimální výše akcí z prodejní ceny cigaret v %.

Vývoj podílu specifické části akcí a celkového daňového břemene uvaleného na cigarety je graficky znázorněn na Obr. 5.



Obr. 5 Minimální poměr specifického akcí a celkového daňového břemene (%)

Zdroj: vlastní zpracování, European commission: taxation and customs union (2004 - 2014); Směrnice Rady.

Vývoj podílu specifického akcí a celkového daňového břemene je po celé sledované období v České republice téměř konstantní a pohybuje se okolo 40 %. Česká republika s uvedeným podílem po celou dobu členství v Evropské unii plní požadovaný poměr specifické složky akcí a celkového daňového břemene uvaleného na cigarety.

4 Daňová incidence daně z cigaret

Spotřební daň z cigaret, stejně jako ostatní daně, od jejich samotného počátku provází daňová incidence. Daňová incidence se zabývá zkoumáním ekonomických důsledků zdaňování. Každá daň ovlivňuje tržní mechanismus a tím mění původní záměry daňové politiky. Tuto skutečnost David (2007) uvádí jako důvod, proč je důležité identifikovat dopad daňového břemene, tedy kdo skutečně daň platí.

Podle Kubátové (2010) daň dopadá na ekonomické subjekty dvěma způsoby:

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

Zákonný dopad daně je důležitý z hlediska daňové praxe, protože určuje ekonomické subjekty, kteří jsou povinni platit daň řádně a včas. V případě neplacení daní se vystavují sankcím.

Jelikož je daň povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu, snaží se subjekty přenášet tuto povinnost na jiné ekonomické subjekty. Tento efektivní dopad daně vždy dopadá na jednotlivce, např. na vlastníky firem, spotřebitelé výrobků a služeb. David (2007) efektivní dopad daně nazývá rovněž ekonomickou incidencí.

Kubátová (2010) uvádí, že daň placená subjektem, jednotlivcem nebo společností může být přesunuta dvěma směry:

- dopředu - daň je přesunuta na kupujícího,
- dozadu - daň je přesunuta na prodávajícího.

Výše uvedený přesun může být nulový, částečný, plný anebo více než stoprocentní. Nulový přesun znamená, že k přesunu vůbec nedojde. Také může dojít současně k přesunu dopředu i dozadu.

Hamerníková a Maaytová (2007) označují substituční efekt za příčinu přesunu daně. Zákonní plátcí daně se snaží vyhnout dani snížením poptávky nebo nabídky, čímž změní tržní cenu. V této ceně je zahrnuta přesunutá daň.

4.1 Faktory ovlivňující daňovou incidenci

Rozdělení daňového břemene závisí na prvotním uložení daně, na sazbách, na definici daňové základny atd. Uvedené skutečnosti jsou základ a ekonomická incidence dále závisí na odezvě ekonomiky. (Mugrave a Musgrave, 1994)

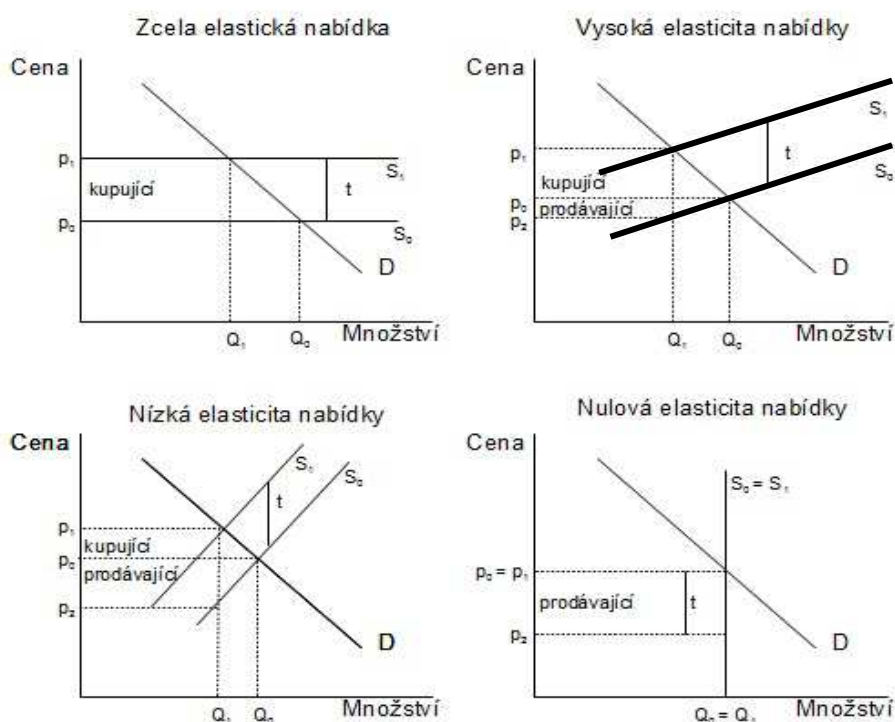
Mezi nejvýznamnější faktory ovlivňující odezvu ekonomiky (resp. faktory určující velikost daňového přesunu) Kubátová (2010) zařazuje elasticitu nabídky a poptávky a charakter trhu - konkurenční, monopolní nebo oligopolní prostředí. Mezi další významné faktory se řadí významnost zdaněného trhu, otevřenost ekonomiky a časový faktor.

4.1.1 Elasticita nabídky a poptávky

Elasticita nabídky vyjadřuje citlivost nabídky nějakého statku na jeho cenu. Podle náročnosti na výrobní faktory, prostory či půdu mají výrobci statků a poskytovatelé služeb možnost měnit výrobní kapacity a tím množství vyráběného zboží a objem poskytovaných služeb.

Podle Davida (2007) je vysoká elasticita nabídky v odvětvích, kde je možnost přeorientovat svou výrobu na jinou oblast, neexistují překážky vstupu na trh a výstupu z něj. V tomto odvětví je možné snížením výroby zvýšit cenu, a tak přesunout zvýšení daně na spotřebitele. Naopak nízkou elasticitu má nabídka půdy, nemovitostí a nabídka v odvětvích, kde je vysoká míra specializace a kapitálové náročnosti.

Z níže uvedeného Obr. 6 je patrné, že u zcela elastické nabídky, nese celé daňové břemeno kupující a prodávající získává stejnou cenu. Naopak je-li nulová elasticita nabídky, nese celé daňové břemeno prodávající a kupující platí stejnou cenu jako před uvalením daně. V méně extrémních situacích nese daňové břemeno kupující i prodávající. Větší část nese kupující u vysoké elasticity nabídky a prodávající u nízké elasticity.



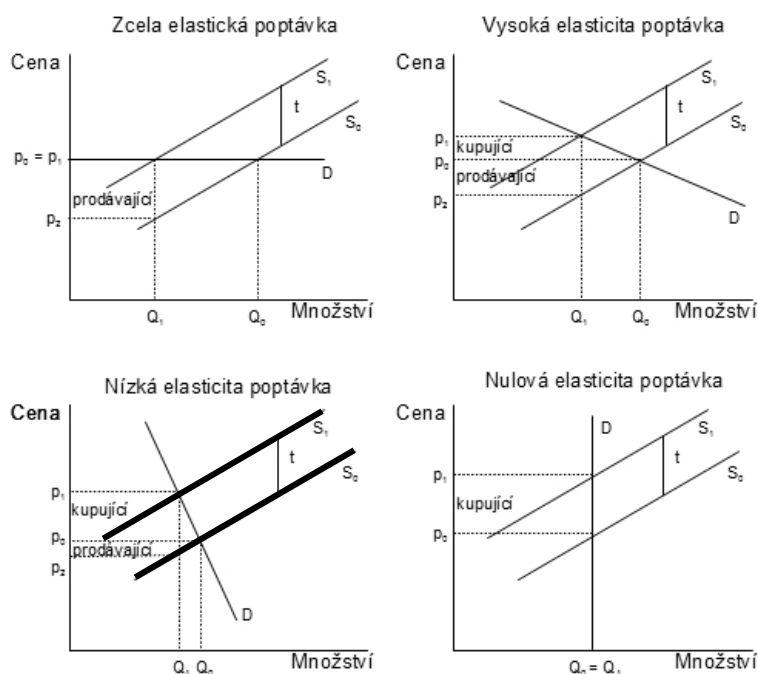
Obr. 6 Elasticita nabídky a její vliv na přesun daně
Zdroj: David (2007) a vlastní zpracování.

Obecně lze říct, že čím větší je elasticita nabídky, tím větší je přesun daňového břemene na kupující. Naopak čím nižší je elasticita nabídky, tím je nižší dopad na kupující a vyšší na prodávající.

U producentů a dovozců cigaret je nabídka cigaret poměrně elastická vzhledem k dynamice odvětví a to přesto, že je produkce cigaret velmi specifickou oblastí a rovněž kapitálově náročná (David, 2010). Tato vysoká elasticita nabídky je ve výše uvedeném obrázku označena silnější čarou.

Elasticita poptávky vyjadřuje citlivost poptávky statků na jeho cenu, obdobně jako u elasticity nabídky. U nízké elasticity poptávky kupující požaduje stále stejné množství bez ohledu na změnu ceny. Naopak u vysoké elasticity poptávky kupující velmi reaguje na změnu ceny a mění požadované množství.

Podle Obr. 7, kde jsou uvedeny i méně extrémní situace, lze určit, kdo nese daňové břemeno. Je-li poptávka zcela elastická, nese celé daňové břemeno prodávající. Kupující platí stejnou cenu jako před uvalením daně. Naopak u neelastické poptávky nese daňové břemeno kupující a prodávající získá stejnou cenu.



Obr. 7 Elasticita poptávky a její vliv na přesun daně

Zdroj: David (2007) a vlastní zpracování.

Obecně lze opět říci, že s rostoucí elasticitou poptávky klesá dopad na kupující a roste dopad daňového břemene na prodávající. Naopak s klesající elasticitou poptávky roste dopad na kupující a klesá dopad na prodávající.

Široký a kol. (2008) uvádí, že stát se snaží, aby spotřebitelé nepřestali po uvalení daně výrobek nakupovat a výrobci vyrábět. Tato skutečnost se nazývá Ramseyovým pravidlem. Avšak toto pravidlo nelze použít v praxi, protože by to znamenalo vysoké daňové zatížení na základní potraviny. Uvalení vysoké daně bývá používáno u spotřeby „nežádoucích“ statků, tj. u cigaret a alkoholu.

Nízká elasticita poptávky je u zboží, které slouží k uspokojení základních životních potřeb, dále u alkoholu a u tabákových výrobků včetně cigaret. Tato nízká elasticita poptávky je také ve výše uvedeném obrázku označena silnější čarou.

Elasticita poptávky po cigaretách se v jednotlivých zemích liší podle příjmů obyvatel. Chaloupka a kol. (2000) uvádí, že v zemích s vysokými příjmy obyvatel se elasticita poptávky po cigaretách pohybuje v rozmezí od -0,25 do -0,5, nejčastěji ve výši -0,4. V zemích s nízkými a středně vysokými příjmy kupující více reagují na změnu ceny než v zemích s vysokými příjmy obyvatel a elasticita poptávky v těchto zemích je ve výši od -0,5 do -1. Tyto hodnoty jsou ovlivněny dalšími důležitými faktory, jako je například propagace cigaret, změna ve stávající antitabákové politice, zvýšení povědomí o zdravotních následcích kouření.

4.1.2 Charakter trhu

Dopad zdanění záleží také na struktuře daného trhu. Existují tři základní typy tržní struktury - konkurenční trh, monopolní trh a oligopolní trh.

Konkurenční trh je charakteristický velkým počtem výrobců s blízkými substituty, minimálním počtem překážek při vstupu do odvětví, vysokou elasticitou poptávky po produkci firem. Přesuny a dopady na konkurenčním trhu byly popsány v předchozí podkapitole. Podle Chaloupky a kol. (2000) u cigaret na dokonale konkurenčním trhu, kde jsou dlouhodobě konstantní náklady na výrobu, bude zvýšení tabákových daní plně přeneseno na spotřebitele prostřednictvím zvýšení ceny.

U monopolu existuje pouze jeden výrobce, a proto v monopolním prostředí určuje cenu a množství výrobce na základě rovnosti svých mezních nákladů a mezních výnosů. Kubátová (2010) hovoří o tom, že daňový přesun se může pohybovat v rozmezí 0 % až více než 100 %. Tato skutečnost závisí na průběhu křivek mezních nákladů a mezních výnosů. Jedná se o odvětví výroby energie a těžby surovin. Chaloupka a kol. (2000) uvádí, že v případě monopolu u tabákových výrobků by se daňové břemeno při zvýšení daně z tabákových výrobků rozdělilo mezi monopol a spotřebitele. Avšak čím bude poptávka po cigaretách více elastická, tím menší část daňového břemene ponese monopol. V minulosti v mnoha zemích v tabákovém průmyslu existovala jediná dominantní firma, případně monopolem byl stát. S rostoucí liberalizací trhu a s růstem nadnárodních tabákových společností se monopolní trh změnil na oligopolní trh.

Na oligopolním trhu nemůže žádný z výrobců stanovit cenu libovolně bez ohledu na ostatní a zároveň cena není stále stejná. Podle Kubátové (2010) o chování oligopolní firmy neexistuje žádná obecně přijímaná teorie. Oligopolní struktura trhu ve většině zemí přináší významné implikace vůči efektům zvýšení tabákových daní na ceny cigaret (Chaloupka a kol., 2000).

Vašíčková (2014) konstatuje, že v ČR je tabákový průmysl složen z několika významných společností. Jedná se především o společnost Philip Morris International, dále o společnost British American Tobacco, Imperial Tobacco a Japan Tobacco International.

Společnost Philip Morris ČR a.s. s továrnou v Kutné Hoře je největším výrobcem a prodejcem tabákových výrobků v České republice. Její historie sahá do roku

1987, kdy společnost Phillip Morris International poskytla licenci k výrobě Marlboro Československému tabákovému průmyslu, národnímu podniku (státnímu monopolu), který byl předchůdcem státem vlastněné společnosti Tabák, a.s. V roce 1992 společnost Philip Morris International získala majoritní podíl ve společnosti Tabák, a.s, který v roce 2000 přejmenovala na současný název společnosti. (Philip Morris International, 2015b)

4.1.3 Ostatní faktory daňové incidence

Jak již bylo uvedeno výše, mezi další významné faktory ovlivňující daňovou incidenci patří významnost zdaněného trhu, otevřenost ekonomiky a časový faktor.

Významnost zdaněného trhu

Významnost zdaněného trhu nám určuje, zda zdanění má dopad na další vzájemně propojené trhy. Jak uvádí David (2007), pokud budou zdaněny méně významné trhy, dopad do dalších částí ekonomiky není tak veliký. Z tohoto důvodu postačí zkoumat daňový dopad na dílčím trhu. U významných trhů dopadá zdanění na jednom trhu na celý systém ekonomiky, a proto je třeba provádět zkoumání v kontextu celkové rovnováhy.

Například podle Kubátové (2010) u nás nemůže odliv zaměstnanců v odvětví mramoru způsobit zvýšení nabídky práce v jiných odvětvích.

Otevřenost ekonomiky

Otevřenost ekonomiky ovlivňuje elasticitu nabídky i elasticitu poptávky. Podle Kubátové (2010) je s rostoucí otevřeností ekonomiky pružnější nabídka výrobních faktorů (možnost přesunu z nebo do zahraničí) a také pružnější poptávka po domácích produktech (možnost výběru nakoupit u nás nebo v zahraničí). Dále upozorňuje na nemožnost skutečný daňový dopad při otevření ekonomiky jednoznačně identifikovat, protože záleží na tom, zda převáží změna v poptávce nebo v nabídce.

Podle Českého statistického úřadu (2013) je otevřenost ekonomiky v České republice velmi vysoká a tuzemští spotřebitelé můžou spotřebovávat také cigarety vyrobené v zahraničí.

Časový faktor

Časový faktor má obdobně jako otevřenost ekonomiky vliv na elasticitu nabídky a elasticitu poptávky. V krátkém časovém období není možnost změnit faktory ovlivňující poptávku a nabídku. Z tohoto důvodu je poptávka a nabídka neelastická. Naopak v dlouhém období, kdy se lze lépe přizpůsobit, je nabídka i poptávka elastická. Chaloupka a kol. (2000) uvádí, že elasticita poptávky po cigaretách je více elastická v dlouhém období než v krátkém období díky návykovosti spotřeby cigaret.

Kubátová (2010) uvádí, že ihned po uvalení daně nese daňové břemeno zákonný poplatník či plátce. To však neplatí u spotřebních daní, kdy je daňové břemeno přenášeno dopředu okamžitě po uvalení daně, popřípadě hned při oznámení budoucí změny. Tento jev se nazývá oznamovací efekt daně.

Dále Kubátová (2010) také vymezuje dva směry, kterými působí časový faktor na daňový přesun a dopad:

- První směr má vliv na trh, na kterém je daň uložena, a na elasticity nabídky a poptávky na daném trhu.
- Druhý směr se týká dalších přesunů na jiné trhy, kdy v delším časovém období daň dopadá na stále „vzdálenější“ trhy.

4.2 Měření daňové incidence

Bradford a Rosen (1970) uvádí, že základním motivem autorů, kteří se věnují optimálnímu systému daní, je nalezení jednoduchých pravidel pro tvůrce daňové politiky. Výsledky empirických studií jsou široce použitelné a přesvědčují ekonomy o důležitosti nepříznivých efektů daní a transferů (Burtless a Haveman, 1987).

Kubátová a kol. (1994) zdůrazňují znalost vstupních dat pro měření daňové incidence. Mezi vstupní data zařazují elasticitu nabídky a poptávky, příjmy a výdaje stanovených skupin obyvatel. Také upozorňují, že údaje o nabídce a poptávce jsou obvykle neznámé a že nemáme možnost experimentovat s cenami pro stanovení požadovaných charakteristik. David (2007) doporučuje místo přijímaných předpokladů měřit daňový dopad v okamžiku změny sazby pomocí identifikace změn spotřebitelských cen, množství spotřebovávaného zboží a vývoje těchto ukazatelů v čase, protože se změna sazby spotřební daně většinou promítá do cen.

