

INCIDENCE ZMĚN SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z CIGARET V LETECH 2003 AŽ 2006 V ČESKÉ REPUBLICCE

P. David

Došlo: 25. dubna 2007

Abstract

DAVID, P.: *Tax incidence of the changes in the excise duty on cigarettes in 2003–2006 in the Czech Republic*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2007, LV, No. 3, pp. 23–32

The contribution deals with the tax incidence of the changes in the excise duty on cigarettes rates since the year 2003 to 2006 in the Czech Republic. The shift in the tax burden is quantified on the basis of observations of the consumer prices of selected commodities subjected to the excise duties in periods of the changes in the excise duty on cigarettes rates in the Czech Republic. The factors influencing the shifts and impacts of increased tax burden caused by excise duty on cigarettes rate increase in the Czech Republic are identified in this contribution. The results of the contribution enable to set synthetic conclusions and recommendation for the future development of excise duty on cigarettes rates and tax policy in the Czech Republic.

excise duty, tax incidence, cigarettes, tax rate

Daňová incidence je jev provázející daně již od jejich samotného počátku. Kořeny daňové teorie sahají až do starověku, nicméně daňová incidence jako jev provázející uvalování daní byl popsán na přelomu 18. a 19. století. Pojem „incidence“ obecně značí vzájemnou polohu dvou útvarů a zřejmě nejvhodnějším ekvivalentem slova „incidovat“ pro účely daňové teorie je slovo „dopadnout“. Odtud se tedy vyvíjí výklady daňové incidence, která je chápána jako přesun či rozdělení daňového břemene.

Vlády uvalují daně na konkrétní určené poplatníky. Mohou to být daně z důchodu, daně ze spotřeby nebo daně z majetku. Samotnou daň fyzicky odvede poplatník, což ovšem samo o sobě neznamená, že by daň platil čistě ze svých prostředků, jinými slovy, že by se po uvalení daně právě o výši daně snížil jeho disponibilní důchod nebo spotřeba. Poplatník má totiž určité možnosti, jak do placení této daně zapojit ostatní subjekty, s nimiž je nějakým způsobem spojena jeho ekonomická činnost. Subjekty, na které je daňové břemeno přesouváno, jsou buď na předcházejícím nebo

na následném stupni pomyslného ekonomického cyklu. Zda bude přesun uskutečněn na předcházející či následný stupeň, závisí na mnoha faktorech. Daňové břemeno také nemusí být přesunuto pouze na předchozí či následný článek cyklu, ale tyto přesuny mohou pokračovat stále dál i vzhledem k tomu, že trh je uzavřený a opakující se koloběh událostí. V jaké míře, jakým směrem a kdy dochází k daňovým přesunům, to je tedy mimo jiné podstatným předmětem zkoumání daňové teorie a praxe.

Výsledky daňové teorie v oblasti daňové incidence jsou konzistentní, neexistují výrazné odlišnosti ve výkladech, faktorech a důsledcích tohoto jevu. Pokud ovšem odstraníme ekonomické předpoklady, potřebné ke zjednodušení celé situace a stanovení jednoznačných závěrů, zjistíme, že se pohybujeme v reálné ekonomice, kde existuje nespočet faktorů. Je tedy potřeba i praxi již ověřené teoretické závěry nadále testovat, protože ekonomika je živý a neustále se měnící organismus a výsledky se mohou lišit jak v čase, tak i podle místa zkoumání.

Jak již bylo řečeno, stát, vláda ukládá daně z důchodu, z majetku a ze spotřeby. Daně ze spotřeby jsou daně placené firmami, respektive výrobci nebo prodávajícími a jedná se o daně nepřímé. U nepřímých daní se na rozdíl od přímých předpokládá, že subjekt odvádějící daň ji neplatí ze svého důchodu, má tedy možnost ji přesunout na jiné subjekty v rámci prodejních nebo nákupních cen. Vzniká zde tedy potřeba odlišit od sebe osoby poplatníka a plátce daně. Plátce daně je osoba ze zákona povinná daň vypočítat, vybrat a odvést. Poplatník je osoba skutečně nesoucí daňové břemeno. Nepřímé daně jsou stanovovány buď podle ceny zdaňovaného základu, nebo podle množství jednotek zdaňovaného základu. Daně podle ceny zdaňovaného základu se nazývají všeobecnými spotřebními (nepřímými) daněmi a daně podle množství jednotek zdaňovaného základu se nazývají akcízy, nebo také jednotkové či specifické daně.

Akcízy ukládají vlády ze dvou základních důvodů. Především je to potřeba financovat veřejné statky. Velmi důležitá je také jistota výše daňového výnosu a s tím spojená potřeba možnosti a schopnosti výnosy plánovat. Tyto požadavky nejlépe plní právě akcízy uvalené na zboží, vyznačující se neelastickou poptávkou po nich. To znamená, že spotřebované množství těchto výrobků bude bez ohledu na existenci a výši spotřební daně de facto totožné, nebo se nebude měnit významným způsobem. Na základě této vlastnosti je pak vláda schopna s poměrně velkou přesností a jistotou určit budoucí příjem státního rozpočtu z těchto daní. Vysoké sazby selektivních spotřebních daní v součinnosti s nízkou elasticitou poptávky po zboží, na něž bývají uvalovány tyto daně, činí z těchto daní významný výnos veřejného rozpočtu.¹ Druhým důvodem existence akcízů je výchovné působení daní. Z tohoto hlediska jsou tedy akcízy uvalovány na zboží, jejichž spotřeba přináší jistá rizika a nežádoucí dopady především environmentálního charakteru nebo na zdravotní stav kupujících. Tyto dva základní motivy existence akcízů jsou však zřejmě ve vzájemném rozporu.

V České republice samozřejmě také existují akcízy, nicméně jsou zde nazývané spotřebními daněmi, které byly zavedeny rozsáhlou daňovou reformou v roce 1993. Tyto daně jsou zde uvaleny na pět skupin výrobků. Konkrétně je to daň z minerálních olejů (do roku 2004 daň z uhlovodíkových paliv a maziv), daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů (do roku 2004 pouze daň z vína) a daň z tabákových výrobků. V těchto daních došlo od jejich zavedení až do současné doby k mnohým změnám, ať šlo o změny v důsledku

individuálních snah České republiky v rámci suverénně stanovených cílů, nebo o změny v rámci harmonizačních snah na základě členství České republiky v Evropské unii. V rámci různorodých změn docházelo také ke změnám sazeb těchto daní.

Tento text se zaměřuje na změny sazby spotřební daně z cigaret v letech 2003 až 2006. Okamžiky změn spotřebních daní vybízejí k praktickému ověřování teoretických závěrů odborníků z oblasti daňové teorie. Je jistě žádoucí potvrzovat či vyvracet tyto závěry v konkrétních situacích, zde v případě spotřební daně z cigaret v České republice v období změn sazby této daně. Na základě těchto změn je zde zkoumán edukativní vliv a fiskální dopad úprav spotřebních daní, změny v chování výrobců a kupujících cigaret.

Cílem tohoto příspěvku je formulovat návrhy na úpravu daňové politiky v České republice na základě analýzy daňové incidence u produktů zdaňovaných spotřebními daněmi, konkrétně u cigaret. Návrhy vyplývají z analýzy změn sazby spotřební daně z cigaret v podmínkách České republiky v letech 2003 až 2006, včetně vyústění v syntézu poznatků, které umožňují objektivizovat proces dopadu zvyšování sazby spotřební daně z cigaret na základě pozorování spotřebitelských cen cigaret.

MATERIÁL A METODY

V příspěvku jsou uplatněny metody vědecké práce, především pak metoda pozorování, indukce, dedukce, analýzy, syntézy, deskripce, komparace, klasifikace, explikace, explanace, predikce, konkretizace, definice a zobecnění. Jedná se tedy o metody obecně používané ve vědeckých pracích zaměřených na podobnou problematiku.

Daňová incidence je zkoumána v oblasti tabákových výrobků. Je tedy na místě sběr dat z oblasti cen cigaret pro kupující, dostupných údajů o vývoji spotřeby cigaret a výběru spotřební daně z cigaret v České republice v posledních letech. V rámci zmíněné spotřební daně je nutné také identifikovat samotné změny sazby spotřební daně z cigaret a při sběru dat vycházet především z časového určení změn tak, aby z výsledků zkoumání byly patrné jejich výsledné dopady. Dále budou zjištěné údaje zpracovány tak, aby vyhovovaly a byly využitelné k dosažení stanoveného cíle práce.

Ke kvantifikaci daňové incidence je nezbytné pozorování v rámci spotřebitelských cen, spotřeby a dalších nezbytných údajů v období změn sazeb spotřebních daní v České republice u vybraných komodit, na které jsou tyto daně uvalovány. Za výchozí spotřebitelskou cenu pro stanovení dopadů změn sazby

1 Zdroj: Kubátová (2005)

spotřební daně je vždy považována cena platná před danou změnou sazby spotřební daně z cigaret. U cen platných po změně sazby spotřební daně z cigaret je kvantifikována změna spotřební daně vůči výchozímu okamžiku, dále stejným způsobem změna daně z přidané hodnoty, a následně jsou tyto změny sečteny jako změna celkového daňového zatížení vlivem změny sazby spotřební daně.