Podle Davida (2007) je možné daňovou incidenci sledovat z různých úhlů pohledu podle kritérií stanovování zkoumaných skupin. Jedná se o rozdělení podle důchodu obyvatel, na výrobce a spotřebitele, na vlastníky kapitálu a práce, podle věku, podle národnosti, rasy, atd.

Měření daňové incidence lze provádět pomocí modelů dílčí rovnováhy a modelů celkové rovnováhy. Uvedené modely odpovídají na elementární otázky ohledně daňového břemene (Break, 1974). Avšak Stiglitz (1997) upozorňuje, že výsledky analýzy dílčí rovnováhy a celkové rovnováhy mohou být zásadně odlišné.

Modely celkové rovnováhy

Kubátová (2010) charakterizuje modely celkové rovnováhy jako modely, které většinou zohledňují celkovou rovnováhu ekonomiky a předpokládají neměnnou nabídku výrobních faktorů. Z tohoto hlediska se jedná o modely statické, resp. krátkodobé. Naopak z hlediska potřebného času k přizpůsobení všech výrobců a spotřebitelů na všech trzích, jsou považovány za modely dynamické, resp. dlouhodobé. Pomocí dalších zjednodušujících podmínek, mezi které Kubátová (2010) zařazuje počet sektorů, tvar produkční funkce atd., lze odhadovat skutečný dopad uvažovaných daní. Jackson a Brown (2003) uvádí, že modely celkové rovnováhy je vhodné použít v případě velkých změn.

I přestože všechny modely dopadu daní založené na teorii celkové rovnováhy nevychází ze stejných předpokladů, jsou podle Davida (2007) všechny modely celkové rovnováhy založeny na Harbergerově modelu incidence daně ze zisku. Výsledkem modelu je pak vzorec pro stanovení dopadu daně. McLure a Thirsk (1975)

považují vývoj modelu incidence daně z příjmů Arnolda Harbergera za velký přínos pro stanovení dopadu daně na alokaci a rozdělení příjmů ve společnosti. Tato metodologie položila základ pro další práce na toto téma.

Jackson a Brown (2003) popisují Whalleyho studii celkové rovnováhy o daňových změnách ve Spojeném království z roku 1973. V tomto roce došlo k nahrazení nákupní daně daní z přidané hodnoty. Whalley pomocí Harbergerova modelu odhadl účinky změny důchodové daně, korporativní daně a daní ze zboží a služeb.

Modelů celkové rovnováhy podle Kubátové (1996) není zpracováno moc z důvodu jejich složitosti, nedostatku potřebných dat, a protože vynaložené úsilí neodpovídá výsledkům. Modely jsou také kritizovány kvůli striktním předpokladům, které neodpovídají skutečnosti. Modely dílčí rovnováhy jsou také velmi nerealistické, ale díky častému implicitnímu charakteru lépe uniknou kritice.

Modely dílčí rovnováhy

Modely dílčí rovnováhy, jak uvádí Jackson a Brown (2003), jsou jednodušší a je vhodné je použít v případě malých změn. Tyto modely jsou podle Kubátové (2010) při empirických výzkumech pro stanovení efektivního daňového břemena jednotlivých důchodových skupin obyvatelstva ve vyspělých státech založeny na incidenčních předpokladech, které tvoří varianty možností s předpokladem, že mezi nimi se nachází skutečnost. U každé daně se tak stanoví předpoklad o tom, jakou její část nese zákonný poplatník a jakou část tvoří skutečný dopad daně. Předpoklady je nutné stanovit, neboť kvantifikace daňového přesunu nebyla uspokojivě vyřešena a elasticity poptávky a nabídky jsou neznámé. Svátková a kol. (2007) zmiňují jako příklad daň ze spotřeby, u které se v analýzách stanovuje předpoklad dopadu na spotřebitele v rozmezí 80 % až 100 %. To znamená, že daň ze spotřeby nesou celou spotřebitelé nebo že se o ni dělí spotřebitelé a výrobci.

Podle Stiglitze (1997) u modelů dílčí rovnováhy se předpokládá neměnnost všech cen, kromě těch, které jsou předmětem zkoumání.

Modely dílčí rovnováhy podle Pišanové (2009) byly v České republice téměř všechny provedeny na základě Kakwaniho metody a vycházely ze statistik rodinných účtů. Jako výjimku Pišanová uvádí studie Vybíhala a Davida, kteří sledovali vývoj cen vybraných výrobků po zvýšení spotřební daně.

Kakwaniho metoda s použitím statistiky rodinných účtů Českého statistického úřadu například použila profesorka Kubátová (1997) ve studii Incidence spotřebních daní v ČR, ve které analyzovala progresivitu spotřebních daní v ČR za rok 1993. V uvedené studii Kubátová popisuje Kakwaniho metodu jako metodu, která spočívá v porovnání indexů koncentrace důchodů a daní odvozených od Lorenzovy křivky koncentrace důchodu. Z křivky je stanoven index daňové progresivity, příp. regresivity, a spočítán tzv. Giniho koeficient. Výsledkem studie je například proporcionální dopad daně z tabákových výrobků. Výhodou této metody, jak uvádí David (2005), je, že není nutné kvantifikovat velikost přesunu daně na spotřebitele, protože u této metody jsou porovnány indexy koncentrace důchodů a daní.

Podle Jacksona a Browna (2003) se některé studie dílčí rovnováhy věnovaly vlivu změny daní na ceny zboží. V těchto studiích jsou porovnávány daňové změny

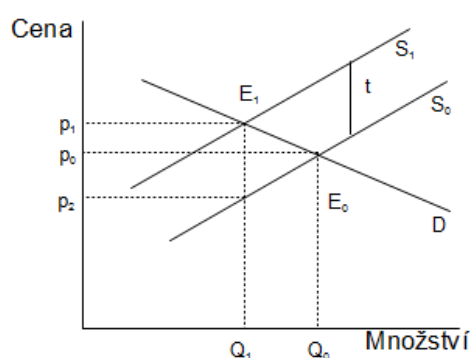
s cenami před změnou daně a po ní. Předpokladem tedy je, že jakákoliv změna ceny vychází ze změny daní. Autoři upozorňují, že tento předpoklad nemusí být správný. David (2007) uvádí, že je možné při měření daňové incidence v modelu dílčí rovnováhy vycházet z elasticity nabídky a poptávky. Z Obr. 8 lze přesun na spotřebitele vyjádřit jako rozdíl $p_1 - p_0$ a dopad na výrobce je dán rozdílem $p_2 - p_0$.

Elasticita poptávky E_D a elasticita nabídky E_S je:

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

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

Z uvedených rovnic lze po několika úpravách vyjádřit daňový dopad na spotřebitele - $p_1 - p_0 = (E_S \times t) / (E_S - E_D)$ a na výrobce - $p_2 - p_0 = (E_D \times t) / (E_S - E_D)$ (Kubátová, 2010).



Obr. 8 Daňová incidence stanovená z cen před změnou a po změně sazby daně z cigaret
Zdroj: Kubátová (2010) a vlastní zpracování.

Na základě výše uvedených skutečností lze měření daňové incidence v modelu dílčí rovnováhy provést pomocí stanovených předpokladů nebo až ex-post.

David zpracoval několik incidenční analýz, ve kterých kvantifikuje daňovou incidenci ze spotřebitelských cen před změnou sazby daně a po změně sazby daně, ze spotřeby a z dalších nezbytných údajů. Z cen po změně kvantifikuje dopad změny spotřební daně vůči výchozímu okamžiku a rovněž kvantifikuje i daň z přidané hodnoty. Součet těchto změn vyjadřuje změnu celkového daňového zatížení. Následně David stanovuje dopad na spotřebitele jako rozdíl cen výchozího okamžiku a cen platných po změně sazby daně. Dopad na výrobce stanovuje jako rozdíl změn spotřebitelské ceny a změn celkového daňového zatížení nepřímými daněmi. Touto metodou již David provedl incidenční analýzu v několika oblastech, např. incidence změny sazeb daní z piva, daně z cigaret. U incidence změn sazby daně z cigaret vychází jak z cen vybraných výrobků, tak i z průměrů cen cigaret.

U analýzy incidence změny sazby daně z cigaret z vážených a nevážených cen David (2010) stanovuje neváženou průměrnou cenu z cen všech 434 existujících značek cigaret, které se prodávají v České republice, v jednotlivých měsících. Váženou průměrnou cenu cigaret stanovil za období platnosti jednotlivých sazeb akcí-zů. Následně identifikuje dopad změny sazby daně z cigaret u nevážené průměrné ceny srovnáním ceny v měsíci, který předchází změně, a v měsíci následujícím po daňové změně. Přičemž David (2010) upozorňuje, že zvolenou metodikou nelze

identifikovat všeobecně platnou hodnotu časového zpoždění, či předstihu, reakce změn cen. Dopad na spotřebitele je dán rozdílem cen a na výrobce rozdílem změny ceny a změny daňového zatížení. Při uplatnění tohoto postupu v letech 2004 až 2008 stanovuje průměrný minimální dopad na spotřebitele 17 % a na producenty maximálně 83 %. Obdobně stanovuje dopad změny sazby daně z cigaret srovnáním průměrné vážené ceny za období platnosti daně výše sazby akcízu a průměrné vážené ceny cigaret za období platnosti předchozí sazby daně z cigaret. U této metody upozorňuje na vliv jiných faktorů než daňových, z důvodu dlouhé doby platnosti sazby. Výsledný průměrný daňový dopad na spotřebitele s využitím vážené průměrné ceny za období platnosti daně sazby ve výši 83 % považuje David (2010) za maximální a naopak průměrný dopad na producenty ve výši 17 % za minimální.

Mezi významné studie ze Spojených států amerických Jackson a Brown (2003) uvádí například studii, kde Due a Johnson sledovali snížení sazby akcízu z elektrických spotřebičů a několika dalších zboží v 2. čtvrtletí roku 1954. V tomto období cenový index uvedeného zboží klesl, ale u ostatního zboží mírně vzrostl.

Jackson a Brown (2003) rovněž uvádí několik studií dílčí rovnováhy o účincích daní z cigaret ze Spojeného království. Jones použil model s dvojitou překážkou, která zvláště odhaduje rozhodnutí, zda kouřit či nikoliv a zvláště rozhodnutí, jak moc kouřit. Jones odhadl cenovou elasticitu ve výši 0,56, z čehož jedna třetina se vztahuje k rozhodnutí, zda kouřit a dvě třetiny k poklesu poptávky u kuřáků. Z toho vyplývá, že růst ceny nemusí být účinný pro odrazení lidí od kouření. Naopak Lewit a Coate došly k závěru, že vysoké ceny mohou účinně odradit mladé lidi od kouření, protože cenová elasticita u mladých lidí je třikrát vyšší než u celé populace. Jones a Posnett ve své studii konstatují, že ve Spojeném království ministerstvo financí předpokládá, že zvýšení daně bude celé přeneseno na spotřebitele. Avšak podle Jonese a Posnetta je 80% daňový dopad na spotřebitele realističtější. To znamená, že při nižším přesunu daně dojde k nižšímu poklesu spotřeby a při vyšší spotřebě budou tedy i vyšší vládní výnosy.

Chaloupka a kol. (2000) uvádí například studii Harrise. Zvýšení federální daně z cigaret na dvojnásobek původní daně, tj. z 0,08 na 0,16 USD, způsobilo růst cen cigaret o více než dvojnásobek změny daně. Cena tedy vzrostla o 0,17 USD. David (2010) upozorňuje, že tato studie je kritizována kvůli obecné tendenci růstu cen cigaret a kvůli podcenění ostatních vlivů.

Podle stanovených charakteristik je dále předpokládáno, že pro naplnění cíle diplomové práce je nejvhodnější sledování cen cigaret před změnou sazby daně a po změně metodou dílčí rovnováhy.

5 Metodika

V diplomové práci jsou uplatněny metody vědecké práce, jedná se především o metodu definice, získávání dat, analýzy, komparace, identifikace a další. Jde o metody, které se standardně využívají při psaní vědecké práce na obdobné téma.

Metoda definice je využita při zpracování teoretických poznatků. Je vysvětlena problematika spotřební daně z cigaret a problematika daňové incidence daně z cigaret. Pro zpracování těchto oblastí je využito poznatků a znalostí získaných při studiu na vysoké škole. Dále jsou informace čerpány z odborné literatury tuzemských a zahraničních autorů, z dosud zpracovaných prací na danou problematiku, z webových stránek (především ze stránek Ministerstva financí, Českého statistického úřadu, Evropské komise a Evropské unie) a v neposlední řadě byly informace získány na konzultacích s vedoucím diplomové práce. Podrobný výčet zdrojů diplomové práce je uveden v kapitole Literatura.

Použitím metody komparace jsou srovnány sazby daně z cigaret dle české legislativy s požadavky v rámci harmonizačních snah Evropské Unie, tj. s minimálním akcízem z prodejní ceny v %, minimálním akcízem z prodejní ceny v eurech za 1 000 kusů cigaret a podílem specifické spotřební daně a celkového daňového zatížení uvaleného na cigarety v %. Metoda komparace je použita také pro srovnání dopadů daňového břemene na kupující s dopadem na prodávající, ale i pro srovnání výsledků s výsledky z dosud zpracovaných studií a s teoretickými závěry z daňové teorie.

Na základě popsaných metod měření daňové incidence bude použita metoda dílčí rovnováhy, u které bude použita metoda sledování cen cigaret před změnou sazby daně a po změně sazby daně.

K dosažení stanoveného cíle byly nejprve získány ceny všech cigaret pro konečného spotřebitele z Cenového věstníku, který je volně přístupný na stránkách Ministerstva financí České republiky. Ceny nově vzniklých cigaret (s výjimkou vzorků) a změny cen cigaret od ledna 2004 do prosince 2014 byly zaznamenány do tabulky v programu Microsoft Excel. Získaná data byla následně zpracována pro výpočet nevážené průměrné ceny za běžné spotřebitelské balení cigaret obsahující 20 kusů v jednotlivých měsících. Pro výpočet bylo nutné stanovit předpoklad pro neexistující cigarety a přepočítat ceny cigaret, které obsahují v balení jiné množství než 20 kusů. Za neexistující cigarety jsou považovány cigarety, u kterých od poslední změny ceny ve sledovaném období uplynula průměrná doba změny ceny u všech cigaret. To znamená, že pokud bude průměrná doba změny ceny například 6 měsíců, tak pokud dojde k poslední změně ceny v únoru 2006, tak od října 2006 se nezahrnuje do výpočtu neváženého průměru. Pro ověření tohoto předpokladu budou rovněž doplněny ceny za leden až březen 2015, čímž bude potvrzeno, že nedošlo k vyloučení existujících cigaret. Po těchto úpravách dojde k výpočtu neváženého průměru ceny cigaret v jednotlivých měsících jako součet všech cen existujících cigaret v daném měsíci dělený množstvím cigaret v daném měsíci. Nevážený

cenový průměr je spočítán pro jednotlivé měsíce od roku 2004 do roku 2014 a z těchto měsíců je také stanoven průměr za období platnosti dané míry zdanění.

Dále byly získány informace o počtu vydaných tabákových nálepek od Celní správy České republiky. Celní správa má podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, povinnost zveřejnit údaje na základě podané žádosti, která musí splňovat náležitosti dle zákona. Informace o počtu vydaných tabákových nálepek byla požadována v členění dle ceny cigaret a současně podle množství cigaret v běžném spotřebitelském balení a dále v členění dle jednotlivých měsíců. Ze získaných informací je vypočítána vážená průměrná cena, která zohledňuje počet prodaných balení jednotlivých značek, za běžné spotřebitelské balení cigaret obsahující 20 kusů cigaret. Kvůli nerovnoměrnému odběru cigaretových kolků je spočítán průměr za rok a za období platnosti dané míry zdanění od roku 2004 do roku 2014. Vážená průměrná cena bude počítána jako součet součinu ceny cigaret a množství tabákových nálepek k dané ceně dělený počtem vydaných tabákových nálepek za dané období.

Získaná sekundární data pro výpočet vážené a nevážené průměrné ceny cigaret jsou uvedena na příloženém CD.

Vypočítaná vážená průměrná cena cigaret a nevážená průměrná cena cigaret jsou pro další výpočty zaokrouhlena na dvě desetinná místa.

Další sekundární data, spotřeba cigaret na 1 obyvatele a inkaso spotřebních daní, jsou zjištěna z Českého statistického úřadu.

Prostřednictvím metody analýzy je identifikován vývoj cen cigaret, vývoj spotřeby cigaret na 1 obyvatele a vývoj inkasa spotřební daně z cigaret.

Vážená průměrná cena cigaret za období platnosti dané míry zdanění a nevážená průměrná cena cigaret za jednotlivé měsíce jsou rovněž použity pro kvantifikaci a identifikaci incidence spotřební daně z cigaret v České republice od roku 2004 do roku 2014. Měření daňové incidence je prováděno pomocí modelů dílčí rovnováhy sledováním cen před změnou sazby daně z cigaret a po změně sazby daně z cigaret. Z průměrů cen cigaret pro konečného spotřebitele je nejprve vypočtena velikost spotřební daně i daně z přidané hodnoty, aby byla patrná hodnota celkového daňového zatížení cigaret nepřímými daněmi. Výpočet DPH bude proveden na základě vzorce č. 2. Pro výpočet je nutné nejprve vypočítat koeficient podle vzorce č. 1, který se počítá podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podle § 37 zákona o dani z přidané hodnoty se vypočítaný koeficient zaokrouhlí na čtyři desetinná místa.

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

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

Kde

- K koeficient pro výpočet výše DPH,
- S sazba DPH,

- P průměrná cena cigaret.