Změna ceny je opět rozdíl cen výchozího okamžiku a cen platných po konkrétní změně sazby spotřební daně z cigaret. Tento rozdíl cen lze nazvat dopadem změn sazby spotřební daně na kupujícího v peněžním vyjádření. Změna tržby výrobce, tedy dopad změn sazby spotřební daně na výrobce v peněžním vyjádření,

je stanoven jako rozdíl změny spotřebitelské ceny a změny zatížení nepřímými daněmi, tedy spotřební daní a daní z přidané hodnoty.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Platby akcizů nejsou ve většině případů stanoveny v procentech, ale pevnou částkou na jednotku zboží.² Spotřební daň z cigaret je ale v České republice tzv. složeným akcizem. Daň je stanovena jak jednotkově, tak i ad valorem. Existuje tedy část daně stanovená z prodejní ceny cigaret a část stanovená na jednotku této komodity. Navíc je také stanovena minimální částka spotřební daně z jednoho kusu cigarety.

I: *Vývoj sazby spotřební daně z cigaret v letech 2003 až 2007³*

Datum	Pevná část sazby daně (Kč/ks)	Procentní část sazby daně (%)	Minimální sazba daně (Kč/ks)
1. 1. 2003	0,36	22	0,67/0,79
1. 1. 2004	0,48	23	0,90/0,96
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. 1. 2007	0,88	27	1,64

Incidence spotřební daně z cigaret je zde zkoumána jako incidence této daně u výrobců cigaret a je stanovována na základě prodejních cen zjišťovaných v období změn sazby spotřební daně z cigaret v letech 2003 až 2006. Prodejní ceny jsou identifikovány na základě cen uvedených na kolku, kterým musí být opatřena každá krabička cigaret. Relevantní jsou vždy dvě ceny, tedy cena před a cena po příslušné změně sazby spotřební daně z cigaret. Prodejní ceny jsou identifikovány u vybraných deseti značek filtrových cigaret délky nad 70 mm, označovaných v tomto textu pořadovými čísly.

Sazba spotřební daně z cigaret v České republice je rozdělena, jak již bylo uvedeno, na část pevnou a procentní. Pevná část je stanovena v Kč za jednu cigaretu, která byla do 31. 12. 2003 0,36 Kč/ks. Procentní část spotřební daně z cigaret byla v tomto období 22 %. U cigaret je dále stanovena minimální sazba daně v Kč za kus, která je uplatněna, pokud skutečná sazba dosahuje nižší hodnoty. V roce 2003, tedy do 31. 12. 2003 byla tato minimální sazba daně stanovena ve výši 0,67 Kč/ks. Sazba daně z přidané hodnoty u ciga-

ret je základní, byla tedy 22 %, a je stanovována z ceny včetně daně spotřební. To ve skutečnosti znamená, že s měnící se sazbou daně spotřební, respektive s měnící se cenou včetně spotřební daně, se mění také skutečná částka daně z přidané hodnoty. Sazba spotřební daně z cigaret platná od 1. 1. 2004 byla 0,48 Kč/ks ve své pevné části a procentní část byla stanovena ve výši 23 %. Minimální sazba daně v tomto období byla 0,90 Kč/ks. Sazba daně z přidané hodnoty se oproti roku 2003 až do 1. 5. 2004 nemění.

Ceny cigaret se z důvodu zvýšení sazby spotřební daně z cigaret od 1. 1. 2004 zvýšily. Prodejci si však vzhledem k povědomí o této změně vytvořili na konci roku 2003 jisté zásoby, a tak se dražší cigarety začaly prodávat ve většině případů až v březnu roku 2004.

Ceny se tedy změnily u téměř všech zkoumaných značek cigaret, avšak u levnějších bylo zvýšení menší než u dražších značek cigaret. Z toho důvodu byl také vyšší rozdíl nepřímých daní před a po změně sazby spotřební daně z cigaret u dražších značek, vzhledem k metodice výpočtu daně z přidané hodnoty.

2 Zdroj: Šíroký (2003)

3 Zdroj: Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, vlastní zpracování

II: Dopady změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků k 1. 1. 2004 u vybraných značek cigaret v Kč/krabičku cigaret⁴

Výrobek	P ₁ ⁵	P ₂ ⁶	SPD ₁ ⁷	SPD ₂ ⁸	SPD ₁ +DPH ₁	SPD ₂ +DPH ₂
1	31,50	31,50	14,13	18,00	19,81	23,68
2	33,00	35,00	14,46	18,00	20,41	24,31
3	40,00	44,00	16,00	19,72	23,21	27,65
4	42,00	46,00	16,44	20,18	24,01	28,47
5	45,00	49,00	17,10	20,87	25,21	29,70
6	48,00	48,00	17,76	20,64	26,41	29,29
7	50,00	54,00	18,20	22,02	27,22	31,76
8	53,00	54,00	18,86	22,02	28,42	31,76
9	53,00	57,00	18,86	22,71	28,42	32,99
10	56,00	59,00	19,52	23,17	29,62	33,81

III: Dopady změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků k 1. 1. 2004 u vybraných značek cigaret na kupující a výrobce⁴

Výrobek	Dopad na výrobce (Kč/krabičku)	Dopad na kupující (Kč/krabičku)	Dopad na výrobce (%)	Dopad na kupující (%)
1	3,87	0,00	100	0
2	1,90	2,00	49	51
3	0,44	4,00	10	90
4	0,46	4,00	10	90
5	0,49	4,00	11	89
6	2,88	0,00	100	0
7	0,54	4,00	12	88
8	2,34	1,00	70	30
9	0,57	4,00	12	88
10	1,19	3,00	28	72

Dopad zvýšení sazby spotřební daně z cigaret od 1. 1. 2004 odpovídá zvýšení spotřebitelských cen u jednotlivých značek cigaret. Dopad na výrobce pak odpovídá rozdílu změny nepřímých daní a změny ceny před a po změně sazby spotřební daně z cigaret od 1. 1. 2004.

Výrobci na kupující přenášejí významnou část zvýšení nepřímých daní danou zvýšením sazby daně z cigaret a částky daně z přidané hodnoty. Tento přesun je nižší u levnějších značek cigaret. Na kupující bylo v rámci cen pozorovaných značek přeneseno průměrně 2,60 Kč na krabičku cigaret, respektive

60 % zvýšení daňového břemene. Výrobci pak nesou zbytek zvýšení daňového břemene, tedy průměrně 1,47 Kč na krabičku cigaret, respektive 40 % zvýšení daňového břemene. Přesun zvýšení daňového zatížení lze tedy nazvat pouze částečným, významnější část tohoto břemene však nesou kupující cigaret.

Ke změně sazby spotřební daně z cigaret došlo také k 1. 5. 2004, ale jednalo se pouze o změnu minimální sazby daně. Pevná část je stanovena v Kč za jednu cigaretu, která byla do 1. 5. 2004 i po tomto datu 0,48 Kč/ks. Procentní část spotřební daně z cigaret byla v tomto období stále 23 %. Minimální sazba daně, která

4 Zdroj: vlastní šetření a zpracování

5 P₁ vždy označuje prodejní cenu cigaret před příslušnou změnou spotřební daně z cigaret.

6 P₂ vždy označuje prodejní cenu cigaret po příslušné změně spotřební daně z cigaret.

7 SPD₁ vždy vyjadřuje výši spotřební daně z cigaret před příslušnou změnou spotřební daně z cigaret.

8 SPD₂ vždy vyjadřuje výši spotřební daně z cigaret po příslušné změně spotřební daně z cigaret.

je uplatněna, pokud skutečná sazba dosahuje nižší hodnoty, byla do 1. 5. 2004 stanovena ve výši 0,90 Kč/ks. Sazba daně z přidané hodnoty u cigaret je základní, byla tedy 22 %, a je stanovována z ceny včetně daně spotřební. S měnící se sazbou daně spotřební, respek-

tive s měnící se cenou včetně spotřební daně se tedy mění také skutečná částka daně z přidané hodnoty. Minimální sazba spotřební daně z cigaret se od 1. 5. 2004 zvýšila na 0,94 Kč/ks. Sazba daně z přidané hodnoty se od tohoto data naopak snížila na 19 %.

IV: Dopady změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků a daně z přidané hodnoty k 1. 5. 2004 u vybraných značek cigaret v Kč/krabičku cigaret⁴

Výrobek	P ₁	P ₂	SPD ₁	SPD ₂	SPD ₁ +DPH ₁	SPD ₂ +DPH ₂
1	31,50	34,00	18,00	18,80	23,68	24,23
2	35,00	40,00	18,00	18,80	24,31	25,19
3	44,00	44,00	19,72	19,72	27,65	26,75
4	46,00	46,00	20,18	20,18	28,47	27,53
5	49,00	49,00	20,87	20,87	29,70	28,70
6	48,00	55,00	20,64	22,25	29,29	31,03
7	54,00	54,00	22,02	22,02	31,76	30,64
8	54,00	60,00	22,02	23,40	31,76	32,98
9	57,00	60,00	22,71	23,40	32,99	32,98
10	59,00	65,00	23,17	24,55	33,81	34,93

Ceny většiny značek cigaret se od 1. 5. 2004 zvýšily, přestože k tomuto datu došlo pouze k růstu minimální sazby daně, která ovlivnila pouze daňové zatížení cigaret s nízkými cenami. Naopak došlo ke snížení sazby daně z přidané hodnoty. Souhrnné zatížení cigaret nepřímými daněmi se však nepatrně

zvýšilo, zejména prostřednictvím zvýšení cen většiny značek cigaret.