Spotřební daň z cigaret bude vypočítána na základě vzorce č. 3 podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

$$SPD = S_{\%} \times P + S_{pevná} \times KS \quad (3)$$

$$SPD_{\min} = S_{\min} \times KS \quad (4)$$

Kde

- $S_{\%}$ procentní část sazby daně z cigaret,
- $S_{pevná}$ pevná část sazby daně z cigaret,
- KS počet kusů cigaret, tj. 20,
- SPD_{\min} minimální výše spotřební daně z cigaret,
- S_{\min} minimální sazba daně z cigaret.

Pokud výše SPD nedosáhne výše SPD_{\min} , bude pro další účely použita minimální sazba daně. Od 1. 1. 2004 do 30. 4. 2004 je pro výpočet SPD_{\min} použita minimální sazba daně pro cigarety filtrové délky nad 70 mm, tj. 0,96 Kč/kus.

Celkové zatížení cigaret nepřímými daněmi (ND) je dáno součtem DPH a SPD, případně SPD_{\min} .

Dopad daně na spotřebitele je uveden ve vzorci č. 5 jako rozdíl průměrné ceny cigaret. Výpočet změny nepřímých daní je uveden ve vzorci č. 6. Pro výpočet dopadu daně na prodejce je použita vypočítaná změna průměrné ceny cigaret a změna nepřímých daní. Výpočet dopadu daně na prodejce, resp. změna tržby prodávajícího, je znázorněn ve vzorci č. 7 jako rozdíl změny ceny a změny nepřímé daně.

$$\Delta P = P_1 - P_0 \quad (5)$$

$$\Delta ND = ND_1 - ND_0 \quad (6)$$

$$DP_{CZK} = \Delta ND - \Delta P \quad (7)$$

Kde

- ΔP změna průměrné ceny cigaret, tzn. dopad na spotřebitele v CZK (DS_{CZK}),
- P_1 průměrná cena po změně sazby,
- P_0 průměrná cena před změnou sazby,
- ΔND změna nepřímých daní, tj. SPD a DPH, před změnou a po změně sazby,
- ND_1 výše nepřímých daní po změně sazby,
- ND_0 výše nepřímých daní před změnou sazby,
- DP_{CZK} dopad daně na prodejce v CZK.

Pomocí vzorce č. 5 a 7 bude stanoven procentní dopad daně na spotřebitele a prodejce. Dopad na spotřebitele je dán poměrem změny ceny a změny nepřímých daní (vzorec č. 8). Naopak dopad na prodejce jako dopad na prodejce v CZK dělený změnou nepřímých daní (vzorec č. 9).

$$DS_{\%} = \frac{\Delta P}{\Delta ND} \quad (8)$$

$$DP_{\%} = \frac{DP_{CZK}}{\Delta ND} \quad (9)$$

Kde

- $DS_{\%}$ dopad změny sazby daně na spotřebitele v %,
- $DP_{\%}$ dopad změny sazby daně na prodejce v %.

Tyto výpočty budou prováděny jak z vážené průměrné ceny cigaret tak i nevážené. U vážené průměrné ceny cigaret za období platnosti dané míry zdanění bude počítán daňový dopad z ceny před změnou sazby a z ceny po změně. U nevážené průměrné ceny cigaret bude počítán dopad daně jak z neváženého cenového průměru za období platnosti dané míry zdanění (dále označováno jako daňový dopad v dlouhém období), tak i z neváženého průměru za jednotlivé měsíce (dále jako daňový dopad v krátkém období). Pro stanovení daňového dopadu v krátkém období jsou vždy porovnány všechny nevážené průměrné ceny po změně sazby se všemi průměrnými cenami před změnou sazby. Z těchto daňových dopadů za jednotlivé měsíce je stanoven průměrný dopad daně, který bude srovnán s daňovým dopadem z nevážené ceny za dlouhé období. Výpočet daňových dopadů v krátkém období je uveden na příloženém CD.

Z daňových dopadů z nevážené průměrné ceny za krátké období bude analyzován faktor času. Pro posouzení zda dochází s rostoucím časem k růstu daňového dopadu na kupující, jsou analyzovány daňové dopady čtyři měsíce po změně sazby, pro které výchozím měsícem je měsíc před změnou sazby daně.

Procentní dopady daně budou následně očištěny ve dvou fázích. V první fázi budou očištěny dopady daně, které nejsou v souladu s obecnou teorií. Tzn., že při růstu daňového zatížení dochází k poklesu ceny, či naopak. V druhé fázi budou očištěny záporné a více než stoprocentní dopady změny sazby daně. Z očištěných dopadů stejně jako z neočištěných bude vypočítán celkový průměrný dopad daně na spotřebitele a prodejce.

Pro zhodnocení cílů daňové politiky bude fiskální funkce analyzována v souvislosti s vývojem inkasa spotřebních daní z cigaret a výchovná funkce v souvislosti s vývojem spotřeby cigaret.

Elasticita poptávky v jednotlivých letech bude vypočítána podle vzorce č. 10 a elasticita nabídky podle vzorce č. 11. Vypočítané elasticity poptávky budou dány do kontextu s vypočtenými dopady daně na spotřebitele a prodejce.

$$E_D = \frac{\Delta Q / Q_0}{(P_1 - P_0) / P_0} \quad (10)$$

$$E_S = \frac{\Delta Q / Q_0}{(P_2 - P_0) / P_0} \quad (11)$$

Kde

- E_D elasticita poptávky,
- E_S elasticita nabídky,
- ΔQ změna množství spotřeby cigaret,
- Q_0 spotřeba cigaret ve výchozím roce,
- P_2 průměrná čistá cena pro výrobce, tzn. od P_1 je odečtená daň.

Prostřednictvím indukce a syntézy jsou zobecněny vypočítané hodnoty daňové incidence a vypočítané elasticity. Uvedené metody jsou rovněž použity v kapitole diskuse a závěr diplomové práce.

Diplomová práce byla zpracována v programu Microsoft Word. Grafy a tabulky, jejichž výčet je uveden v kapitole Seznam tabulek a v kapitole Seznam obrázků, byly získány z programu Microsoft Excel.

6 Vývoj váženého a neváženého cenového průměru cigaret

Pro výpočet váženého cenového průměru cigaret byl od Celního úřadu pro Středočeský kraj získán počet vydaných tabákových nálepek v členění podle ceny, podle kusů cigaret v běžném spotřebitelském balení a podle měsíců od roku 2004 do roku 2014. Získané ceny byly nejprve přepočítány na cenu za 20 kusů cigaret, aby mohl být stanoven vážený průměr cen za 20 kusů cigaret v běžném spotřebitelském balení. Z těchto přepočítaných údajů byly spočítány vážené cenové průměry za jednotlivé kalendářní roky, kdy váhou k jednotlivým cenám je počet vydaných tabákových nálepek v jednotlivých letech, a za období platnosti dané míry zdanění, kdy váhou k jednotlivým cenám je počet vydaných tabákových nálepek za období platnosti dané míry zdanění.

Tab. 3 Vážená průměrná cena cigaret v Kč za kalendářní rok od roku 2004 do roku 2014

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Cena	42,92	41,25	44,07	53,78	61,07	63,46	65,99	68,05	69,87	73,92	76,75

Zdroj: vlastní zpracování, Celní správa České republiky (2015).

V Tab. 3 jsou uvedeny vážené cenové průměry cigaret vypočítané za jednotlivé kalendářní roky bez ohledu na období platnosti dané míry zdanění.

Vážený cenový průměr cigaret od roku 2004 do roku 2014 roste, s výjimkou v roce 2005, kdy došlo k mírnému poklesu ceny cigaret. Avšak při výpočtu vážené ceny cigaret za období platnosti dané míry zdanění (viz Tab. 4) po celé sledované období dochází k růstu cen. Rok 2005 v této tabulce není uveden samostatně, ale je zahrnut v průměru od 1. 5. 2004. K největšímu nárůstu došlo v roce 2008, kdy oproti roku 2007 došlo k navýšení o 7 Kč za běžné spotřebitelské balení cigaret. V tabulce je rovněž uveden nevážený cenový průměr cen cigaret spočítaný za období platnosti dané míry zdanění.

Pro výpočet neváženého cenového průměru byly nejprve zjištěny ceny z Cenového věstníku Ministerstva financí ČR. Podle postupu uvedeného v kapitole Metodika byly získané ceny následně upravovány.

Nejprve byla ze získaných cen vypočítána průměrná doba změny ceny cigaret, která činí 9 měsíců. Po uplynutí 9 měsíců od poslední změny ceny ve sledovaném období je předpokládáno, že se již cigarety nevyrobí a nejsou od tohoto okamžiku zahrnovány do výpočtu neváženého cenového průměru. Doplněním změny ceny za leden až březen 2015 bylo ověřeno, že nedošlo k vyloučení existujících cigaret z výpočtu. Při tomto postupu se množství značek cigaret v jednotlivých měsících

liší. V lednu 2013 existovalo 163 značek cigaret. Postupně se množství značek zvyšovalo. V lednu 2011 bylo o 111 značek cigaret více, tedy celkem 274 značek cigaret. K velkému nárůstu došlo v listopadu v roce 2011, kdy bylo celkem 449 značek cigaret. V srpnu 2012 existovalo dokonce 497. Avšak poté došlo opět k poklesu a po zbytek sledovaného období bylo průměrně 350 značek cigaret. V listopadu 2011 vzniklo velké množství značek cigaret, které průměr ovlivnily pouze v následujících 9 měsících, protože u nich nedošlo v následujícím období k další změně ceny.

Po přepočtení všech cen, u kterých je předpokládána jejich existence, na 20 kusů cigaret v běžném spotřebitelském balení došlo k výpočtu neváženého cenového průměru v jednotlivých letech i za období platnosti dané míry zdanění. Nevážený cenový průměr je dán součtem všech cen cigaret v daném měsíci dělený počtem značek cigaret v daném měsíci.

Tab. 4 Vážená a nevážená průměrná cena cigaret v Kč za období platnosti dané míry zdanění od roku 2004 do roku 2014

Platnost sazby daně od	1. 1. 2004	1. 5. 2004	1. 1. 2006	1. 4. 2006	1. 3. 2007	1. 1. 2008	1. 2. 2010	1. 1. 2012	1. 1. 2013	1. 1. 2014
Vážená cena	41,48	42,03	43,47	46,90	54,73	62,38	67,35	69,87	73,92	76,75
Nevážená cena	45,50	46,03	47,80	50,45	59,14	66,78	69,98	73,68	75,86	76,69

Zdroj: vlastní zpracování, Celní správa České republiky (2015), Cenový věstník Ministerstva financí České republiky (2004 - 2014).

V letech 2004 až 2013 je vážená průměrná cena nižší průměrně téměř o 4 Kč. V roce 2013 je tento rozdíl ve výši 1,94 Kč a v roce 2014 je vážená a nevážená průměrná cena cigaret téměř totožná. Z uvedených rozdílů vyplývá, že jsou více nakupovány levnější značky cigaret. Vážená průměrná cena cigaret zohledňuje počet vydaných tabákových nálepek k jednotlivým cenám, a jelikož je nižší, tak bylo vydáno více tabákových nálepek k cigaretám s nižšími cenami. U nevážené ceny jsou ve vypočítaném průměru ve stejné míře zohledněny cigarety levnější i dražší, které tento průměr zvyšují více než u váženého průměru, kde byl vliv dražších značek cigaret na průměr nižší kvůli menší váze.

Vypočítané nevážené cenové průměry cigaret v jednotlivých měsících jsou uvedeny v Tab. 5, kde jsou tučně označeny měsíce, kdy došlo ke změně sazby daně z cigaret.

Tab. 5 Nevážená průměrná cena cigaret v Kč v jednotlivých měsících v letech 2004 až 2014

rok/ měsíc	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2004	44,7	44,1	46,6	46,6	46,4	46,1	46,1	46,1	46,2	46,1	46,0	45,8
2005	45,7	45,8	45,3	44,9	44,4	45,1	45,9	46,1	47,0	47,1	47,1	47,3
2006	47,7	47,8	47,9	48,0	48,3	48,7	48,7	48,9	49,9	50,4	51,7	52,3
2007	53,2	54,8	57,7	57,7	58,3	58,2	58,4	58,5	59,0	59,4	61,0	63,1
2008	63,1	63,5	65,5	66,3	66,0	66,7	67,3	67,2	67,4	66,9	66,8	67,1
2009	67,0	67,1	67,4	67,3	67,2	67,1	67,2	67,3	67,4	67,3	67,6	67,8
2010	67,5	68,9	69,4	69,3	69,3	69,3	69,3	69,5	69,3	69,3	69,3	69,3
2011	69,4	69,9	70,2	70,2	70,2	70,2	70,2	70,2	70,2	70,4	73,4	72,9
2012	73,2	73,9	74,3	74,3	74,3	74,3	74,3	74,5	72,5	72,6	72,9	72,9
2013	73,8	75,5	76,1	76,3	76,4	76,4	76,4	76,4	76,3	76,1	75,6	75,0
2014	75,2	75,5	76,2	76,4	76,4	76,5	76,5	76,5	76,6	76,9	77,2	80,3

Zdroj: vlastní zpracování, Cenový věstník Ministerstva financí České republiky (2004 - 2014).

Vývoj váženého cenového průměru cigaret za období platnosti dané míry zdanění a neváženého průměru cen cigaret v jednotlivých měsících je pro přehlednost graficky znázorněn v Obr. 9.

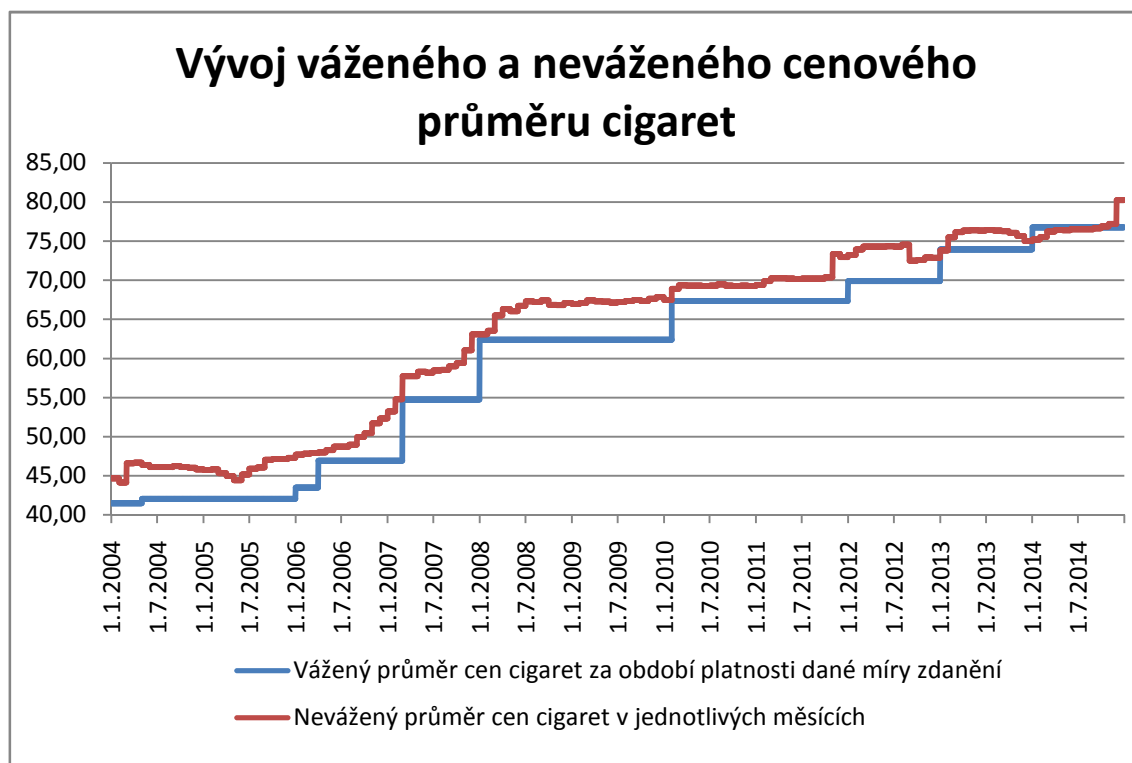
Nevážený cenový průměr je po celé sledované období vyšší s výjimkou roku 2014, kdy je vážená i nevážená cena přibližně stejná. Avšak v prosinci dochází k růstu ceny a je pravděpodobné, že v následujících letech bude nevážená cena opět vyšší než vážená.

Z níže uvedeného obrázku je patrný různorodý vývoj průměrných nevážených cen cigaret před změnou a po změně sazby daně z cigaret. Například při změně sazby 1. 3. 2007 docházelo k růstu ceny před i po změně, naopak při změně k 1. 1. 2014 došlo před změnou sazby k mírnému poklesu a po změně došlo k mírnému růstu ceny.

Rozdíl vážené průměrné ceny cigaret a nevážené průměrné ceny cigaret bude mít pravděpodobně vliv i na rozdíl daňových dopadů. Vážená průměrná cena cigaret, která zohledňuje počet vydaných tabákových, je nižší než nevážená průměrná cena. Proto je v další kapitole předpokládáno, že při změně sazby daně z cigaret je daňový dopad z vážené průměrné ceny cigaret vyšší. Tato skutečnost je způsobena tím, že lidé nakupují více levnější značky cigaret, u kterých výrobci přenáší vyšší část změny sazby daně na spotřebitele. Vyšší přesun na spotřebitele u levnějších značek je způsoben tím, že spotřebitelé již nemůžou přejít k jiným levnějším cigaretám. U dražších cigaret nesou výrobci větší část daňového zatížení, aby se spotřebitelům nenavýšila cena příliš a nepřecházeli k levnějším značkám.

Naopak u neváženého cenového průměru cen, u kterého není zohledněno množství vydaných tabákových nálepek pro jednotlivé cenové kategorie, je předpokládán nižší daňový přesun na spotřebitele. Protože u neváženého cenového průměru jsou ve stejné míře zohledněny i dražší cigarety, u kterých dochází

k nižšímu přesunu daně na spotřebitele a tak snižují celkový daňový dopad na spotřebitele.