Ceny se tedy změnily téměř u všech zkoumaných značek cigaret, avšak u levnějších bylo zvýšení menší než u dražších značek cigaret, pokud pomineme značky cigaret, u kterých je nutné použít minimální sazbu spotřební daně z cigaret.

V: Dopady změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků a daně z přidané hodnoty k 1. 5. 2004 u vybraných značek cigaret na kupující a výrobce⁴

Výrobek	Dopad na výrobce (Kč/krabičku)	Dopad na kupující (Kč/krabičku)	Dopad na výrobce ⁹ (%)	Dopad na kupující ⁹ (%)
1	-1,95	2,50	-354	454
2	-4,12	5,00	-470	570
3	-0,91	0,00	100	0
4	-0,95	0,00	100	0
5	-1,01	0,00	100	0
6	-5,26	7,00	-303	403
7	-1,11	0,00	100	0
8	-4,77	6,00	-389	489
9	-3,01	3,00	58924	-58824
10	-4,88	6,00	-434	534

⁹ Nadměrné procentní hodnoty dopadu na výrobce a kupující jsou způsobeny minimální změnou daňové zátěže vzhledem k dopadům na výrobce a spotřebitele.

Dopady na výrobce i kupující cigaret jsou stanovovány stejně jako v případě předchozích údajů. Průměrný dopad na kupující cigaret byl identifikován ve výši 2,95 Kč na krabičku cigaret. Průměrné zvýšení daňové zátěže však bylo pouze 0,15 Kč na krabičku cigaret. Z toho vyplývá, že výrobci cigaret využili dané situace, přenesli na kupující mnohonásobně více než bylo zvýšení daňového břemene od 1. 5. 2004. Vzhledem k uvedenému v tomto případě není relevantní stanovit průměrný procentní dopad zvýšení daňového břemene na kupující a výrobce. Výrobci na změně zatížení cigaret nepřímými daněmi získávají

dodatečné finanční jednotky v průměrné výši 2,80 Kč na krabičku cigaret.

K další změně sazby spotřební daně z cigaret došlo v České republice k 1. 1. 2006. Pevná část spotřební daně z cigaret, která byla do 1. 1. 2006 0,48 Kč/ks, se od tohoto data zvýšila na 0,60 Kč/ks. Procentní část spotřební daně z cigaret byla do 1. 1. 2006 23 % a od tohoto data se zvýšila na 24 %. U cigaret je dále stanovena minimální sazba daně v Kč za kus, která dosahovala do 1. 1. 2006 výše 0,94 Kč/ks a od tohoto dne vzrostla na 1,13 Kč/ks. Sazba daně z přidané hodnoty u cigaret byla v obou obdobích základní, tedy 19%, a je stále stanovována z ceny včetně daně spotřební.

VI: Dopady změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků k 1. 1. 2006 u vybraných značek cigaret v Kč/krabičku cigaret⁴

Výrobek	P ₁	P ₂	SPD ₁	SPD ₂	SPD ₁ +DPH ₁	SPD ₂ +DPH ₂
1	34,00	39,00	18,80	22,60	24,23	28,83
2	40,00	40,00	18,80	22,60	25,19	28,99
3	44,00	44,00	19,72	22,60	26,75	29,63
4	46,00	46,00	20,18	23,04	27,53	30,39
5	49,00	49,00	20,87	23,76	28,70	31,59
6	55,00	55,00	22,25	25,20	31,03	33,98
7	54,00	57,00	22,02	25,68	30,64	34,78
8	60,00	58,00	23,40	25,92	32,98	35,18
9	60,00	60,00	23,40	26,40	32,98	35,98
10	65,00	65,00	24,55	27,60	34,93	37,98

Ceny cigaret se z důvodu zvýšení sazby spotřební daně z cigaret od 1. 1. 2006 zvýšily pouze výjimečně, v jednom případě došlo dokonce ke snížení prodejní ceny cigaret. Zatížení cigaret nepřímými daněmi tak

vzrostlo především vlivem zvýšení sazby spotřební daně z cigaret, nikoliv vlivem zvýšení prodejních cen cigaret, respektive částky daně z přidané hodnoty.

VII: Dopady změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků k 1. 1. 2006 u vybraných značek cigaret na kupující a výrobce⁴

Výrobek	Dopad na výrobce (Kč/krabičku)	Dopad na kupující (Kč/krabičku)	Dopad na výrobce (%)	Dopad na kupující (%)
1	-0,40	5,00	-9	109
2	3,80	0,00	100	0
3	2,88	0,00	100	0
4	2,86	0,00	100	0
5	2,89	0,00	100	0
6	2,95	0,00	100	0
7	1,14	3,00	28	72
8	4,20	-2,00	191	-91
9	3,00	0,00	100	0
10	3,05	0,00	100	0

Výrobci na kupující přenášejí téměř zanedbatelnou část zvýšení nepřímých daní danou zvýšením sazby daně z cigaret. Na kupující bylo v rámci cen pozorovaných značek přeneseno průměrně 0,60 Kč na krabičku cigaret, tedy 9 % zvýšení daňového břemene. Výrobci pak nesou téměř celé zvýšení daňového břemene, tedy průměrně 2,64 Kč na krabičku cigaret, respektive 91 % zvýšení daňového břemene. Přesun zvýšení daňového zatížení na kupující cigaret je tedy částečný až téměř nulový. Tuto skutečnost je možné klást v souvislost s konkurenčním soupeřením jednotlivých výrobců cigaret a také s povědomím o další

brzké změně sazby spotřební daně z cigaret a možné kumulaci růstu cen cigaret o vyšší částky najednou.

Sazba spotřební daně z cigaret se v České republice opět změnila k 1. 4. 2006. Pevná část spotřební daně z cigaret byla do 1. 4. 2006 0,60 Kč/ks a od tohoto data se zvýšila na 0,73 Kč/ks. Procentní část spotřební daně z cigaret byla do 1. 4. 2006 24 % a od tohoto data se zvýšila na 25 %. Minimální sazba daně byla do 1. 4. 2006 1,13 Kč/ks a od tohoto data vzrostla na 1,36 Kč/ks. Sazba daně z přidané hodnoty u cigaret byla v obou obdobích stále základní ve výši 19 %.

VIII: Dopady změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků k 1. 4. 2006 u vybraných značek cigaret v Kč/krabičku cigaret⁴

Výrobek	P ₁	P ₂	SPD ₁	SPD ₂	SPD ₁ +DPH ₁	SPD ₂ +DPH ₂
1	39,00	39,00	22,60	27,20	28,83	33,43
2	40,00	40,00	22,60	27,20	28,99	33,59
3	44,00	44,00	22,60	27,20	29,63	34,23
4	46,00	46,00	23,04	27,20	30,39	34,55
5	49,00	55,00	23,76	28,35	31,59	37,13
6	55,00	57,00	25,20	28,85	33,98	37,95
7	57,00	57,00	25,68	28,85	34,78	37,95
8	58,00	58,00	25,92	29,10	35,18	38,36
9	60,00	66,00	26,40	31,10	35,98	41,64
10	65,00	65,00	27,60	30,85	37,98	41,23

Ceny cigaret se u většiny pozorovaných značek cigaret od 1. 4. 2004 nezvýšily. Ceny se změnily spíše u dražších značek cigaret, u levnějších zůstaly ceny na úrovni z počátku roku 2006. Vysoký rozdíl nepřímých daní před a po změně sazby spotřební daně

z cigaret byl patrný u dražších značek a to vzhledem k metodice výpočtu daně z přidané hodnoty. U levnějších značek cigaret je pak značný nárůst částky nepřímých daní zapříčiněn použitím zvýšené minimální sazby spotřební daně z cigaret.

IX: Dopady změny sazby spotřební daně z tabákových výrobků k 1. 4. 2006 u vybraných značek cigaret na kupující a výrobce⁴

Výrobek	Dopad na výrobce (Kč/krabičku)	Dopad na kupující (Kč/krabičku)	Dopad na výrobce (%)	Dopad na kupující (%)
1	4,60	0,00	100	0
2	4,60	0,00	100	0
3	4,60	0,00	100	0
4	4,16	0,00	100	0
5	-0,45	6,00	-8	108
6	1,97	2,00	50	50
7	3,17	0,00	100	0
8	3,18	0,00	100	0
9	-0,34	6,00	-6	106
10	3,25	0,00	100	0

Na kupující bylo v rámci cen pozorovaných značek cigaret přeneseno průměrně 1,40 Kč na krabičku cigaret, tedy 26 % zvýšení daňového břemene. Výrobci nesou průměrně 2,87 Kč na krabičku cigaret, respektive 74 % zvýšení daňového břemene. Přesun zvýšení daňového zatížení na kupující cigaret tak lze nazvat částečným.