Obr. 9 Vývoj váženého průměru cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění a neváženého průměru cen cigaret v jednotlivých měsících od ledna 2004 do prosince 2014
Zdroj: vlastní zpracování, Celní správa České republiky (2015), Cenový věstník Ministerstva financí České republiky (2004 - 2014).

7 Stanovení hodnot daňové incidence

Hodnoty daňové incidence jsou vypočítány jak z váženého cenového průměru cigaret, tak i z neváženého cenového průměru. U váženého cenového průměru je použita vážená průměrná cena cigaret za období platnosti dané míry zdanění. U neváženého průměru cen cigaret je vypočítán daňový dopad jak z průměru cen za období platnosti dané míry zdanění, tak i za jednotlivé měsíce. Z daňových dopadů za jednotlivé měsíce je usuzováno o faktoru času.

Pro výpočet daňových dopadů kromě získaných cen jsou důležité také sazby daně z cigaret uvedené v Tab. 2. Minimální sazba daně z cigaret platná od 1. 1. 2004 je použita pro cigarety filtrové délky nad 70 mm, tj. ve výši 0,96. Při použití této minimální sazby daně dojde od 1. 5. 2004 k poklesu minimální sazby daně. V ostatních obdobích vždy dochází k růstu sazby spotřební daně z cigaret. Z tohoto důvodu není daňový dopad při změně sazby daně k 1. 5. 2004 počítán do celkových průměrných dopadů a je v níže uvedených tabulkách vždy oddělen dvojitou čarou.

Pro stanovení nepřímých daní je rovněž vypočítána daň z přidané hodnoty, která byla ve výši 22 % od 1. 1. 2004, 19 % od 1. 5. 2004, 20 % od 1. 1. 2010 a 21 % od roku 1. 1. 2013. Platnost daně z přidané hodnoty se neshoduje s platností spotřební daně z cigaret pouze v roce 2010. V tomto roce došlo ke změně sazby daně z cigaret až od února 2010 a sazba daně z přidané hodnoty se změnila od ledna 2010. Ve výpočtech pro stanovení hodnot daňové incidence je sazba daně z přidané hodnoty platná od ledna 2010 použita až od února 2010 shodně se změnou sazby daně z cigaret.

7.1 Incidence z váženého průměru cen cigaret

Pro stanovení dopadu daně změn sazby spotřební daně z váženého cenového průměru je tedy použit vážený cenový průměr cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění uvedený v Tab. 4.

Pro stanovení daňového dopadu je v Tab. 6 uveden vážený cenový průměr cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění (P), z níž je vyčíslena výše spotřební daně z cigaret (SPD), minimální výše spotřební daně z cigaret (SPD_{\min}) a DPH. Výpočty jsou provedeny pomocí vzorců č. 1 až č. 4 uvedených v kapitole Metodika a výsledky jsou v tabulce uvedeny včetně zkratk použitých v uvedených vzorcích. V tabulce je rovněž uveden součet nepřímých daní uvalených na cigarety (ND).

Zda do celkového daňového zatížení cigaret nepřímými daněmi vstupuje vypočítaná minimální daň nebo vypočítána spotřební daň z pevné a procentní části je v tabulce vyznačeno tučně.

Při porovnání váženého cenového průměru cigaret a celkového daňového zatížení nepřímými daněmi, je patrné vysoké daňové zatížení. Nepřímé daně ve sledovaném období tvoří průměrně 72 % ceny, z toho 56 % tvoří spotřební daň z cigaret.

Tab. 6 Výše nepřímých daní z váženého průměru cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění

Změna sazby	P	S _{pevná}	S _%	SPD	SPD _{min}	DPH	ND
1. 1. 2004	41,48	9,60	9,54	19,14	19,2	7,48	26,68
1. 5. 2004	42,03	9,60	9,67	19,27	18,8	6,71	25,98
1. 1. 2006	43,47	12,00	10,43	22,43	22,6	6,94	29,54
1. 4. 2006	46,90	14,60	11,73	26,33	27,2	7,49	34,69
1. 3. 2007	54,73	17,60	14,78	32,38	32,8	8,74	41,54
1. 1. 2008	62,38	20,60	17,47	38,07	38,4	9,96	48,36
1. 2. 2010	67,35	21,40	18,86	40,26	40,2	11,23	51,49
1. 1. 2012	69,87	22,40	19,56	41,96	42	11,65	53,65
1. 1. 2013	73,92	23,20	19,96	43,16	43,6	12,83	56,43
1. 1. 2014	76,75	23,80	20,72	44,52	45	13,32	58,32

Zdroj: vlastní zpracování, Celní správa České republiky (2015), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

Dopad změny sazby daně z cigaret na prodejce (DP) a na kupující (DS) z váženého cenového průměru cigaret v Kč i v %, včetně změny váženého cenového průměru cigaret za období platnosti dané míry zdanění (ΔP) a změny nepřímých daní (ΔND) je uveden v Tab. 7. Pro výpočet hodnot jsou použity vzorce č. 5 až 9 z kapitoly Metodika.

Tab. 7 Dopad změny sazby daně z cigaret z váženého průměru cen za období platnosti dané míry zdanění

Změna sazby	ΔP	ΔND	DP _{czk}	DS _{czk}	Neočištěný		Očištěný	
					DP _%	DS _%	DP _%	DS _%
1. 5. 2004	0,55	-0,70	-1,25	0,55	178,60	-78,60	100,00	0,00
1. 1. 2006	1,44	3,56	2,12	1,44	59,59	40,41	59,59	40,41
1. 4. 2006	3,43	5,15	1,72	3,43	33,37	66,63	33,37	66,63
1. 3. 2007	7,83	6,85	-0,98	7,83	-14,30	114,30	0,00	100,00
1. 1. 2008	7,65	6,82	-0,83	7,65	-12,14	112,14	0,00	100,00
1. 2. 2010	4,97	3,12	-1,85	4,97	-59,13	159,13	0,00	100,00
1. 1. 2012	2,52	2,16	-0,36	2,52	-16,55	116,55	0,00	100,00
1. 1. 2013	4,05	2,79	-1,26	4,05	-45,41	145,41	0,00	100,00
1. 1. 2014	2,83	1,89	-0,94	2,83	-49,63	149,63	0,00	100,00
Průměr	-	-	-	-	-13,03	113,03	11,62	88,38

Zdroj: vlastní zpracování, Celní správa České republiky (2015), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

V tabulce jsou procentní daňové dopady na prodejce a kupující uvedeny neočištěné a očištěné ve 2. fázi, protože v 1. fázi čištění by došlo k očištění pouze daňového

dopadu při změně sazby daně k 1. 5. 2004. Při změně sazby k 1. 5. 2004 totiž dochází k poklesu daňového zatížení a k růstu vážené průměrné ceny cigaret. Prodejce má ze snížení sazby daně benefit ve výši 1,25 Kč za běžné spotřebitelské balení cigaret. To znamená, že prodejce má prospěch ve výši 179 %. Kupující z poklesu ceny nemá žádný prospěch. I přestože došlo k poklesu daně, platí kupující více. Po očištění tedy prodejce má 100 % benefit z poklesu sazby a kupující tedy nulový užitek.

V období od 1. 1. 2006 a od 1. 4. 2006 změnu daňového zatížení způsobenou změnami sazby daně z cigaret si rozděluje prodejce a kupující. V prvním uvedeném období na kupující dopadá pouze 40 % a na prodejce 60 %. V druhém uvedeném období na kupující dopadá již necelých 67 % a naopak na prodejce 33 %. Tyto hodnoty nejsou v rámci čištění dále upravovány.

Od 1. 3. 2007 až do konce sledovaného období při změně sazby daně z cigaret dopadá na spotřebitele více než je hodnota změny nepřímých daní. Dopad na kupující je více než 100 %, tzn., že prodejce po změně sazby daně zvýšil cenu o více než je změna nepřímých daní a po změně sazby se mu dokonce zvyšují tržby za prodej cigaret. Po očištění je dopad na prodejce nulový a kupující nese 100 % změny daňového zatížení.

Z procentních dopadů na prodejce a na kupující je z jednotlivých období stanoven celkový průměrný daňový dopad na kupující a prodejce při růstu sazby daně z cigaret. Při růstu sazby daně z cigaret je na kupující přeneseno více než 100 % daňového zatížení. Konkrétně na kupující dopadá 113 %. Na prodejce nedopadá vůbec zvýšené daňové zatížení. Naopak má prodejce ze zvýšené sazby daně prospěch. Po očištění více než 100% daňových dopadů na kupující a daňových dopadů menších než 0 %, tzn. prospěchu prodejce ze změny sazby daně, si změnu nepřímých daní prodejce a kupující rozdělují. Po očištění pak prodávající nese 12 % a kupující pouze 88 %.

Procentní dopady z váženého průměru cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění odpovídají teorii, kdy se u tabákových výrobků předpokládá poměrně vysoká elasticita nabídky a nízká elasticita poptávky. Tyto elasticity způsobují, obdobně jako u vypočítaných hodnot, že kupující nesou větší část daňového zatížení než prodejci.

7.2 Incidence z neváženého průměru cen cigaret

Incidence stanovená z neváženého průměru cen cigaret je spočítána jak z nevážených průměrných cen za období platnosti dané míry zdanění uvedené v Tab. 4, tak i z neváženého průměru cen cigaret v jednotlivých měsících uvedené v Tab. 5.

7.2.1 Incidence z neváženého průměru cen cigaret v dlouhém období

U neváženého cenového průměru v dlouhém období je daňový dopad počítán z neváženého cenového průměru za období platnosti dané míry zdanění. Pro sta-

novení hodnot daňové incidence je postupováno stejně jako u stanovení hodnot daňové incidence z váženého průměru cen cigaret. Nejprve je tedy pomocí vzorců č. 1 až 4 spočítána výše spotřební daně z cigaret (SPD), minimální výše spotřební daně z cigaret (SPD_{min}), DPH a výše celkového daňového zatížení (ND). Výsledky jsou pomocí zkratk použitých ve vzorcích uvedeny v Tab. 8, kde je opět tučným písmem vyznačeno, zda do hodnoty nepřímých daní vstupuje vypočítaná minimální spotřební daň z cigaret nebo spotřební daň složená z pevné a procentní části.

Tab. 8 Výše nepřímých daní z neváženého průměru cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění

Změna sazby	P	$S_{pevná}$	$S_{\%}$	SPD	SPD_{min}	DPH	ND
1. 1. 2004	45,50	9,60	10,46	20,06	19,20	8,20	28,27
1. 5. 2004	46,03	9,60	10,59	20,19	18,80	7,35	27,54
1. 1. 2006	47,80	12,00	11,47	23,47	22,60	7,63	31,10
1. 4. 2006	50,45	14,60	12,61	27,21	27,20	8,06	35,27
1. 3. 2007	59,14	17,60	15,97	33,57	32,80	9,44	43,01
1. 1. 2008	66,78	20,60	18,70	39,30	38,40	10,66	49,96
1. 2. 2010	69,98	21,40	19,59	40,99	40,20	11,66	52,66
1. 1. 2012	73,68	22,40	20,63	43,03	42,00	12,28	55,31
1. 1. 2013	75,86	23,20	20,48	43,68	43,60	13,17	56,85
1. 1. 2014	76,69	23,80	20,71	44,51	45,00	13,31	58,31

Zdroj: vlastní zpracování, Cenový věstník Ministerstva financí České republiky (2004 - 2014), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

Při výpočtu spotřební daně z cigaret z neváženého cenového průměru není použita minimální spotřební daň ve sledovaném období, s výjimkou roku 2014. U vážené ceny cigaret tomu bylo naopak.

Následně je vypočítána změna nevážené průměrné ceny cigaret za období platnosti dané míry zdanění (ΔP) a změna daňového zatížení (ΔND , z kterých je kvantifikován daňový dopad na kupující (DS_{czk}) a prodejce (DP_{czk}) v Kč. Také je stanovena výše daňových dopadů v % ($DS_{\%}$ a $DP_{\%}$). Pro tyto výpočty je použit vzorec č. 5 až č. 9. Procentní daňové dopady jsou opět uvedeny pouze pro neočištěné daňové dopady a pro očištěné ve 2. fázi. Neboť stejně jako u váženého cenového průměru cen cigaret by v 1. fázi čištění došlo pouze k očištění daňového dopadu při změně sazby daně k 1. 5. 2004, který také nevstupuje do celkového cenového průměru daňových dopadů.

Interpretace výsledků neočištěných dopadů je téměř totožná s výsledky u vážené průměrné ceny. V roce 2004 má prodejce benefit, v roce 2006 si změnu daňového zatížení rozdělují a v následujících letech nese kupující více než 100 %, výjimkou je změna sazby daně z cigaret k 1. 1. 2014, kdy dochází k rozdělení daňového zatížení mezi prodejce a kupující. K tomuto nízkému daňovému přesunu na

kupující došlo z důvodu nízkého růstu nevážené průměrné ceny cigaret za období platnosti dané míry zdanění.

Průměrně na kupující při zvýšení sazby daně z cigaret dopadá 99 % změny daňového zatížení a prodejce nese 1 %. Při očištění daňových dopadů dojde ke snížení průměrného dopadu na kupující, po očištění je ve výši 89 %, a ke zvýšení daňového dopadu na prodejce, po očištění činí 11 %.

Tab. 9 Dopad změny sazby daně z cigaret z neváženého průměru cen za období platnosti dané míry zdanění

Změna sazby	ΔP	ΔND	DP_{czk}	DS_{czk}	Neočistěný		Očištěný	
					$DP_{\%}$	$DS_{\%}$	$DP_{\%}$	$DS_{\%}$
1. 5. 2004	0,53	-0,73	-1,26	0,53	172,83	-72,83	100,00	0,00
1. 1. 2006	1,77	3,57	1,80	1,77	50,44	49,56	50,44	49,56
1. 4. 2006	2,65	4,16	1,51	2,65	36,36	63,64	36,36	63,64
1. 3. 2007	8,69	7,74	-0,95	8,69	-12,23	112,23	0,00	100,00
1. 1. 2008	7,64	6,95	-0,69	7,64	-9,91	109,91	0,00	100,00
1. 2. 2010	3,20	2,70	-0,50	3,20	-18,63	118,63	0,00	100,00
1. 1. 2012	3,70	2,65	-1,05	3,70	-39,48	139,48	0,00	100,00
1. 1. 2013	2,18	1,54	-0,64	2,18	-41,75	141,75	0,00	100,00
1. 1. 2014	0,83	1,46	0,63	0,83	43,19	56,81	0,00	100,00
Průměr	-	-	-	-	1,00	99,00	10,85	89,15

Zdroj: vlastní zpracování, Cenový věstník Ministerstva financí České republiky (2004 - 2014), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

V kapitole Vývoj váženého a neváženého cenového průměru cigaret je předpokládáno, že větší daňový dopad na kupující bude u váženého průměru cen cigaret. Proto je v Tab. 10 pro přehlednost uveden neočistěný daňový dopad na prodejce a na kupující z váženého cenového průměru a z neváženého cenového průměru za období platnosti dané míry zdanění.

Při snížení sazby daně z cigaret má prodejce větší daňový prospěch z váženého cenového průměru. Tento daňový dopad není opět zahrnut do výpočtu průměrného daňového dopadu.

Při zvýšení sazby daně je téměř vždy přeneseno více na kupující u daňových dopadů vypočítaných z vážených cenových průměrů. Výjimkou je změna sazby daně z cigaret k 1. 1. 2006 a k 1. 1. 2012, kdy daňový dopad na kupující z nevážené průměrné ceny je vyšší.

Průměrný daňový dopad na kupující potvrzuje předpoklad, že je větší část daňového zatížení přenesena z vážené průměrné ceny. I přestože ceny se v roce 2014 sblíží, tak daňové dopady se nesblíží. To je způsobeno tím, že vážená cena roste a je tedy stejně jako v předchozích letech přeneseno na kupující více než 100 %. Ale u nevážené ceny došlo k malému růstu ceny v roce 2014 oproti předchozímu roku, proto se ceny sblížily, a zvýšené daňové zatížení je tedy rozděleno mezi prodejce a kupující.

Tab. 10 Srovnání daňových dopadů z váženého a neváženého průměru cen za období platnosti dané míry zdanění

Změna sazby	Nevážený průměr cen		Vážený průměr cen	
	DP%	DS%	DP%	DS%
1. 5. 2004	172,83	-72,83	178,60	-78,60
1. 1. 2006	50,44	49,56	59,59	40,41
1. 4. 2006	36,36	63,64	33,37	66,63
1. 3. 2007	-12,23	112,23	-14,30	114,30
1. 1. 2008	-9,91	109,91	-12,14	112,14
1. 2. 2010	-18,63	118,63	-59,13	159,13
1. 1. 2012	-39,48	139,48	-16,55	116,55
1. 1. 2013	-41,75	141,75	-45,41	145,41
1. 1. 2014	43,19	56,81	-49,63	149,63
Průměr	1,00	99,00	-13,03	113,03

Zdroj: vlastní zpracování, Celní správa České republiky (2015), Cenový věstník Ministerstva financí České republiky (2004 - 2014), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

7.2.2 Incidence z neváženého průměru cen cigaret v krátkém období

Pro stanovení incidence změn sazby daně z cigaret jsou pro krátké období použity nevážené průměrné ceny cigaret za jednotlivé měsíce. Z nevážených průměrných cen cigaret jsou rovněž stanoveny daňové dopady podle vzorců uvedených v metodice. Pro všechny nevážené průměrné ceny v jednotlivých měsících je spočítána výše spotřební daně z cigaret a daně z přidané hodnoty. Následně jsou pro výpočet daňových dopadů na kupující porovnány všechny ceny před změnou sazby s cenami po změně sazby a je také stanoven dopad na prodejce. Tento postup je pro názornost uveden v příloze A pro změnu sazby daně z cigaret k 1. 5. 2004 a v Tab. 16 pro změnu sazby daně z cigaret k 1. 1. 2006. Ostatní výpočty jsou uvedeny na příloženém CD u diplomové práce. Z těchto jednotlivých daňových dopadů je stanoven průměrný dopad pro jednotlivé změny sazby daně a také celkový daňový dopad. Tyto daňové dopady jsou podobné daňovým dopadům z nevážené ceny za období platnosti dané míry. Daňové dopady jak z nevážené ceny za období platnosti dané míry zdanění, tak i průměrný dopad pro jednotlivé změny sazby daně z nevážené ceny za jednotlivé měsíce je vhodný pro srovnání s dopady stanovenými z vážené průměrné ceny za období platnosti.