Sazba spotřební daně z cigaret se tedy v České republice v období od roku 2003 do roku 2007 změnila celkem pětikrát. Nejvýraznější změnou absolutně z hle-

diska pevné i procentní části sazby a také minimální sazby spotřební daně z cigaret byla poslední změna, která vstoupila v platnost k 1. 1. 2007. Souhrnně se ve zkoumaném období zvýšila pevná část daně o 0,52 Kč na kus cigarety, procentní část daně o 5 % a minimální sazba o 0,97 Kč za kus cigarety. Sazba daně z přidané hodnoty je u cigaret stále základní. Ve zkoumaném období však došlo ke změně výše této základní sazby z 22 % na 19 % od 1. 5. 2004.

X: Dopady změn sazby spotřební daně z tabákových výrobků v letech 2003 až 2006 u vybraných značek cigaret v Kč/krabičku cigaret⁴

Výrobek	P ₁	P ₂	SPD ₁	SPD ₂	SPD ₁ +DPH ₁	SPD ₂ +DPH ₂
1	31,50	39,00	15,80	27,20	21,48	33,43
2	33,00	40,00	15,80	27,20	21,75	33,59
3	40,00	44,00	16,00	27,20	23,21	34,23
4	42,00	46,00	16,44	27,20	24,01	34,55
5	45,00	55,00	17,10	28,35	25,21	37,13
6	48,00	57,00	17,76	28,85	26,41	37,95
7	50,00	57,00	18,20	28,85	27,22	37,95
8	53,00	58,00	18,86	29,10	28,42	38,36
9	53,00	66,00	18,86	31,10	28,42	41,64
10	56,00	65,00	19,52	30,85	29,62	41,23

V průběhu zkoumaného období samozřejmě došlo ke zvýšení cen všech pozorovaných značek cigaret. Za celou dobu pozorování byl zaznamenán pokles ceny pouze u jedné značky cigaret.

Ceny se v absolutním vyjádření zvýšily více u dražších značek cigaret než u levnějších značek

cigaret, v relativním vyjádření jsou však změny srovnatelné. Zatížení nepřímými daněmi se absolutně nejvíce zvýšilo u dražších značek cigaret a u cigaret, kde bylo třeba aplikovat minimální sazbu spotřební daně z cigaret.

XI: Dopady změn sazby spotřební daně z tabákových výrobků v letech 2003 až 2006 u vybraných značek cigaret na kupující a výrobce⁴

Výrobek	Dopad na výrobce (Kč/krabičku)	Dopad na kupující (Kč/krabičku)	Dopad na výrobce (%)	Dopad na kupující (%)
1	4,45	7,50	37	63
2	4,84	7,00	41	59
3	7,01	4,00	64	36
4	6,53	4,00	62	38
5	1,92	10,00	16	84
6	2,54	9,00	22	78
7	3,74	7,00	35	65
8	4,95	5,00	50	50
9	0,22	13,00	2	98
10	2,61	9,00	23	77

V rámci změn výše sazby spotřební daně z cigaret v letech 2003 až 2006 přenesli výrobci na kupující pouze část zvýšení nepřímých daní danou zvýšením sazby daně z cigaretu všech pozorovaných značek cigaret. Na kupující bylo přeneseno průměrně 7,55 Kč na krabičku cigaret, tedy 65 % zvýšení daňového břemene. Prodávající pak nesou zbývající část zvýšení daňového břemene, tedy průměrně 3,88 Kč na krabičku cigaret, respektive 35 % zvýšení daňového břemene. Přesun zvýšení daňového zatížení na kupující cigaret je tedy částečný.

XII: *Vývoj spotřeby cigaret v ČR v letech 1999 až 2005 v kusech na osobu za rok*¹⁰

Rok	Spotřeba cigaret (ks/osoba)
1999	2 090
2000	1 882
2001	1 664
2002	1 893
2003	2 192
2004	2 243
2005	2 275

Podle údajů Českého statistického úřadu spotřeba cigaret v České republice od roku 1999 do roku 2001 klesala. V roce 2002 naopak došlo ke zvýšení spotřeby kusů cigaret na osobu v České republice a stejně tak v letech 2003 až 2005, kdy však nárůst již nebyl tak výrazný.

Z vývoje spotřeby cigaret v České republice je patrné, že zvyšování sazby spotřební daně z ciga-

ret plní především svoji fiskální funkci. Funkce edukativní však byla také do jisté míry naplněna. Prostřednictvím zvýšení sazby spotřební daně z cigaret se zmenšil nárůst spotřeby cigaret na osobu v České republice v posledních letech, pokud pomineme vliv možné nasycenosti trhu, substituce cigaret za jiné tabákové výrobky, nebo nárůst množství nelegálních cigaret. Z výše uvedeného je patrné, že fiskální a edukativní funkce spotřebních daní nemusí být v každém případě v přímém rozporu.

Poptávka po cigaretách je považována za velmi neelastickou, cenová konkurence jednotlivých prodejců je vyloučena. Konkurence tak na trhu s cigaretami existuje pouze mezi jednotlivými výrobci cigaret. Z těchto důvodů lze předpokládat, že přesun zvýšení daňového břemene na kupující bude poměrně vysoký.