Z daňových dopadů za období platnosti dané míry zdanění nelze usuzovat o dalších faktorech, které mají vliv na změnu sazby. Daňové dopady z nevážené ceny jsou tedy také zkoumány v krátkém období. To znamená, že dopad daně je stanoven ze srovnání měsíce před změnou sazby daně a měsíce, v kterém došlo ke změně sazby daně z cigaret. Z nevážených cen za jednotlivé měsíce je také možno usuzovat o faktoru času a o oznamovacím efektu, avšak v další části je analyzován pouze faktor času.

Pokud bychom zohlednili pouze krátké časové období a stanovili daňový dopad při porovnání měsíce, ve kterém došlo ke změně sazby, s měsícem před změnou sazby, pak jsou daňové dopady samozřejmě odlišné od daňových dopadů za období platnosti dané míry zdanění.

V Tab. 11 je tedy uvedena pouze nevážená cena v měsíci před změnou sazby daně (P_0) a po změně sazby daně (P_1), rozdíl těchto cen (ΔP), rozdíl nepřímých daní (ΔND), daňový dopad na prodejce (DP) a na kupující (DS) v Kč i v %. V tabulce jsou uvedeny pouze neočištěné dopady změny sazby daně z cigaret, protože při očištění dopadů by nedošlo k žádné velké změně. K očištění by došlo pouze při změně sazby daně k 1. 1. 2008.

Tab. 11 Dopad změny sazby daně z cigaret z neváženého průměru cen měsíc po změně a měsíc před změnou sazby daně z cigaret

Změna sazby	P_0	P_1	ΔP	ΔND	DP_{czk}	DS_{czk}	Neočištěný	
							$DP\%$	$DS\%$
1. 5. 2004	46,6	46,4	-0,29	-1,07	-0,79	-0,29	73,19	26,81
1. 1. 2006	47,3	47,7	0,39	3,03	2,64	0,39	87,20	12,80
1. 4. 2006	47,9	48,0	0,06	3,71	3,65	0,06	98,35	1,65
1. 3. 2007	54,8	57,7	2,95	5,36	2,41	2,95	45,00	55,00
1. 1. 2008	63,1	63,1	-0,01	3,77	3,77	-0,01	100,14	-0,14
1. 2. 2010	67,5	68,9	1,42	1,91	0,49	1,42	25,49	74,51
1. 1. 2012	72,9	73,2	0,27	1,12	0,85	0,27	76,01	23,99
1. 1. 2013	72,9	73,8	0,94	1,46	0,52	0,94	35,71	64,29
1. 1. 2014	75,0	75,2	0,22	1,44	1,21	0,22	84,44	15,56
Průměr	-	-	-	-	-	-	69,04	30,96

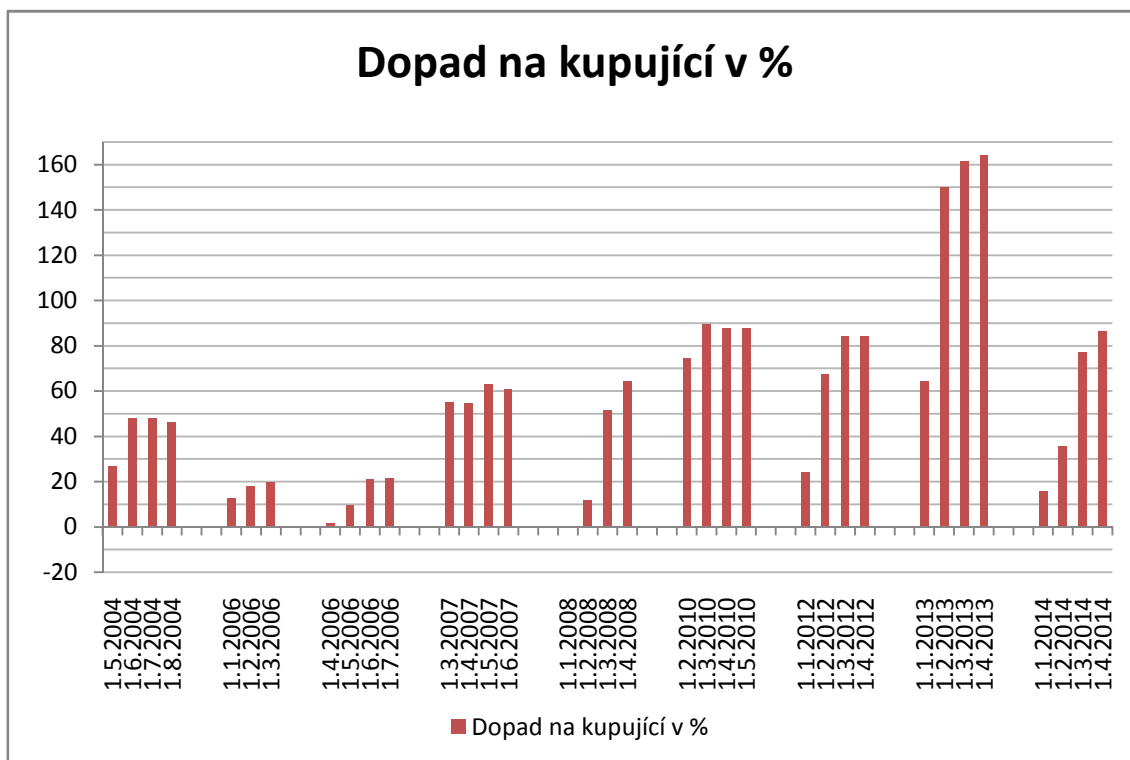
Zdroj: vlastní zpracování, Cenový věstník Ministerstva financí České republiky (2004 - 2014), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

V květnu 2004, kdy poklesla sazba daně z cigaret, došlo k poklesu nevážené průměrné ceny. Prodejce měl z poklesu sazby daně větší prospěch než kupující. V ostatních letech při růstu sazby dochází k různému daňovému dopadu. Při změně sazby 1. 1. 2006, 1. 4. 2006, 1. 1. 2012 a 1. 1. 2014 nese prodejce větší část daňového zatížení. Naopak při změně sazby k 1. 3. 2007, 1. 2. 2010 a 1. 1. 2013 nese větší část daňového zatížení kupující. V roce 2008 při růstu sazby dochází k poklesu ceny o 0,01 Kč, a proto prodejce nese více než 100 % daňového zatížení.

Při zohlednění krátkého období se tedy jedná o minimální daňový dopad na kupující a o maximální daňový dopad na prodejce. Průměrně prodejce nese maximálně 70 % změny daňového zatížení a na kupujícího je průměrně přeneseno minimálně 30 %.

7.2.3 Faktor času

Pro stanovení zda s růstem času dochází k vyššímu daňovému přesunu na kupující, jsou použity vypočítané daňové dopady u jednotlivých měsíců na příloženém CD. Konkrétně je brán jako výchozí měsíc měsíc před změnou sazby daně, který je porovnán se čtyřmi měsíci po změně sazby daně. Výjimkou je změna sazby daně z cigaret k 1. 1. 2006, kdy jsou sledovány pouze 3 měsíce po změně sazby. Daňové dopady na kupující v % jsou graficky znázorněny na Obr. 10.



Obr. 10 Faktor času

Zdroj: vlastní zpracování, Cenový věstník Ministerstva financí České republiky (2004 - 2014), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

Při poklesu sazby daně z cigaret k 1. 5. 2004 má kupující z poklesu sazby daně z cigaret nejprve menší prospěch než v následujících měsících. V srpnu daňový dopad na kupující poklesl o necelé procento oproti červnu a červenci.

U následujících daňových změn, vždy nese kupující menší daňové zatížení v měsíci změny sazby daně z cigaret než v následujících měsících po změně sazby.

Z těchto skutečností vyplývá, že se zvyšujícím se daňovým odstupem narůstá daňový dopad na kupující. S rostoucím časovým obdobím by měla růst elasticita nabídky i poptávky. V tomto případě, kdy s rostoucím časem roste dopad na kupující, roste elasticita nabídky více než elasticita poptávky.

Růst cen samozřejmě způsobují i jiné než daňové faktory, které nebyly zohledněny. Avšak obdobně jak uvádí Jackson a Brown (2003) i zde je pro stanovení daňových dopadů předpokládáno, že jakákoliv změna ceny vychází ze změny daní.

8 Zhodnocení cílů daňové politiky České republiky

Cíle daňové politiky korespondují s funkcemi spotřebních daní z cigaret, které podle teorie plní funkci fiskální, stabilizační, edukativní a regulační. Jelikož stabilizační funkce souvisí s fiskální a regulační s edukativní, je v dalších částech zkoumána pouze funkce fiskální a výchovná. Dalším důvodem pro zkoumání uvedených dvou funkcí, je skutečnost, že by měly být podle teoretických závěrů ve vzájemném rozporu.

Fiskální funkce je analyzována v souvislosti s vývojem inkasa spotřebních daní a výchovná funkce daní je ověřena prostřednictvím spotřeby cigaret na jednoho obyvatele. Dosažení stanovených cílů daňové politiky je ovlivněno elasticitami, které jsou rovněž stanoveny v této kapitole.

8.1 Inkaso spotřební daně z cigaret v souvislosti s fiskální funkcí daní

Jaký vliv má změna sazby daně z cigaret na výnos z těchto daní je zkoumáno v této kapitole. Inkaso spotřebních daní z cigaret ovlivňuje nejen výše a druh sazby daně, ale i vývoj spotřeby cigaret, elasticita poptávky, výše daňového přesunu na kupující a další (David, 2010).

Informace o výši inkasa spotřebních daní jsou získána z Informací o činnosti Celní správy České republiky za jednotlivé roky.

Tab. 12 Vývoj inkasa spotřební daně z tabákových výrobků v mld. Kč

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Inkaso	21,5	25,4	32,2	47,0	37,5	37,7	42,5	45,0	47,0	46,8

Zdroj: Celní správa České republiky (2014), vlastní zpracování.

Inkaso spotřební daně z tabákových výrobků po celé sledované období roste s výjimkou dvou let. V roce 2007 došlo k velkému nárůstu inkasa (o 14,8 mld. Kč oproti roku 2006), avšak v roce 2008 došlo k poklesu výnosu. I přesto oproti roku 2006 došlo k nárůstu o 5,3 mld. Kč. K dalšímu poklesu došlo v roce 2013, kdy došlo k poklesu inkasa o 0,2 mld. Kč.

V roce 2004 výnos spotřební daně z tabákových výrobků byl ve stejné výši jako předpokládaný celkový výnos státního rozpočtu. Podle Celní správy ČR (2014) zvýšení sazby daně z tabákových výrobků k 1. 1. 2004 nemělo vliv na snížení množství výroby a odběru těchto výrobků. Výnos daně v roce 2004 byl také ovlivněn předzásobením. Vliv na výnos měla také novela zákona o spotřebních daních, kterou od 1. 5. 2004 byla prodloužena splatnost daně z tabákových výrobků z 30 dní na 60 dní, čímž se snížily možné příjmy roku 2004.

V roce 2005 došlo k růstu inkasa o 3,4 mld. Kč oproti roku 2004. Odhad celkového výnosu uvedeného ve státním rozpočtu pro rok 2005 činil 24,1 mld. Kč. To znamená, že ve skutečnosti bylo vybráno o 1,3 mld. Kč více a státní rozpočet byl naplněn na 105 %.

V roce 2006 jsou příjmy státního rozpočtu o 4,2 mld. Kč nižší, než se předpokládalo. Podle Celní správy ČR (2014) v roce 2006 došlo k výrazně vyššímu odběru množství tabákových nálepek od ledna do března, protože výrobci již očekávali změnu sazby daně z cigaret. Toto velké předzásobení, které představuje cca 88 % odběru tabákových nálepek roku 2005, umožnilo dokonce některým výrobcům uvádět na trh cigarety se sazbou daně platnou před 1. 4. 2006 ještě v roce 2007.

I přesto došlo v roce 2007 k nárůstu výběru daně o 14,8 mld. Kč, tj. o 45,8 % více než v roce 2006. Tento vysoký nárůst byl podle Celní správy ČR (2014) předpokládán a plnění odhadovaného výnosu spotřebních daní z tabákových výrobků dosáhlo 100 % celkového plánovaného ročního výnosu. Nárůst inkasa je způsoben především zvýšením sazby daně z cigaret. V měsíci listopadu začalo tzv. přechodné období, tj. tříměsíční období související s dalším zvýšením sazeb daní z tabákových výrobků od 1. 1. 2008, ve kterém jsou regulovány zásoby cigaret se současně platnou sazbou daně. Odběratelé tabákových nálepek na cigarety se však navzdory přijaté právní úpravě předzásobili tabákovými nálepkami, což způsobilo růst inkasa spotřební daně z tabákových nálepek v posledních měsících roku 2007.

V roce 2008 inkaso spotřebních daní nedosáhlo předpokládaného výběru spotřební daní ve výši 45,2 mld. Kč. Tento odhad byl podle Celní správy ČR (2014) příliš optimistický a nezohlednil vliv zvýšení sazeb daně k 1. 3. 2007 a k 1. 1. 2008 a podstatná část efektu předzásobení se projevila v příjmu státního rozpočtu za rok 2007. Dalším faktorem poklesu inkasa je postupný přechod spotřebitelů na produkty s co nejnižší prodejní cenou. Další příčinou bylo snížení obchodních marží výrobců cigaret, kteří v průběhu roku 2008 dodávali velkoobchodu vybrané značky cigaret za ceny, odpovídající pouze výrobním nákladům, aby si udrželi svůj tržní podíl.

V roce 2009 je inkaso spotřební daně z tabákových výrobků oproti roku 2008 vyšší pouze o 0,2 mld. Kč. Odhad celkového výnosu uvedený ve státním rozpočtu činil 50 mld. Kč a ve skutečnosti byl výnos 37,7 mld. Kč. To znamená, že ve skutečnosti byl výnos o 25 % nižší než odhad.

V roce 2010 činilo inkaso 42,5 mld. Kč, tj. nárůst o 4,8 mld. Kč oproti předchozímu roku. S tímto inkasem se nepodařilo dosáhnout plánovaného odhadu inkasa. Odhad činil 44,9 mld. Kč, skutečný výnos byl 42,5 mld. Kč. Podle Celní správy ČR (2014) se změnou sazby daně z cigaret k 1. 2. 2010 nedošlo ani k výraznému předzásobení tabákovými nálepkami a v průběhu roku 2010 nedošlo ani k výrazné změně cen cigaret.

Inkaso daně z tabákových výrobků v roce 2011 bylo o 2,5 mld. Kč vyšší než v roce 2010 a o 5 % nižší než odhad celkového výnosu. Podle Celní správy ČR (2014) na inkaso spotřební daně z tabákových výrobků mělo vliv především předzásobení se odběratelů tabákovými nálepkami v reakci na změnu sazby daně k 1. 1. 2012.

V roce 2012 bylo inkasováno 47 mld. Kč, což představuje nárůst o 2 mld. Kč oproti roku 2011. Plnění odhadovanému celkovému výnosu dosáhlo 99,8 % celkového předpokládaného ročního výnosu, jenž činil 47,1 mld. Kč. Celní správa ČR (2014) jako důvod růstu inkasa opět uvádí předzásobení výrobců a dovozců cigaretami se sazbou daně účinnou do 31. 12. 2012. Z důvodu zvýšení sazby daně od 1. 1. 2013 bylo odebráno cca o 98 mil. kusů tabákových nálepek více, než jsou obvyklé celoroční průměry. Výnos byl dále pozitivně ovlivněn zvyšováním maloobchodních cen tabákových výrobků a negativně byl ovlivněn meziročním poklesem prodejů.

Inkaso v roce 2013 je v podstatě stejné jako v roce 2012. Předpokládaný celkový roční výnos daně byl naplněn na 98 %. Nejvíce k výsledné výši přispělo říjnové předzásobení tabákových nálepek. K předzásobení došlo i v listopadu a prosinci, avšak inkaso z těchto měsíců ve výši 23,3 mld. Kč se z větší části promítne až do inkasa v lednu a v únoru 2014 díky možnosti uhradit tabákové nálepky do 60 dní od jejich odběru. Průběh inkasa v roce 2013 byl rovněž ovlivněn i zvyšováním maloobchodních cen cigaret.

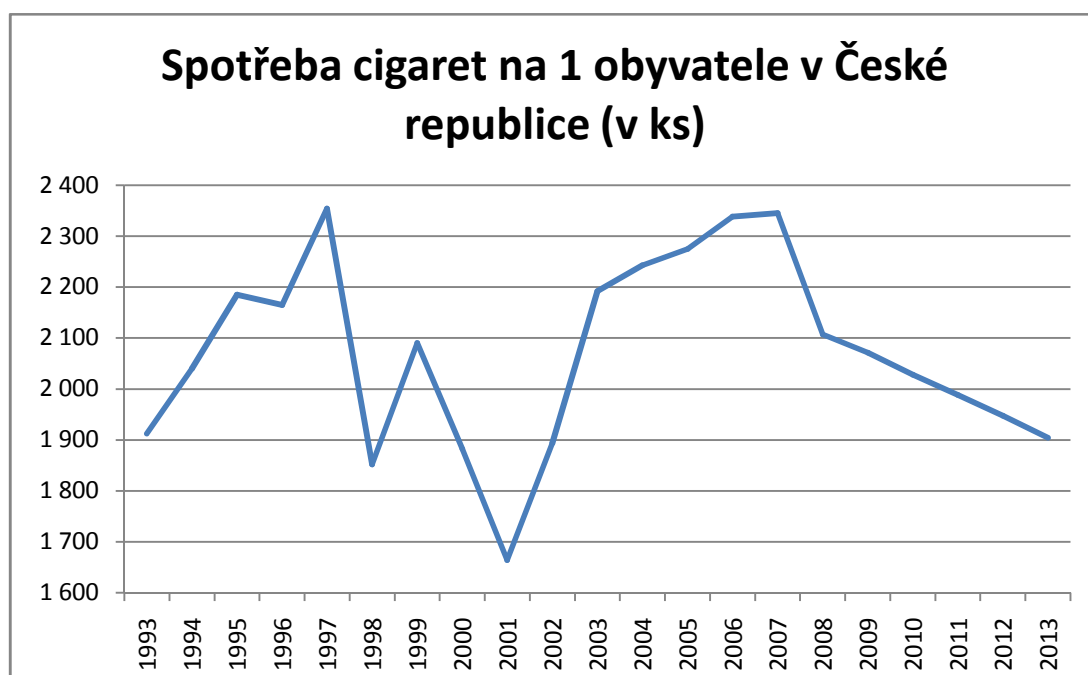
Z výše uvedeného textu lze usuzovat o plnění fiskální funkce u spotřební daně z tabákových výrobků v České republice. Během sledovaného období docházelo téměř ve všech letech k růstu inkasa daně z tabákových výrobků. Spotřební daně z tabákových výrobků jsou rovněž stabilním a dobře predikovatelným příjmem státního rozpočtu, neboť ve sledovaném období většinou docházelo ke správnému odhadu celkového výnosu spotřebních daní v České republice.

8.2 Spotřeba cigaret v souvislosti s výchovnou funkcí daní

Z důvodu předzásobení tabákovými nálepkami není možné počet vydaných tabákových nálepek brát jako adekvátní východisko při analýze spotřeby cigaret. Proto jsou pro analýzu spotřeby cigaret brány údaje z Českého statistického úřadu, jenž zveřejňuje údaje o spotřebě cigaret na 1 obyvatele. Spotřeba cigaret v kusech je včetně cigaret doma balených a do spotřeby nejsou započítány doutníky ani jednotlivé druhy tabáku.

Vývoj spotřeby cigaret na 1 obyvatele v ČR od roku 1993 do roku 2013 je uveden v Obr. 11. Vývoj je pouze do roku 2013, protože Český statistický úřad prozatím nezveřejnil spotřebu cigaret za rok 2014.

Od roku 1993 do roku 2013 docházelo jak růstu spotřeby cigaret, tak i k poklesu spotřeby cigaret. V roce 1997 je spotřeba cigaret téměř stejná jako v roce 2007, ovšem během tohoto období došlo k poklesu spotřeby a následně k růstu spotřeby cigaret. V roce 1998 spotřeba prudce klesla a další rok opět narostla. Od roku 2001, kdy spotřeba cigaret na 1 obyvatele dosáhla svého minima za celou historii České republiky, spotřeba rostla až do roku 2007. Od roku 2008 spotřeba klesá a v roce 2013 spotřeba cigaret na 1 obyvatele v České republice činí 1 900 kusů cigaret.



Obr. 11 Spotřeba cigaret na 1 obyvatele v České republice (v ks)

Zdroj: Český statistický úřad (2015), vlastní zpracování.

Podrobné hodnoty od roku 2004 s absolutními a relativními změnami jsou uvedeny v Tab. 13.

Tab. 13 Spotřeba cigaret na 1 obyvatele v ČR od roku 2004 do roku 2013

Rok	Spotřeba cigaret (ks/osobu)	Absolutní změna (ks)	Relativní změna (%)
2004	2 243	-	-
2005	2 275	32	1,43
2006	2 338	63	2,77
2007	2 345	7	0,30
2008	2 107	-238	-10,15
2009	2 071	-36	-1,71
2010	2 028	-43	-2,08
2011	1 988	-40	-1,97
2012	1 947	-41	-2,06
2013	1 904	-43	-2,21

Zdroj: Český statistický úřad (2013), vlastní zpracování.

V roce 2007 vzrostla spotřeba pouze o 7 kusů a v následujícím roce spotřeba klesla o 10 % oproti předchozímu roku. Od roku 2008 spotřeba klesá průměrně o 2 % každý rok vůči předchozímu. Během vývoje spotřeby cigaret v ČR došlo dvakrát k prudkému poklesu spotřeby, ale dlouhodobý pokles je patrný až od roku 2008.

Do roku 2008 mělo zvyšování daně spíše fiskální účinek, tzn., že kuřáci dlouhodobě nesnížili spotřebu cigaret a docházelo pouze k růstu inkasa spotřební daně z tabákových výrobků. Od roku 2008 zvyšování spotřební daně z cigaret v České republice plní kromě fiskální funkce také edukativní funkci daní. Zvyšování sazby daně z cigaret vede k odrazení od spotřeby zdraví škodlivých výrobků. Tento výchovný účinek koresponduje se Světovou zdravotnickou organizací, která o cenových a daňových opatření hovoří jako o účinném a významném prostředku v článku 6 Rámcové úmluvy o kontrole tabáku.

Z vývoje spotřeby cigaret na 1 obyvatele a z vývoje inkasa spotřebních daní vyplývá, že fiskální a edukativní funkce spotřebních daní nemusí být v rozporu.

U výchovné funkce je nutné upozornit, že i když podle Českého statistického úřadu dochází ke spotřebě cigaret na 1 obyvatele, nemusí ve skutečnosti k poklesu spotřeby dojít. Lidé se se zvýšením daňového zatížení snaží vyhnout daním a může tak dojít k vyšším daňovým únikům. Pro ověření této skutečnosti by bylo nutné zkoumat vývoj daňových úniků. Pokud by se snížením spotřeby na 1 obyvatele podle Českého statistického úřadu zároveň docházelo k opačnému vývoji daňových úniků (pokles spotřeby na 1 obyvatele způsobí růst daňových úniků), tak lze předpokládat, že zvyšování daňového zatížení nezpůsobí pokles spotřeby. Z toho vyplývá, že by edukativní funkce daní nebyla naplněna.

8.3 Stanovení elasticity poptávky a nabídky po cigaretách

Pomocí vzorce č. 10 a 11 jsou spočítány elasticity poptávky a nabídky. Pro dosažení do vzorců je nutné znát množství a cenu. Jako množství je brána spotřeba cigaret na jednoho obyvatele získaná z Českého statistického úřadu. Pro dosažení ceny do vzorce výpočtu elasticit je použit vážený cenový průměr za kalendářní rok uvedený v Tab. 3.

V Tab. 14 jsou uvedeny elasticity nabídky a poptávky od roku 2005 do roku 2013. Elasticita poptávky za rok 2004 není uvedena, protože nejsou dostupné údaje pro výpočet váženého cenového průměru za rok 2003. U roku 2014 není k dispozici spotřeba cigaret.

Tab. 14 Elasticita poptávky a nabídky cigaret

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Průměr
E_D	-0,37	0,41	0,01	-0,75	-0,44	-0,52	-0,63	-0,77	-0,38	-0,38
E_S	-0,02	-0,04	0,00	0,13	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02

Zdroj: vlastní zpracování, Český statistický úřad (2015), Celní správa České republiky (2015), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

V roce 2005 došlo k poklesu ceny a k růstu spotřebovávaného množství, proto je elasticita poptávky záporná. V roce 2006 je cenová elasticita poptávky kladná, protože v těchto letech dochází k růstu ceny i k růstu spotřebovávaného množství. Tato skutečnost neodpovídá obecné teorii o elasticitě poptávky. Od roku 2008 do-

cháží k růstu váženého cenového průměru a k poklesu spotřeby. Průměrná elasticita poptávky činí v absolutní hodnotě 0,38.

Elasticita poptávky po cigaretách je v absolutní hodnotě menší než 1, což znamená, že je nízká elasticita poptávky. Při růstu ceny o 1 % dojde k poklesu množství pouze o 0,38 %. Vypočítaná cenová elasticita se nachází v rozmezí, které uvádí Chaloupka a kol. (2000), tzn. od -0,25 do -1.

Elasticita poptávky determinuje, zda převažuje funkce fiskální nebo edukativní. Z vývoje elasticit je patrné, že od roku 2008 do roku 2012 je elasticita poptávky poměrně vysoká, oproti ostatním roků. Čím vyšší je elasticita poptávky, tím více převažuje funkce edukativní nad fiskální. Tzn., že v uvedených letech můžeme předpokládat převahu edukativní funkce.

Elasticita nabídky je v letech 2005 až 2007 záporná, což opět jako u elasticity poptávky neodpovídá obecné teorii. V následujících letech je elasticita nabídky téměř nulová. Průměrná elasticita nabídky ve sledovaném období je 0,02. Po změně ceny nedochází ke změně nabízeného množství. Neelasticita nabídky je způsobena tím, že procentní změna ceny je velmi vysoká vzhledem k procentní změně množství. Procentní změna ceny je vysoká, protože podle vzorce č. 11 je P_0 cena výchozího roku a P_2 je cena bez nepřímých daní, která je velmi nízká vzhledem k vysokému daňovému zatížení cigaret a také téměř konstantní.

Vzhledem k tomu, že trh s cigaretami je specifický a výrobcům se po celé sledované období téměř nemění náklady a zisk (vážená průměrná cena bez nepřímých daní od roku 2004 nevzrostla ani o 1 Kč za běžné spotřebitelské balení cigaret). To znamená, že cena cigaret je tedy měněna především z důvodu změny sazby daně a ne pro zvýšení zisků výrobců. Z toho vyplývá, že výrobci pravděpodobně mění nabízené množství v závislosti na poptávce a ne podle ceny.

Uvedená skutečnost koresponduje s extrémně keynesovským pohledem na nabídku. Podle uvedeného keynesovského pohledu má tedy křivka nabídky horizontální průběh a funguje přesný opak Sayova zákona klasické ekonomie. Sayův zákon říká, že nabídka si vytváří svou poptávku. Naopak podle keynesovského pohledu si agregátní poptávka vytváří svou nabídku (Mach, 2001). Výrobci jsou tedy při daných cenách schopni vyrobit a nabídnout jakékoliv poptávané množství.

Z uvedených skutečností vyplývá, že i když je vypočítaná nulová elasticita nabídky, lze dále předpokládat, že nabídka je zcela elastická a vyrobené množství je tedy závislé na elasticitě poptávky.

Podle teorie u zcela elastické nabídky nese celé daňové zatížení kupující. Tato skutečnost je potvrzena v kapitole Stanovení hodnot daňové incidence, kde daňový dopad na kupující z neváženého průměru cen cigaret je ve výši 99 % a z váženého cenového průměru 113 %.

Kromě elasticity nabídky a poptávky mezi další faktory ovlivňující daňovou incidenci patří charakter trhu, otevřenost ekonomiky, významnost zdaněného trhu a časový faktor. Časový faktor byl již popsán v kapitole Stanovení hodnot daňové incidence. Další faktory zde nejsou již dále podrobněji rozebírány.

9 Diskuse

V této kapitole diplomové práce jsou vypočítané výsledky vysvětleny, je diskutováno o jejich možných příčinách, jsou zasazeny do kontextu s výsledky z odborné literatury a po srovnání vymezeny rozdíly.

V předchozích částech diplomové práce byly identifikovány a kvantifikovány charakteristiky incidence spotřební daně z cigaret v České republice způsobené změnami sazby uvedené daně od roku 2004 do roku 2014. Daňové dopady jsou stanoveny z vážené průměrné ceny cigaret a z nevážené průměrné ceny cigaret. Pro stanovení daňových dopadů je předpokládáno, že změna ceny je způsobena změnou sazby daně z cigaret. Samozřejmě na vývoj ceny cigaret mají vliv i jiné faktory, které nebyly v práci zohledněny.

Pro stanovení daňového dopadu na kupující a prodejce byla nejprve získána sekundární data. Pro stanovení nevážené průměrné ceny cigaret byly ceny získány z Cenového věstníku Ministerstva financí ČR. Pro výpočet vážené průměrné ceny cigaret byly informace zjištěny na základě žádosti od Celní správy České republiky.

Stanovením daňových dopadů z průměrných cen cigaret od roku 2004 až 2008 se již zabýval David (2010) ve své publikaci. Na rozdíl od této publikace jsou v předkládané diplomové práci jinak zpracována výše uvedená vstupní sekundární data, především nevážený cenový průměr. David (2010) při výpočtu neváženého cenového průměru nezohlednil neexistující cigarety a do výpočtu zahrnul po celé sledované období stejné množství značek cigaret. V této diplomové je stanovena metoda pro zjištění neexistujících značek cigaret. Pro jednotlivé značky cigaret je kvantifikována průměrná doba, za jakou dojde ke změně cen, z níž je následně spočítána celková průměrná doba, za kterou dochází ke změně ceny cigaret (9 měsíců). Po uplynutí 9 měsíců od poslední změny ceny ve sledovaném období je daná značka cigaret považována za neexistující. Samozřejmě i tento postup nezajistí přesné stanovení neexistujících značek cigaret. Ve výpočtu neváženého průměru může být tedy zahrnuta značka cigaret, která již neexistuje. Avšak i přesto je uvedenou metodikou toto množství neexistujících cigaret ve výpočtu eliminováno a vypočítaný nevážený průměr cen cigaret lépe odráží skutečnost. Vypočítaná nevážená cena na rozdíl od uvedené odborné publikace je tedy vyšší, protože již nezahrnuje nízké ceny neexistujících značek cigaret. Z tohoto důvodu jsou také vypočítány rozdílné daňové dopady.

Daňové dopady vypočítané Davidem (2010) a dopady vypočítané v této práci za rok 2004 až 2008 jsou srovnatelné. U daňového dopadu z nevážené průměrné ceny v krátkém období je v této diplomové práci maximální daňový dopad na prodejce nižší o 14 %, je ve výši 69 %, a naopak minimální daňový dopad na kupující vyšší. Avšak celkový závěr je stejný. Při změně sazby daně z cigaret při zohlednění krátkého období, tj. měsíce před a měsíc po změně sazby daně, nese větší část daňového zatížení prodejce.

U incidence z nevážené ceny cigaret v krátkém období bylo také usuzováno o faktoru času, který byl během sledovaného období potvrzen. S rostoucím časo-

vým obdobím od změny sazby daně z cigaret je větší část daňového zatížení přenášena na kupující. Tato skutečnost nekoresponduje s Kubátovou (2010), která předpokládá, že u spotřebních daní dochází okamžitě po uvalení daně k přesunu daňového zatížení. S faktorem času souvisí oznamovací efekt, avšak ten v diplomové práci nebyl analyzován.

Vzhledem ke stanovení daňových dopadů z neváženého cenového průměru v dlouhém období v diplomové práci lze srovnat tento dopad s dopadem z váženého cenového průměru za období platnosti dané míry zdanění. Daňový dopad na kupující je z váženého cenového průměru ve výši 113 % a z neváženého cenového průměru činí 99 %. Rozdíl těchto dopadů je vysvětlen tím, že u váženého cenového průměru jsou zohledněny více prodávané levnější značky cigaret, u kterých je předpokládán vyšší daňový přesun na kupující. Kupující totiž již nemá možnost po zvýšení ceny přejít ještě k levnějším značkám. Avšak v publikaci Davida (2007), kde stanovuje daňový dopad na kupující pro jednotlivé značky cigaret, je zaznamenán nižší přesun zvýšeného daňového zatížení u levnějších značek. Tuto skutečnost naopak David (2007) zdůvodňuje tak, že kupující dražších cigaret jsou ochotni kupovat stejnou značku i po zvýšení ceny, protože mají zřejmě vyšší příjmy oproti kupujícím levnějších značek cigaret. Jako další důvod uvádí, že kupující levnějších značek cigaret po zdražení mohou substituovat za jiné tabákové výrobky, případně přejít na nelegální obchod. Všechny uvedené důvody pro nižší daňový dopad i pro vyšší daňový dopad u levnějších značek jsou logicky možné.

Očištěné daňové dopady z vážené průměrné ceny a nevážené průměrné ceny v dlouhém období jsou v rozmezí, které Svátková a kol. (2007) uvádí jako předpoklad pro daňový dopad na kupující u spotřebních daní. Předpokládané rozmezí je od 80 do 100 % a vypočítané očištěné daňové dopady na kupující jsou cca 89 %.

Ve sledovaném období se také měnila sazba daně z přidané hodnoty, která ovlivňuje výpočet výše uvedených daňových dopadů. Změna sazby daně z přidané hodnoty je sice zohledněna pro výpočet celkového daňového zatížení cigaret nepřímými daněmi, avšak při komentování výsledků je od této daně abstrahováno, protože není předmětem zkoumání diplomové práce.

Dále byly zhodnoceny cíle daňové politiky České republiky. Respektive funkce fiskální a výchovná, o kterých Kubátová (2009) předpokládá, že jsou ve vzájemném rozporu. Avšak v této práci rozpor obou funkcí nebyl potvrzen. Pro ověření fiskální funkce byl analyzován vývoj inkasa spotřebních daní, který po celé sledované období roste. To znamená, že je naplněna fiskální funkce spotřebních daní. Je nutné podotknout, že získaná sekundární data se týkají inkasa všech tabákových výrobků a ne jen pouze inkasa cigaret. Prostřednictvím analýzy spotřeby cigaret na 1 obyvatele je potvrzena i edukativní funkce daní, neboť od roku 2008 dochází k poklesu spotřeby cigaret na 1 obyvatele. Avšak tento pokles spotřeby nemusí odpovídat skutečnosti, protože se snižováním spotřeby na 1 obyvatele může dojít k vyšším daňovým únikům, které samozřejmě nejsou započítány do uvedené spotřeby. Pokud by došlo k těmto daňovým únikům, tak by nebyla naplněna edukativní funkce, tak jak je předpokládáno výše.

V rámci zhodnocení cílů daňové politiky byly rovněž spočítány elasticity nabídky a poptávky. Pro výpočet byl použit vážený cenový průměr cigaret pro jednotlivé roky a spotřeba cigaret na 1 obyvatele. V letech 2006 a 2007 je elasticita poptávky kladná, což neodpovídá obecné teorii o elasticitě poptávky, kdy s rostoucí cenou by mělo dojít k poklesu spotřeby. Avšak u cigaret v uvedených letech docházelo k růstu ceny a zároveň k růstu spotřeby. To je způsobeno pravděpodobně z důvodu návykovosti cigaret. Od roku 2008, kdy je plněna edukativní funkce daní, je již elasticita poptávky záporná. Vypočítaná průměrná elasticita poptávky je ve výši -0,38, jež se předpokládá pro cigarety. Česká republika se blíží s elasticitou poptávky hodnotě, kterou Chaloupka a kol. (2000) uvádí jako nejčastější pro země s nízkými a středně vysokými příjmy obyvatel.

Téměř nulová elasticita před samotným výpočtem nebyla očekávána, neboť pro cigarety se předpokládá poměrně vysoká elasticita nabídky. Nakonec byla nulová elasticita popřena, protože se jedná o nulovou elasticitu vzhledem k ceně. A u cigaret je možno předpokládat vysokou elasticitu vzhledem k poptávanému množství. To znamená, že výrobci vyrábí podle toho, jaká je poptávka. Uvedený předpoklad odpovídá extrémně keynesovskému pohledu na nabídku (Mach, 2001).

Z nízké elasticity poptávky a vysoké elasticity nabídky lze předpokládat, že přesun daňového břemene na kupující by měl být velmi vysoký. Tento předpoklad je potvrzen touto prací, neboť očištěný daňový dopad na kupující činí 89 %.

Ke změně sazby daně z cigaret dochází také z důvodu dosažení stanových cílů daňové politiky České republiky, tak i z důvodu harmonizačních snah členských států Evropské unie. Minimální akcíz z prodejní ceny v eurech na 1 000 kusů cigaret Česká republika neplnila první rok povinnosti, tj. v roce 2007, a v posledním roce sledovaného období v diplomové práci. Minimální akcíz z prodejní ceny v % Česká republika neplnila pouze v roce 2014. V této části je usuzováno o možných příčinách neplnění minimálního akcízu v roce 2014. V tomto roce došlo dokonce k poklesu minimálního akcízu z prodejní ceny v %, i přestože dochází k růstu sazeb spotřební daně v České republice. Nesplnění minimální požadované výše akcízu může být způsobeno změnou kurzu koruny vzhledem k euru nebo díky malému růstu daňového zatížení vzhledem k velkému nárůstu ceny. Dalším důvodem nesplnění je skutečnost, že došlo v daném roce k nárůstu minimální požadované výše akcízu z prodejní ceny. Z uvedených důvodů vyplývá, že by Česká republika pro splnění minimální výše akcízu měla i nadále zvyšovat daňové zatížení cigaret.

10 Závěr

Spotřební daň z cigaret je zahrnuta pod spotřební daň z tabákových výrobků, která je v současné době upravena zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, s účinností od 1. ledna 2004. Spotřební daň z cigaret, stejně jako ostatní nepřímé daně, neplatí plátce daně ze svého důchodu, ale je přenesena daň na poplatníka prostřednictvím změny ceny. Z tohoto důvodu je nutné identifikovat a kvantifikovat efektivní dopad změny sazby daně, neboť incidence změny sazby daně mění původní záměry daňové politiky.

Sazba spotřební daně z cigaret podle výše uvedeného zákona byla již několikrát novelizována. K první změně došlo 1. 5. 2004, kdy došlo ke sjednocení minimální výše sazby daně z cigaret za kus. Do té doby byla stanovena minimální sazba daně za kus pro cigarety filtrové délky nad 70 mm, tak i pro cigarety filtrové délky do 70 mm včetně. Od 1. 5. 2004 až do současnosti je již pouze jedna minimální sazba daně z cigaret za kus a sazby daně z cigaret byly celkem osmkrát novelizovány. Uvedené změny sazby daně a jejich dopady na prodejce a kupující jsou předmětem zkoumání této diplomové práce.

Daňové dopady jsou kvantifikovány z váženého a neváženého cenového průměru. Ceny cigaret jsou získány z Cenového věstníku Ministerstva financí České republiky a od Celní správy České republiky.

Jelikož do 1. 5. 2004 byla použita minimální sazba daně pro cigarety filtrové délky do 70 mm, došlo k tomuto datu k poklesu sazby daně z cigaret. V kapitole 7 byl pokles sazby daně z cigaret vždy popsán samostatně a nebyl zahrnut do celkových průměrů. V této kapitole budou shrnuty pouze výsledné daňové dopady způsobené zvýšením sazby daně z cigaret. Neočištěný daňový dopad z vážené průměrné ceny cigaret za období platnosti daně míry zdanění byl vyčíslen ve výši 113 %. Prodejce má při stanovení dopadu z této ceny při zvýšení sazby daně z cigaret prospěch. U nevážené ceny cigaret v dlouhém období je neočištěný dopad na kupující 99 % a prodejce nese 1 % zvýšeného daňového zatížení. Uvedený daňový dopad na kupující je možné považovat za maximální a daňový dopad na prodejce za minimální. Po očištění více než 100 % daňových dopadů a benefitů, výše daňového dopadu na kupující činí 89 %.

Prostřednictvím neváženého cenového průměru cigaret v krátkém období je stanoven maximální daňový dopad na prodejce ve výši 69 % a minimální daňový dopad na kupující ve výši 31 %.

V předchozích odstavcích je uvedena odpověď na Výzkumnou otázku č. 1, kdy při zvýšení sazby daně z cigaret je například z cen za období platnosti daně míry zdanění očištěný daňový dopad na kupující ve výši 89 %.

Stanovením daňových dopadů v krátkém období je zodpovězena Výzkumná otázka č. 2. S rostoucím časovým obdobím roste daňový dopad na kupující.

Fiskální funkce je ověřena pomocí vývoje inkasa spotřební daně z tabákových výrobků a edukativní funkce prostřednictvím spotřeby cigaret na 1 obyvatele.

Inkaso spotřební daně z tabákových výrobků po celé sledované období rostlo, tzn., že zvýšením sazby daně z cigaret došlo ke zvýšení inkasa, a je tedy naplněna fiskální funkce.

Spotřeba cigaret na 1 obyvatele do roku 2008 rostla a od tohoto roku do současnosti klesá. V současné době tedy zvyšování sazby daně způsobuje pokles spotřeby cigaret, a tím spotřební daně z cigaret od roku 2008 plní i edukativní funkci daní.

Odpověď na výzkumnou otázku č. 3 je negativní, neboť edukativní a fiskální funkce v současné době nejsou ve vzájemném rozporu.

Vyčíslením elasticity poptávky a nabídky je zodpovězena výzkumná otázka č. 4. Průměrná elasticita poptávky za sledované období je ve výši -0,38. S růstem ceny o 1 %, dojde k poklesu spotřeby o 0,38 %.

Vyčíslená elasticita nabídky neodpovídá skutečnosti, kdy elasticita nabídky je velmi vysoká. Elasticita je nulová vzhledem k ceně, avšak výrobci cigaret se neorientují podle ceny, ale podle toho kolik jsou schopni prodat. Spotřebovávané množství cigaret je tedy ovlivněno pouze elasticitou poptávky.

Na základě syntézy výše uvedených výsledků je možné objektivizovat daňovou incidenci změny sazby daně z cigaret, formulovat předpoklady ohledně efektivních dopadů možných budoucích změn sazeb spotřební daně z cigaret a tak formulovat návrhy na úpravu daňové politiky.

Z výsledků diplomové práce lze určit jaký vliv má zvýšená sazba daně na cenu, na změnu spotřeby cigaret a tím i na inkaso. Pro názornost je zde uveden zjednodušený příklad, kde nejsou zohledněny další vlivy působící v ekonomice. Při růstu minimální sazby daně z cigaret o 0,10 Kč za kus dojde k růstu daně o 2 Kč u jednoho běžného spotřebitelského balení obsahující 20 ks cigaret v případě, že bude použita minimální sazba daně. Vezmeme-li vypočítaný daňový dopad na kupující z vážené průměrné ceny, tj. 113 %, dojde k růstu ceny o 2,26 Kč za jedno běžné spotřebitelské balení. V tomto vzorovém příkladu je výchozí cena před změnou sazby daně ve výši 70 Kč a po změně ve výši 72,26 (70 + 2,26). Po změně sazby dojde tedy k růstu ceny přibližně o 1 %. S růstem ceny o 1 % dojde k poklesu spotřebovávaného množství o 0,38 %. Budeme-li uvažovat 2 000 kusů cigaret na jednoho obyvatele před změnou sazby, tak dojde k poklesu o 7 kusů cigaret. Před změnou sazby daně by tedy výše inkasa na jednoho obyvatele činila 4 000 Kč (2 000 x minimální sazba daně ve výši 2 Kč) a po změně sazby daně 4 185 Kč (1993*2,1). Výše uvedený příklad lze zobecnit následovně. Při růstu sazby daně z cigaret dochází k většímu daňovému dopadu na kupující, tzn., roste cena. Při růstu ceny dochází k poklesu spotřebovávaného množství, je-li elasticita poptávky záporná, a tím dojde k naplnění edukativní funkce daní. S růstem daňového zatížení také roste výše inkasa spotřební daně z cigaret.

Sazby daně z cigaret byly v minulosti upravovány, aby plnily stanové cíle daňové politiky České republiky a z důvodu harmonizačních snah členských států Evropské unie. Z uvedených důvodů je nutné i nadále upravovat sazbu daně z cigaret.

České republice se od roku 2008 dařilo plnit minimální výši akcízu, avšak v roce 2014 klesl minimální akcíz z prodejní ceny v České republice pod minimální stanovenou výši. Uvedená skutečnost poukazuje na nutnost zvýšit sazbu daně z cigaret. Sazba daně by se měla zvýšit významně, aby byla splněna požadovaná výše Evropskou unií a aby se Česká republika v následujících letech nevystavila opětovanému nedodržení podmínek. Dalším důvodem zvyšování sazby daně je škodlivá spotřeba cigaret. Od roku 2008 se sice České republice daří dosahovat i edukativní funkce daní, avšak aby byla dosahována i nadále, je vhodné zvyšovat sazbu daně z cigaret také v budoucnu. Doporučené zvyšování sazby daně z cigaret může mít negativní vliv na fiskální funkci daňové politiky, avšak v současné době nemá, a pokud by došlo k poklesu inkasa, tak vzniklý úbytek příjmů by byl pravděpodobně v budoucnu kompenzován sníženými náklady na léčbu nemocných kuřáků.

11 Literatura

- BRADFORD, D. F., ROSEN, H. S. *The optima taxation of Commodities and Income*. American Economic Review, 1970, vol. 66, no 2, p. 94-101. ISSN 0002-8282.
- BREAK, G. F. *The Incidence and Economic Effects of Taxation*. In BLINDER, A. S., et al. *The Economics of Public Finance*. Washington: The Brookings Institution, 1974, p. 119-122. ISBN 0-8157-0998-6.
- BURTLESS, G. T., HAVEMAN, R. H. *Taxes and Transfers: How Much Economic Loss?* Challenge: The Magazine of Economic Affairs, 1987, vol. 30, no. 1, p. 45-51. ISSN 0577-5132.
- CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Výroční zprávy* [online]. 2014 [cit. 2015-04-11]. Dostupné z: <<https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>>.
- CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Povinně zveřejňované informace dle zákona č. 106/1999 Sb.* [online]. 2015 [cit. 2015-02-17]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/informace-dle-zak-c-1061999sb/Stranky/povinne-zverejnovane-informace-dle-zakona-c1061999-sb.aspx>>.
- CHALOUPKA, F. J., et al. *The taxation of tobacco products*. In Jha, P., CHALOUPKA, F. j. *Tobacco control in developing countries*. New York: Oxford University Press, 2000, p. 237-272. ISBN 0-19-263250-7.
- CNOSEN, S. *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. Oxford: Oxford University Press. 2005. 255 s. ISBN 0-19-927859-8.
- Council Directive 72/464/EEC of 19 December 1972 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Analýza zahraničního obchodu ČR se zbožím v letech 1999 až 2012* [online]. 2013 [cit. 2015-02-20]. Dostupné z: <<https://www.czso.cz/documents/10180/20533828/118613a.pdf/1aca89ed-00c9-40c1-a05e-9d6d9e9cdf4a?version=1.0>>.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Česká republika od roku 1989 v číslech* [online]. 2015 [cit. 2015-03-21]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/cr_od_roku_1989_cigarety>.
- DAVID, P. *Progresivita daně z tabákových výrobků*. Sborník prací z mezinárodní vědecké konference Agrární perspektivy XIV. 1. vyd. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, 2005, s. 88-92. ISBN 80-213-1372-2.
- DAVID, P. *Teorie daňové incidence s praktickou aplikací*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007, 111 s. ISBN 978-80-7204-522-8.
- DAVID, P. *Daně z daní uvalených na cigarety v zemích Evropské unie* [online]. 2009a [cit. 2015-02-05]. Dostupné z: <<http://kvf.vse.cz/vyzkum/publikace-v-elektronicke-forme/papery-2009/>>.

- DAVID, P. *Zdaňování cigaret v České republice v kontextu harmonizace sazeb daného akcízu v Evropské unii* [online]. 2009b [cit. 2015-02-09]. Dostupné z: <<http://www.vse.cz/cfuc/51>>.
- DAVID, P. *Zdaňování a spotřeba cigaret*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010, 207 s. ISBN 978-80-7204-711-6.
- EUROPEAN COMMISSION: TAXATION AND CUSTOMS UNION. *Manufactured tobacco: Excise duty rates* [online]. 2004 - 2014. [cit. 2015-03-08]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/index_en.htm>.
- EUROSKOP. *Rámcová úmluva o kontrole tabáku* [online]. 2003 [cit. 2015-03-21]. Dostupné z: <http://euroskop.cz/gallery/64/19273-who_ramcova_umluva_o_kontrola_tabaku.pdf>.
- HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. A KOL. *Veřejné finance*. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN: 978-80-7357-301-0.
- HEADY, CH., LAWSON, C. *Klíčové otázky vlivu přímých a nepřímých daní na tržní ekonomiku*. Finance a úvěr, 1992, roč. 42, č. 11, s. 534-544. ISSN 0015-1920.
- JACKSON, P. M., BROWN, C. V. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 733 s. ISBN 80-86432-09-2.
- KUBÁTOVÁ, K. *Teoretické a praktické otázky měření incidence daní ze spotřeby*. Finance a úvěr, 1996, roč. 46, č. 6, s. 335-346. ISSN 0015-1920.
- KUBÁTOVÁ, K. *Incidence spotřebních daní v ČR*. Finance a úvěr, 1997, roč. 47, č. 2, s. 77 - 87. ISSN 0015-1920.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2009, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, 231 s. ISBN 80-71692-020-1.
- MACH, M. *Makroekonomie II pro magisterské (inženýrské) studium*. Praha: MELANDRIUM, 2001, 367 s. ISBN 80-86175-18-9.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Cenový věstník* [online]. 2004 - 2014 [cit. 2015-02-12]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/cenovy-vestnik>.
- McLURE, CH. E. JR., THIRSK, W. R. A. Simplified Exposition of the Harberger Model I: Tax Incidence. *National Tax Journal*, 1975, vol. 28, no. 1, p. 1-27. ISSN 0028-0283.
- MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE P. B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 1994, xiv, 581 s. ISBN 80-85603-76-4.
- NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

- PHILIP MORRIS INTERNATIONAL. *Zdanění tabáku* [online]. 2015a [cit. 2015-02-13]. Dostupné z: <http://www.pmi.com/cs_cz/tobacco_regulation/tobacco_taxation/pages/tobacco_taxation.aspx>.
- PHILIP MORRIS INTERNATIONAL. *Přehled zemí* [online]. 2015b [cit. 2015-02-20]. Dostupné z: <http://www.pmi.com/marketpages/Pages/market_cs_cz.aspx>.
- PIŠANOVÁ, L. *Dopad daně z přidané hodnoty na vývoj spotřebitelských cen na dílčím trhu*. České Budějovice, 2009. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.
- Směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z cigaret.
- Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.
- Směrnice Rady 1999/81/ES ze dne 29. července 1999, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.
- Směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků.
- Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.
- 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.
- Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.
- Smlouva mezi členskými státy Evropské unie a deseti kandidátskými zeměmi o přistoupení k Evropské unii: akt o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko [online]. Evropská komise: Zastoupení v České republice, 2003 [cit. 2015-02-09]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/ceskarepublika/information/publications/art2100_cs.htm>.
- Smlouva o založení Evropského společenství [online]. [cit. 2015-02-05]. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf>.
- STIGLITZ, J. E. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Grada, 1997, 664 s. ISBN 80-7169-454-1.

- SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. Vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- SVÁTKOVÁ, S., a kol. *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, 322 s. ISBN 80-7979-001-7.
- ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013, 329 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, 301 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
- VAŠÍČKOVÁ P. *Dopady změny zdanění tabákových výrobků na spotřebu, státní rozpočet a nelegální trh v České republice*. Praha, 2014. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

12 Seznam obrázků

Obr. 1	Výpočet spotřební daně z cigaret a DPH	14
Obr. 2	Zásadní předpisy v oblasti akcízů v souvislosti s harmonizací v EU	16
Obr. 3	Minimální akcíz z prodejní ceny cigaret (%).....	21
Obr. 4	Minimální akcíz z prodejní ceny cigaret (EUR/1000 ks cigaret).....	22
Obr. 5	Minimální poměr specifického akcízu a celkového daňového břemene (%).....	23
Obr. 6	Elasticita nabídky a její vliv na přesun daně	25
Obr. 7	Elasticita poptávky a její vliv na přesun daně.....	26
Obr. 8	Daňová incidence stanovená z cen před změnou a po změně sazby daně z cigaret.....	31
Obr. 9	Vývoj váženého průměru cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění a neváženého průměru cen cigaret v jednotlivých měsících od ledna 2004 do prosince 2014	41
Obr. 10	Faktor času	49
Obr. 11	Spotřeba cigaret na 1 obyvatele v České republice (v ks)	53

13 Seznam tabulek

Tab. 1	Vývoj minimální výše akcízu a požadovaného poměru mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem uvaleným na cigarety v EU	20
Tab. 2	Sazby daně z cigaret v České republice od roku 1993	20
Tab. 3	Vážená průměrná cena cigaret v Kč za kalendářní rok od roku 2004 do roku 2014	38
Tab. 4	Vážená a nevážená průměrná cena cigaret v Kč za období platnosti dané míry zdanění od roku 2004 do roku 2014.....	39
Tab. 5	Nevážená průměrná cena cigaret v Kč v jednotlivých měsících v letech 2004 až 2014	40
Tab. 6	Výše nepřímých daní z váženého průměru cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění	43
Tab. 7	Dopad změny sazby daně z cigaret z váženého průměru cen za období platnosti dané míry zdanění	43
Tab. 8	Výše nepřímých daní z neváženého průměru cen cigaret za období platnosti dané míry zdanění	45
Tab. 9	Dopad změny sazby daně z cigaret z neváženého průměru cen za období platnosti dané míry zdanění	46
Tab. 10	Srovnání daňových dopadů z váženého a neváženého průměru cen za období platnosti dané míry zdanění	47
Tab. 11	Dopad změny sazby daně z cigaret z neváženého průměru cen měsíc po změně a měsíc před změnou sazby daně z cigaret.....	48
Tab. 12	Vývoj inkasa spotřební daně z tabákových výrobků v mld. Kč.....	50
Tab. 13	Spotřeba cigaret na 1 obyvatele v ČR od roku 2004 do roku 2013	53
Tab. 14	Elasticita poptávky a nabídky cigaret.....	54
Tab. 15	Dopad změny sazby daně z cigaret k 1. 5. 2004 z neváženého průměru cen cigaret v krátkém období	70

Tab. 16	Dopad změny sazby daně z cigaret k 1. 1. 2006 z neváženého průměru cen cigaret v krátkém období	72
----------------	--	-----------

Přílohy

A Dopad změny sazby daně z cigaret z neváženého průměru cen cigaret

Tab. 15 Dopad změny sazby daně z cigaret k 1. 5. 2004 z neváženého průměru cen cigaret v krátkém období

Měsíce po změně	Měsíce před změnou	ΔP	ΔND	DP_{czk}	DS_{czk}	Neočištěný		Očištěný	
						$DP\%$	$DS\%$	$DP\%$	$DS\%$
05/2004	01/2004	1,71	-0,26	-1,96	1,71	767,70	-667,70	100,00	0,00
	02/2004	2,24	-0,04	-2,27	2,24	6033,40	-5933,40	100,00	0,00
	03/2004	-0,21	-1,04	-0,83	-0,21	79,43	20,57	79,43	20,57
	04/2004	-0,29	-1,07	-0,79	-0,29	73,19	26,81	73,19	26,81
06/2004	01/2004	1,43	-0,36	-1,79	1,43	493,15	-393,15	100,00	0,00
	02/2004	1,96	-0,15	-2,10	1,96	1445,45	-1345,45	100,00	0,00
	03/2004	-0,49	-1,15	-0,66	-0,49	57,30	42,70	57,30	42,70
	04/2004	-0,56	-1,18	-0,62	-0,56	52,19	47,81	52,19	47,81
07/2004	01/2004	1,43	-0,36	-1,79	1,43	493,15	-393,15	100,00	0,00
	02/2004	1,96	-0,15	-2,10	1,96	1445,45	-1345,45	100,00	0,00
	03/2004	-0,49	-1,15	-0,66	-0,49	57,30	42,70	57,30	42,70
	04/2004	-0,56	-1,18	-0,62	-0,56	52,19	47,81	52,19	47,81
08/2004	01/2004	1,45	-0,36	-1,80	1,45	507,25	-407,25	100,00	0,00
	02/2004	1,98	-0,14	-2,12	1,98	1535,12	-1435,12	100,00	0,00
	03/2004	-0,47	-1,14	-0,67	-0,47	58,74	41,26	58,74	41,26
	04/2004	-0,54	-1,17	-0,63	-0,54	53,57	46,43	53,57	46,43
09/2004	01/2004	1,56	-0,31	-1,87	1,56	597,19	-497,19	100,00	0,00
	02/2004	2,09	-0,10	-2,18	2,09	2287,05	-2187,05	100,00	0,00
	03/2004	-0,36	-1,10	-0,74	-0,36	67,04	32,96	67,04	32,96
	04/2004	-0,44	-1,13	-0,69	-0,44	61,45	38,55	61,45	38,55
10/2004	01/2004	1,44	-0,36	-1,80	1,44	501,61	-401,61	100,00	0,00
	02/2004	1,97	-0,14	-2,11	1,97	1498,53	-1398,53	100,00	0,00
	03/2004	-0,48	-1,15	-0,67	-0,48	58,17	41,83	58,17	41,83
	04/2004	-0,55	-1,18	-0,62	-0,55	53,02	46,98	53,02	46,98
11/2004	01/2004	1,37	-0,39	-1,76	1,37	454,40	-354,40	100,00	0,00
	02/2004	1,90	-0,17	-2,07	1,90	1226,57	-1126,57	100,00	0,00
	03/2004	-0,55	-1,17	-0,62	-0,55	53,10	46,90	53,10	46,90
	04/2004	-0,62	-1,20	-0,58	-0,62	48,20	51,80	48,20	51,80
12/2004	01/2004	1,14	-0,47	-1,62	1,14	341,05	-241,05	100,00	0,00
	02/2004	1,67	-0,26	-1,93	1,67	752,28	-652,28	100,00	0,00
	03/2004	-0,78	-1,26	-0,49	-0,78	38,48	61,52	38,48	61,52

Měsíce po změně	Měsíce před změnou	ΔP	ΔND	DP_{czk}	DS_{czk}	Neočistěný		Očištěný	
						$DP_{\%}$	$DS_{\%}$	$DP_{\%}$	$DS_{\%}$
	04/2004	-0,85	-1,29	-0,44	-0,85	34,25	65,75	34,25	65,75
01/2005	01/2004	1,09	-0,50	-1,58	1,09	318,51	-218,51	100,00	0,00
	02/2004	1,62	-0,28	-1,90	1,62	679,03	-579,03	100,00	0,00
	03/2004	-0,83	-1,28	-0,45	-0,83	35,06	64,94	35,06	64,94
	04/2004	-0,91	-1,31	-0,41	-0,91	30,98	69,02	30,98	69,02
02/2005	01/2004	1,17	-0,46	-1,63	1,17	351,54	-251,54	100,00	0,00
	02/2004	1,70	-0,25	-1,95	1,70	788,35	-688,35	100,00	0,00
	03/2004	-0,75	-1,25	-0,50	-0,75	40,01	59,99	40,01	59,99
	04/2004	-0,82	-1,28	-0,46	-0,82	35,71	64,29	35,71	64,29
03/2005	01/2004	0,65	-0,67	-1,31	0,65	196,57	-96,57	100,00	0,00
	02/2004	1,18	-0,45	-1,63	1,18	360,96	-260,96	100,00	0,00
	03/2004	-1,27	-1,46	-0,18	-1,27	12,48	87,52	12,48	87,52
	04/2004	-1,35	-1,49	-0,14	-1,35	9,33	90,67	9,33	90,67
04/2005	01/2004	0,28	-0,81	-1,09	0,28	134,18	-34,18	100,00	0,00
	02/2004	0,81	-0,59	-1,40	0,81	236,02	-136,02	100,00	0,00
	03/2004	-1,64	-1,60	0,04	-1,64	-2,68	102,68	0,00	100,00
	04/2004	-1,72	-1,63	0,09	-1,72	-5,27	105,27	0,00	100,00
05/2005	01/2004	-0,22	-1,01	-0,79	-0,22	78,05	21,95	78,05	21,95
	02/2004	0,31	-0,79	-1,10	0,31	139,30	-39,30	100,00	0,00
	03/2004	-2,14	-1,79	0,35	-2,14	-19,34	119,34	0,00	100,00
	04/2004	-2,21	-1,82	0,39	-2,21	-21,39	121,39	0,00	100,00
06/2005	01/2004	0,49	-0,73	-1,22	0,49	167,56	-67,56	100,00	0,00
	02/2004	1,02	-0,51	-1,53	1,02	300,32	-200,32	100,00	0,00
	03/2004	-1,43	-1,52	-0,09	-1,43	5,81	94,19	5,81	94,19
	04/2004	-1,50	-1,55	-0,04	-1,50	2,91	97,09	2,91	97,09
07/2005	01/2004	1,24	-0,44	-1,68	1,24	384,84	-284,84	100,00	0,00
	02/2004	1,77	-0,22	-1,99	1,77	912,04	-812,04	100,00	0,00
	03/2004	-0,68	-1,22	-0,55	-0,68	44,60	55,40	44,60	55,40
	04/2004	-0,75	-1,25	-0,50	-0,75	40,09	59,91	40,09	59,91
08/2005	01/2004	1,41	-0,37	-1,78	1,41	483,79	-383,79	100,00	0,00
	02/2004	1,95	-0,15	-2,10	1,95	1389,05	-1289,05	100,00	0,00
	03/2004	-0,51	-1,16	-0,65	-0,51	56,32	43,68	56,32	43,68
	04/2004	-0,58	-1,19	-0,61	-0,58	51,26	48,74	51,26	48,74
09/2005	01/2004	2,38	0,01	-2,37	2,38	-37860	37960	0,00	100,00
	02/2004	2,91	0,22	-2,68	2,91	-1198,07	1298,07	0,00	100,00
	03/2004	0,46	-0,78	-1,24	0,46	158,46	-58,46	100,00	0,00
	04/2004	0,38	-0,81	-1,20	0,38	147,29	-47,29	100,00	0,00

Měsíce po změně	Měsíce před změnou	ΔP	ΔND	DP_{czk}	DS_{czk}	Neočistěný		Očištěný	
						$DP\%$	$DS\%$	$DP\%$	$DS\%$
10/2005	01/2004	2,45	0,04	-2,42	2,45	-6657,80	6757,80	0,00	100,00
	02/2004	2,98	0,25	-2,73	2,98	-1074,87	1174,87	0,00	100,00
	03/2004	0,53	-0,75	-1,29	0,53	171,06	-71,06	100,00	0,00
	04/2004	0,46	-0,78	-1,24	0,46	158,98	-58,98	100,00	0,00
11/2005	01/2004	2,46	0,04	-2,42	2,46	-6096,38	6196,38	0,00	100,00
	02/2004	2,99	0,26	-2,74	2,99	-1062,63	1162,63	0,00	100,00
	03/2004	0,54	-0,75	-1,29	0,54	172,57	-72,57	100,00	0,00
	04/2004	0,47	-0,78	-1,25	0,47	160,37	-60,37	100,00	0,00
12/2005	01/2004	2,63	0,10	-2,52	2,63	-2424,39	2524,39	0,00	100,00
	02/2004	3,16	0,32	-2,84	3,16	-881,45	981,45	0,00	100,00
	03/2004	0,71	-0,68	-1,39	0,71	203,56	-103,56	100,00	0,00
	04/2004	0,63	-0,71	-1,35	0,63	188,96	-88,96	100,00	0,00
Průměr	-	-	-	-	-	-342,27	442,27	65,50	34,50

Zdroj: vlastní zpracování, Cenový věstník Ministerstva financí ČR (2004 - 2014), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.

Tab. 16 Dopad změny sazby daně z cigaret k 1. 1. 2006 z neváženého průměru cen cigaret v krátkém období

Měsíce po změně	Měsíce před změnou	ΔP	ΔND	DP_{czk}	DS_{czk}	Neočistěný		Očištěný	
						$DP\%$	$DS\%$	$DP\%$	$DS\%$
01/2006	05/2004	1,31	3,39	2,08	1,31	61,33	38,67	61,33	38,67
	06/2004	1,59	3,50	1,91	1,59	54,60	45,40	54,60	45,40
	07/2004	1,59	3,50	1,91	1,59	54,60	45,40	54,60	45,40
	08/2004	1,57	3,49	1,92	1,57	55,07	44,93	55,07	44,93
	09/2004	1,46	3,44	1,99	1,46	57,67	42,33	57,67	42,33
	10/2004	1,57	3,49	1,92	1,57	54,88	45,12	54,88	45,12
	11/2004	1,65	3,52	1,87	1,65	53,21	46,79	53,21	46,79
	12/2004	1,87	3,61	1,73	1,87	48,09	51,91	48,09	51,91
	01/2005	1,93	3,63	1,70	1,93	46,83	53,17	46,83	53,17
	02/2005	1,85	3,60	1,75	1,85	48,65	51,35	48,65	51,35
	03/2005	2,37	3,80	1,43	2,37	37,64	62,36	37,64	62,36
	04/2005	2,74	3,94	1,21	2,74	30,58	69,42	30,58	69,42
	05/2005	3,24	4,14	0,90	3,24	21,80	78,20	21,80	78,20
	06/2005	2,52	3,86	1,34	2,52	34,63	65,37	34,63	65,37
	07/2005	1,77	3,57	1,79	1,77	50,30	49,70	50,30	49,70

Měsíce po změně	Měsíce před změnou	ΔP	Δ ND	DP _{czk}	DS _{czk}	Neočištěný		Očištěný	
						DP%	DS%	DP%	DS%
	08/2005	1,60	3,50	1,90	1,60	54,28	45,72	54,28	45,72
	09/2005	0,64	3,13	2,49	0,64	79,57	20,43	79,57	20,43
	10/2005	0,56	3,10	2,53	0,56	81,86	18,14	81,86	18,14
	11/2005	0,55	3,09	2,54	0,55	82,13	17,87	82,13	17,87
	12/2005	0,39	3,03	2,64	0,39	87,20	12,80	87,20	12,80
02/2006	05/2004	1,47	3,45	1,98	1,47	57,42	42,58	57,42	42,58
	06/2004	1,75	3,56	1,81	1,75	50,93	49,07	50,93	49,07
	07/2004	1,75	3,56	1,81	1,75	50,93	49,07	50,93	49,07
	08/2004	1,73	3,55	1,82	1,73	51,38	48,62	51,38	48,62
	09/2004	1,62	3,51	1,89	1,62	53,89	46,11	53,89	46,11
	10/2004	1,73	3,55	1,82	1,73	51,20	48,80	51,20	48,80
	11/2004	1,81	3,58	1,78	1,81	49,59	50,41	49,59	50,41
	12/2004	2,03	3,67	1,64	2,03	44,65	55,35	44,65	55,35
	01/2005	2,09	3,69	1,60	2,09	43,42	56,58	43,42	56,58
	02/2005	2,01	3,66	1,65	2,01	45,19	54,81	45,19	54,81
	03/2005	2,53	3,86	1,33	2,53	34,54	65,46	34,54	65,46
	04/2005	2,90	4,01	1,11	2,90	27,70	72,30	27,70	72,30
	05/2005	3,40	4,20	0,81	3,40	19,18	80,82	19,18	80,82
	06/2005	2,68	3,92	1,24	2,68	31,63	68,37	31,63	68,37
	07/2005	1,93	3,63	1,70	1,93	46,78	53,22	46,78	53,22
	08/2005	1,76	3,56	1,80	1,76	50,62	49,38	50,62	49,38
	09/2005	0,80	3,19	2,39	0,80	74,98	25,02	74,98	25,02
	10/2005	0,72	3,16	2,44	0,72	77,18	22,82	77,18	22,82
	11/2005	0,71	3,16	2,44	0,71	77,43	22,57	77,43	22,57
	12/2005	0,55	3,09	2,54	0,55	82,30	17,70	82,30	17,70
03/2006	05/2004	1,54	3,48	1,94	1,54	55,74	44,26	55,74	44,26
	06/2004	1,82	3,59	1,77	1,82	49,35	50,65	49,35	50,65
	07/2004	1,82	3,59	1,77	1,82	49,35	50,65	49,35	50,65
	08/2004	1,80	3,58	1,78	1,80	49,79	50,21	49,79	50,21
	09/2004	1,69	3,54	1,85	1,69	52,27	47,73	52,27	47,73
	10/2004	1,80	3,58	1,78	1,80	49,62	50,38	49,62	50,38
	11/2004	1,88	3,61	1,73	1,88	48,03	51,97	48,03	51,97
	12/2004	2,10	3,70	1,60	2,10	43,17	56,83	43,17	56,83
	01/2005	2,16	3,72	1,56	2,16	41,96	58,04	41,96	58,04
	02/2005	2,08	3,69	1,61	2,08	43,70	56,30	43,70	56,30
	03/2005	2,60	3,89	1,29	2,60	33,21	66,79	33,21	66,79

Měsíce po změně	Měsíce před změnou	ΔP	ΔND	DP_{czk}	DS_{czk}	Neočistěný		Očistěný	
						$DP\%$	$DS\%$	$DP\%$	$DS\%$
	04/2005	2,97	4,04	1,07	2,97	26,46	73,54	26,46	73,54
	05/2005	3,47	4,23	0,76	3,47	18,06	81,94	18,06	81,94
	06/2005	2,75	3,95	1,20	2,75	30,33	69,67	30,33	69,67
	07/2005	2,00	3,66	1,66	2,00	45,26	54,74	45,26	54,74
	08/2005	1,83	3,59	1,76	1,83	49,04	50,96	49,04	50,96
	09/2005	0,87	3,22	2,35	0,87	73,00	27,00	73,00	27,00
	10/2005	0,79	3,19	2,40	0,79	75,17	24,83	75,17	24,83
	11/2005	0,78	3,18	2,40	0,78	75,42	24,58	75,42	24,58
	12/2005	0,62	3,12	2,50	0,62	80,20	19,80	80,20	19,80
Průměr	-	-	-	-	-	51,75	48,25	51,75	48,25

Zdroj: vlastní zpracování, Cenový věstník Ministerstva financí ČR (2004 - 2014), zákon č. 353/2003 Sb. a č. 253/2004 Sb.