Nižší přesun zvýšení daňového břemene byl zaznamenán u levnějších značek cigaret než u dražších značek cigaret. Poptávka po levnějších značkách cigaret by se mohla zdát méně elastická než u dražších značek cigaret, protože kupující levnějších značek již nemají možnost po zvýšení ceny začít kupovat ještě levnější značku, která již neexistuje. Proč je tedy přesun zvýšeného daňového břemene vyšší u dražších cigaret, kde se předpokládá vyšší elasticita poptávky po těchto značkách cigaret? Ve velmi vysoké ceně není ani poměrně značný přesun zvýšeného daňového břemene tak patrný, jako u ceny nízké. Dalším důvodem je skutečnost, že lze předpokládat ochotu kupujících dražších cigaret kupovat stejnou značku i za vyšší cenu, vzhledem k jejich zřejmě vyššímu příjmu oproti kupujícím levné značky cigaret.

SOUHRN

Incidence spotřební daně z cigaret je stanovována na základě pozorování cen vybraných značek filtrových cigaret nad 70 mm délky před změnami sazby spotřební daně z cigaret, po těchto změnách, ke kterým došlo k 1. 1. 2004, 1. 5. 2004, 1. 1. 2006 a 1. 4. 2006. Souhrnně bylo na kupující cigaret přeneseno 65 % zvýšeného daňového břemene, výrobci pak nesli zbývajících 35 %. Uvedené hodnoty zcela nepotvrzují předpoklady o proporcionálních nebo dokonce nadproporcionálních přesunech zvýšené daňové zátěže u komodit s nízkou elasticitou poptávky. Důvodem je značná konkurence v rámci jednotlivých výrobců cigaret a jejich obavy z odlivu jejich zákazníků při zvýšení cen ke konkurenčním značkám cigaret, jiným tabákovým výrobkům nebo nelegálním cigaretám. Dílčí výsledky v absolutním i relativním vyjádření jsou k dispozici v předchozí části textu. Jistým zkreslením výsledků práce může být existující inflace v České republice, avšak při zapracování tohoto vlivu do výpočtu hodnot ukazatelů daňové incidence se uvedené výsledky změní jen nevýznamným způsobem.

Inkaso spotřební daně z tabákových výrobků a nálepek se v letech 2003 až 2005 neustále zvyšuje. Je tedy zřejmé, že v České republice zvyšování sazby spotřební daně z cigaret vede ke zvyšování inkasa této daně. Spotřební daně v České republice tedy plní především fiskální funkci, jsou zdrojem stabilního a predikovatelného příjmu státního rozpočtu. Funkce regulační a edukativní jsou při ukládání

10 Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

spotřebních daní v České republice spíše okrajovou záležitostí, což je patrné z vývoje spotřeby cigaret v České republice.

Spotřebu cigaret je jistě možné označit za škodlivou. Cílem daňové politiky České republiky by tedy mělo být omezení spotřeby cigaret. V případě obav z hlediska nenaplnění fiskální funkce této daně, tedy snižování výběru spotřební daně z cigaret, lze doporučit postupné zvyšování sazby této daně při současném sledování ukazatelů o spotřebě cigaret, výběru spotřební daně z cigaret a incidence zvýšení daňového břemene. Tak lze dosáhnout na první pohled paradoxního vzájemného souladu fiskální a edukační funkce spotřební daně z cigaret, kdy bude klesat spotřeba cigaret a současně se bude zvyšovat, nebo se alespoň nebude snižovat výběr této daně vlivem zvyšování sazby daně z cigaret.

spotřební daň, daňová incidence, cigarety, sazba daně

Tento text je součástí výstupů výzkumného záměru Provozně ekonomické fakulty Mendelovy zemědělské a lesnické univerzity v Brně „Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu“, identifikační kód VZ: 62156 48904.

LITERATURA

Česká daňová správa. *Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2001* [online]. 2001, [cit. 14-03-07]. Dostupné z: <[http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2001/II-1-g\).html](http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2001/II-1-g).html)>.

Česká daňová správa. *Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2003* [online]. 2003, [cit. 14-03-07]. Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2003/II.html>>.

Český statistický úřad. *Spotřeba alkoholických nápojů a cigaret na 1 obyvatele v ČR v letech 1997–2004* [online]. 2006, poslední revize 2006 [cit.

2007-03-10]. Dostupné z: <[http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/t/C4002D49B7/\\$File/3004_rr_02.xls](http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/t/C4002D49B7/$File/3004_rr_02.xls)>.

KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.

ŠIROKÝ, J.: *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. K. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

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

Adresa

Ing. Petr David, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika