JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Téma: Daňové zatížení vybraných výrobků spotřebními daněmi

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová

Autor: Lucie Chaloupková

2010

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí
Akademický rok: **2008/2009**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lucie CHALOUPKOVÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Daňové zatížení vybraných výrobků spotřebními**

Zásady pro vypracování:

Cíl:
Analyzovat změny zatížení vybraných produktů spotřebními daněmi vlivem harmonizace legislativy s předpisy Evropské unie.

Osnova:
1. Úvod.
2. Shrnutí změn zákona o spotřebních daních v souvislosti se vstupem ČR do EU.
3. Předpisy EU pro aplikaci spotřebních daní v členských státech.
4. Analýza zatížení vybraných produktů spotřebními daněmi.
5. Zhodnocení vývoje daňového zatížení vybraných výrobků.
6. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, 2.vydání, Grada, Praha 2003.

Stiglitz, J.E.: Ekonomie veřejného sektoru, Grada, Praha 1995. ISBN 80-7169-454-1

Kubátová, K.: Incidence daní ze spotřeby. Habilitační práce,FFÚ, VŠE Praha 1995

Musgrave, Musgraveová: Veřejné finance v teorii a praxi, Management Press, Praha 1994. ISBN 80-85603-76-4

Fullerton, D., Metcalf G. E.: NBER Working Paper Series No. w8829: Tax incidence. National Bureau of Economic Research, Cambridge, March 2002

Vědecká periodika:

Finance a úvěr, Politická ekonomie, Prague Economic Papers, Acta Oeconomica Pragensia 1/2002 - Daňová politika

Internetové zdroje:

www.mfcr.cz

www.czso.cz

www.euroskop.cz

//ec.europa.eu/taxation_customs/

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jarmila Rybová**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **31. března 2009**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2010**

prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice

prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 31. března 2009

Prohlašuji, že jsem svoji bakalářskou práci vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, v souladu s §47 b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, souhlasím se zveřejnění své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách.

České Budějovice, 26. 2. 2010

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Jarmile Rybové za odbornou pomoc při zpracování této práce.

OBSAH

1 Úvod 11
2 Spotřební daně 13
2.1 Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů 14
2.2 Změny zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních od roku 2004 16
2.2.1 Zásadní změny zákona k 1. 1. 2004 17
2.2.2 Další významné změny zákona po roce 2004 21
3 Daňová harmonizace 25
3.1 Legislativa EU v oblasti spotřebních daní 26
3.2 Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS 27
4 Metodika 30
5 Zatížení vybraných produktů spotřebními daněmi 31
5.1 Zatížení cigaret spotřební daní v letech 2003 – 2010 32
6 Zhodnocení vývoje daňového zatížení vybraných výrobků 38
6.1 Spotřeba cigaret v České republice a Evropské unii 38
6.2 Zdanění cigaret v členských státech EU 40
6.3 Příjmy ze spotřebních daní z cigaret 42
7 Závěr 46
8 Summary 47
9 Literární přehled 48
10 Seznam tabulek a grafů 50

1 Úvod

Spotřební daně jsou daněmi nepřímými, které zdaňují spotřebu nebo užívání určitých produktů. Nejčastěji jsou to alkoholické nápoje, tabákové výrobky a energetické produkty jako jsou např. motorové a topné oleje, elektřina, zemní plyn, uhlí nebo koks. Přesně na tyto tři kategorie produktů vyžaduje Evropská unie od členských států ukládat spotřební daně.

Legislativa EU v oblasti spotřebních daní byla přijata již 1. ledna 1993. V České republice zásadní změna v této oblasti nastala k 1. 1. 2004, kdy vzešel v platnost nový zákon o spotřebních daních, který začal plně odpovídat směrnicím EU.

Z článku dostupného na portálu Europa.eu se dovídáme, že Evropská unie zajišťuje soulad vnitrostátních pravidel s hlavními cíli v oblasti vytváření pracovních míst a věnuje pozornost zdanění tak, aby daně nebyly překážkou plynulého pohybu zboží, služeb a kapitálu na jednotném trhu EU. O výši daní rozhodují vlády jednotlivých států, nikoli Evropská unie. Vlády vybírají daně na pokrytí svých výdajů a každý členský stát má jiné priority těchto svých výdajů. EU těmto prioritám nebrání, pokud členské státy nepřekračují přiměřené limity výdajů. Přesáhnou-li výdaje určitou hranici, povede to k příliš velkému zadlužení a mohlo by to ohrozit hospodářský růst ostatních zemí EU.

Výjimkou zůstávají právě spotřební daně a daň z přidané hodnoty (DPH). Sazby DPH vyžadují určité zapojení ze strany EU, protože zásadně ovlivňují řádné fungování jednotného trhu a spravedlivou hospodářskou soutěž v EU. EU proto stanovila horní a dolní hranice sazeb DPH. Výjimky mohou být povoleny v případě, že o to některá země požádá, na zboží a služby, které nejsou předmětem hospodářské soutěže se zbožím a službami z jiné členské země EU nebo na předměty denní potřeby, jako jsou potraviny a léky. Nezávislost jednotlivých zemí zaručuje zásada EU, kdy rozhodnutí o daňových záležitostech lze přijímat pouze v případě, že se na tom všechny země jednomyslně shodnou.

K narušení hospodářské soutěže v EU mohou vést i změny a rozdíly ve výši spotřební daně na benzín, nápoje nebo cigarety. Z toho důvodu podléhá i spotřební daň určitým

pravidlům, která však stále ponechávají velký prostor pro zohlednění kulturních odlišností. Jedním z důvodů jsou velké cenové rozdíly u piva a vína mezi jednotlivými členskými státy. Dalším důvodem jsou ekonomické rozdíly – stát se zdravými veřejnými financemi nemůže být nucen vybírat daně jen kvůli zdanění jako takovému. Například v Lucembursku je nízká spotřební daň, a výhodné ceny tak využívají motoristé a nakupující ze sousedních zemí nebo ti, kdo pouze projíždějí.

Určitá společná pravidla platí i při zdaňování energetických produktů. Tato pravidla umožňují uplatňovat jednotný přístup a využívat daně jako pobídky pro energetickou efektivnost. Jsou také dostatečně pružná, aby zohlednila zvláštnosti jednotlivých zemí.

Cílem této práce je analyzovat změny zatížení vybraných produktů spotřebními daněmi vlivem harmonizace legislativy s předpisy Evropské unie. Jinak řečeno je to tedy prozkoumání vývoje spotřebních daní v České republice od vstupu do EU a vliv předpisů EU na tyto daně. Dále také zhodnocení vlivu EU na naše zákony a posouzení spotřeby vybraných výrobků.

Teoretická část je věnována legislativě ČR v oblasti spotřebních daní, a to zákonu o spotřebních daních a jeho hlavním změnám, ale také legislativě EU neboli směrnicím EU v oblasti spotřebních daní.

Praktická část se zaměřuje na výpočty daňového zatížení v jednotlivých letech u tabákových výrobků, konkrétně u cigaret, posouzení změny cen cigaret a výše spotřební daně u cigaret od vstupu do EU a porovnání těchto výsledků se spotřebou cigaret v těchto letech.

2 Spotřební daně

Daň je obvykle definována jako povinná, nenávratná, neúčelová, neekvivalentní a zákonem stanovená platba do státního rozpočtu, jež se ve většině případů pravidelně opakuje. Spotřební daně jsou pak daněmi nepřímými (tzn. subjekt, který daň odvádí, ji neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší ji na jiný subjekt prostřednictvím zvýšení ceny – některé tak téměř celé dopadají na spotřebitele) stejně tak jako daň z přidané hodnoty, která je však považována za daň univerzální – tzn. zdaňuje spotřebu komplexně. Daně spotřební jsou spolu s energetickou daní (v ČR platná od roku 2008) a cly daněmi selektivními neboli výběrovými, jelikož zatěžují jen úzkou skupinu výrobků. Dále jsou daněmi ze spotřeby, daněmi in rem (placenými bez ohledu na platební schopnost poplatníka) a podle klasifikace OECD patří do skupiny 5000 Daně ze zboží a služeb a podskupiny 5121 Spotřební daně.

Předchůdci dnešních daní z prodejů a ze spotřeby – různé poplatky a daně placené obchodníky při vjezdu na určité území, při průjezdu územím nebo při obchodování na tržištích – představují historicky nejstarší daně vůbec. Původně měly převážně naturální charakter a teprve s rozvojem peněžního hospodářství nabyly peněžní podoby. Tyto daně měly původně postihovat obraty a zisky obchodníků, avšak přesouvaly se do cen, a tak se jejich faktickými plátci stali spotřebitelé. Nyní je účelem těchto daní zvýšit příjmy státního rozpočtu nebo snížit prodávané množství škodlivého zboží, neboť spotřeba daných výrobků negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva či nepříznivě působí na životní prostředí. Tyto dva argumenty však stojí v protikladu. Jestliže daně odradí lidi od spotřeby zdaněného zboží, není možné, aby byly zároveň výnosově stabilní. Míra obou vlastností je pak funkcí elasticity poptávky. Výzkumy ukazují, že poptávka po alkoholu a tabáku není zcela neelastická. Daň může konzumenty od těchto druhů zboží zčásti odradit, avšak příliš vysoké sazby mohou ohrozit saldo veřejného rozpočtu. (Kubátová, 2003)

V České republice jsou daně ze spotřeby vymezeny převážně zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, jež upravuje podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproduktů a tabákových výrobků (dále jen „vybrané výrobky“) spotřebními

daněmi, způsob značení a prodeje tabákových výrobků a způsob značení některých minerálních olejů. Další legislativou upravující spotřební daně v ČR je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu. Od 1. 1. 2011 přibude také zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterým se zruší zákon o správě daní a poplatků.

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

Spotřebními daněmi se rozumí daň z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků. Správu těchto daní vykonávají celní úřady a celní ředitelství příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně, pokud zákon nestanoví jinak.

Plátcem daně se podle § 4 rozumí fyzická i právnická osoba, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9. Jedná se zejména o provozovatele daňového skladu, oprávněného příjemce, daňového zástupce, výrobce nebo dovozce, a to v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo v souvislosti se ztrátou nebo zničením anebo jiným znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně. Tyto osoby (kromě výjimek) jsou povinny se registrovat jako plátce u celního úřadu nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit. Osoba uplatňující nárok na vrácení daně je povinna se registrovat nejpozději do dne, kdy poprvé uplatní nárok na vrácení daně, není-li již jako plátce daně registrována. Plátce je povinen se registrovat ke každé dani samostatně.

Daňovým skladem je prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá. Je jím tedy podnik na výrobu vybraných výrobků nebo sklad vybraných výrobků, který lze provozovat pouze na základě povolení, které vydává celní ředitelství. V daňovém skladu se vybrané

výrobky nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně, ale také zde můžou být umístěny výrobky nacházející se v režimu s podmíněným osvobozením od cla nebo dopravovány mezi členskými státy přes jednu či více třetích zemí. Vybrané výrobky umístěné v daňových skladech podléhají daňovému dohledu, jenž vykonává stát prostřednictvím celních orgánů. Nástroji tohoto daňového dohledu jsou pak průvodní doklady a zajištění daně, bez nichž se neobejde žádná přeprava vybraných výrobků. Zajištění daně může být ve formě převodu peněžních prostředků na účet celního úřadu, peněžní zárukou nebo využitím ručitele, obsah průvodních dokladů je vymezen zákonem.

Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené.

Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství. Povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Při dovozu vybraných výrobků vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem vzniku celního dluhu, pokud vybrané výrobky nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně.

Daň se vypočítá vynásobením základu daně sazbou daně stanovenou pro příslušný vybraný výrobek, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak.

Od daně jsou osvobozeny vybrané výrobky dovezené, pokud se na ně vztahuje osvobození příležitostného dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujícího anebo osvobození od cla, dále nakoupené bez daně za stavu ohrožení státu a válečného stavu a dovezené nebo dopravené z území jiného členského státu na daňové území České republiky pro ozbrojené síly členských států Organizace Severoatlantické smlouvy.

Zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků je kalendářní měsíc. Plátci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25. dne

po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla (nestanoví-li zákon jinak); ve stejné lhůtě a stejným způsobem jsou plátci oprávněni uplatnit nárok na vrácení daně. Při dovozu vybraných výrobků se za daňové přiznání považuje celní prohlášení, jímž je navrženo propuštění vybraných výrobků do příslušného celního režimu.

Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit (nestanoví-li zákon jinak). Daň vybíraná při dovozu vybraných výrobků je splatná ve lhůtě 10 kalendářních dní ode dne, kdy bylo povinné osobě doručeno rozhodnutí o vyměření cla, daní a poplatků, nebo ústně sdělena výše daně, popřípadě ve lhůtě stanovené celním úřadem, rozhodl-li o odkladu platby celního dluhu.

Toto shrnutí zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních je obecným ustanovením. Zákon dále obsahuje ještě zvláštní ustanovení týkající se konkrétně daně z minerálních olejů, daně z lihu, daně z piva, daně z vína a meziproduktů a naposledy pak daně z tabákových výrobků. V tomto zvláštním ustanovení jsou podrobněji definovány předměty daně, daňové subjekty a jiné, především jsou zde pak stanoveny sazby pro výpočet jednotlivých daní. Další části zákona pojednávají o omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a o správních deliktech.

2.2 Změny zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních od roku 2004

K zásadní změně zákona o spotřebních daních došlo k 1. 1. 2004. Před tímto datem existoval zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který byl platný do 31. 12. 2003 a který byl tímto datem i se všemi jeho novelami zrušen. Změny, které se spotřebních daní týkaly, byly totiž tak podstatné, že je nebylo možné řešit pouhou novelou stávajícího zákona. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který byl schválen již 26. září 2003 a 1. lednem 2004 vstoupil v platnost, začal plně odpovídat směrnicím

Evropské unie pro spotřební daně. Některá jeho ustanovení však nabyla platnosti až po vstupu do EU, tedy po 1. 5. 2004, a jiná naopak tímto datem platnosti pozbyla.

2.2.1 Zásadní změny zákona k 1. 1. 2004

K 1. 1. 2004 vzešel tedy v platnost nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, jehož změny dobře okomentoval Ing. Ondřej Denkstein v Poradci 2004. Došlo především k přejmenování uhlovodíkových paliv a maziv na *minerální oleje* a ke změně správce daně z finančních úřadů na *celní úřady*. Pojem „tuzemsko" se změnil na „daňové území", a to daňové území České republiky a daňové území Evropského společenství, a zároveň byly zavedeny pojmy „členské země" a „třetí země".

Nová byla také definice režimu *podmíněného osvobození od daně*, čímž rozumíme odklad vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit až do okamžiku, kdy je vybraný výrobek uveden do volného daňového oběhu, tzn. výrobci, dovozci a obchodníci nejsou povinni spotřební daň zaplatit dříve, než jsou vybrané výrobky dodány s úmyslem konečné spotřeby. Dříve povinnost daň přiznat a zaplatit vznikala již okamžikem, kdy vybraný výrobek opouštěl výrobce nebo kdy při dovozu vstoupil na území ČR. Uvedením do volného daňového oběhu, což je v podstatě každá výroba, dodávka nebo dovoz, ale i protiprávné jednání jako je pašování mimo režim podmíněného osvobození od daně, se rozumělo vyskladnění nebo dovoz.

Vstupem do EU pak pozbylo pojmenování „kód nomenklatury" odvolávající se na celní sazebník a naopak začalo platit toto pojmenování odvolávající se na Nařízení Rady, aby se docílilo stejného zatřídění vybraných výrobků do konkrétní položky předmětu daně, které odpovídá konkrétní sazbě daně. Co se týče plátců daně, tyto zásady se věcně nezměnily, byli však rozděleni na provozovatele daňových skladů, oprávněné příjemce a další osoby. Plátci daně se staly i osoby, které neprokážou, že ve větším množství skladují nebo prodávají vybrané výrobky řádně zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně. Díky tomu se objevilo i definování většího množství u jednotlivých vybraných výrobků.

V důsledku zavedení režimu podmíněného osvobození od daně bylo nutno zavést snadnou kontrolu vybraných výrobků pro zamezení daňových úniků. Tu zajišťují *průvodní doklady*, s nimiž je zboží dopravováno. Byly stanoveny náležitosti dokladů, jimiž se prokazuje zdanění vybraných výrobků nebo osvobození od daně nejenom při dopravě, ale i při skladování. Tyto doklady nahradily daňové doklady, které museli plátci vystavit při tuzemské výrobě vybraných výrobků.

Daňová povinnost dříve přibližně odpovídala nové povinnosti daň přiznat a zaplatit. Nová daňová povinnost pak vznikla okamžikem výroby nebo dovozu a povinnost daň přiznat a zaplatit uvedením do volného daňového oběhu či při vzniku celního dluhu, kdežto předtím daňová povinnost vznikala dnem vyskladnění nebo dnem vzniku celního dluhu. Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit se dále rozšířil o daňové sklady a zavedení režimu podmíněného osvobození od daně, v němž vznikne daňová povinnost, ale nevznikne povinnost daň přiznat a zaplatit, takže v něm dopravované nebo skladované výrobky nebudou zdaněny. Tato povinnost je splatná ve státě určení a ve výši sazby platné pro daný členský stát. Nově se zavedl institut tzv. „vyšší moci“, podle něhož povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká, pokud ke vzniku ztráty nebo znehodnocení dojde v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události.

Co se týká osvobození od daně, to bylo převzato bez velkých změn. Pro odběr lihu byla potřeba zvláštního povolení, ale pro účinnější obranu proti daňovým únikům a v souladu s předpisy EU se však tato povinnost rozšířila i na ostatní výrobky (kromě některých výjimek). V souvislosti s nárokem na vrácení daně bylo zavedeno více případů, kdy má plátce nárok, jako například v okamžiku, kdy plátce daň zaplatil v ČR a posléze poslal vybrané výrobky fyzické osobě do jiného členského státu. Lhůta pro *splatnost daně* se zkrátila z 55 na 40 dnů po skončení zdaňovacího období. Zaniklo rozdělení plátců na dvě skupiny podle výše měsíční daňové povinnosti a odpadly denní zálohové odvody daně. Stanovena byla i lhůta pro dovoz, kdy je daň splatná do 10 dnů ode dne vyměření.

Novým pojmem, jak už bylo zmíněno, byly i *daňové sklady*, ve kterých se vybrané výrobky nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně, a na jejichž provozování potřebuje plátce povolení celního ředitelství. Dále také *zajištění daně*, jenž je

podmínkou pro provozování daňového skladu. *Oprávněným příjemcem* se stala osoba, která opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu a má povolení celního ředitelství (popř. celního úřadu v případě jednorázového přijetí vybraných výrobků). Nově se začal používat i *zjednodušený daňový doklad*, a to při dopravě vybraných výrobků uvedených do volného oběhu v jiném členském státě a dopravovaných do ČR pro účely podnikání nebo pro účely veřejnoprávního subjektu. Osvobozenými od daně se staly i vybrané výrobky, které nabyly fyzické osoby pro osobní spotřebu v množství menším, než je podle definovaného „množství větší".

Při dovozu vybraných výrobků se spotřební daň vybírala v souladu s celními předpisy, nebyly-li tyto výrobky uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně (byly-li, je povinen přijímající provozovatel daňového skladu vyhotovit průvodní doklad). Vývoz se stal možným jen v režimu podmíněného osvobození od daně z ČR s průvodním dokladem vyhotoveným vyvážejícím provozovatelem daňového skladu.

Neměnilo se to, že v členských státech lze prodávat bez daně vybrané výrobky v tzv. DUTY/TAX FREE prodejnách, které jsou umístěny na mezinárodních letištích a na palubách letadel, a to pouze fyzickým osobám letícím mimo daňové území Evropského společenství bez jakéhokoliv přestupu v členském státě. Avšak celní úřad (již ne Ministerstvo financí) musí vydat povolení k prodeji bez daně a zároveň provádět kontrolu nad tímto prodejem a dané výrobky je možno dodávat jen v režimu podmíněného osvobození od daně.

Povinností se stala i *evidence* v podniku na výrobu vybraných výrobků, ve skladu vybraných výrobků, vedená oprávněným příjemcem a evidence vedená uživatelem. Obsah těchto evidencí je dán zákonem. Oprávnění celních orgánů a sankce za porušení jsou obecně uvedeny v zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, navíc ale některá tato ustanovení začala platit i v novém zákoně o spotřebních daních.

Při úpravě jednotlivých daní se rozšířil okruh plátců daní, jejich předmět se více přizpůsobil směrnicím Evropské unie, rozšířila se definice jednotlivých předmětů daní

nebo se předmět daně zcela změnil a u všech jednotlivých daní byla upřesněna jednotlivá ustanovení obecné části zákona. Zásadními změnami byly tyto:

- kódy nomenklatury u minerálních olejů se změnily v souvislosti se změnou celního sazebníku;
- vína dosycovaná CO_2 a šumivá vína se přejmenovala na *šumivá vína*, révová vína a některé ostatní výrobky se přejmenovaly na *tichá vína* a některá dezertní a dezertní kořeněná vína, některé ostatní výrobky, některá šumivá a tichá vína se přejmenovaly na *meziprodukty*, čímž se zjednodušil předmět daně, ale hlavně sazby daně, jejichž počet se snížil z 11 na 3;
- u stlačených plynů došlo ke změně základu daně, kdy se měřicí jednotka změnila z m^3 na tuny;
- u sazby z daní z piva byla nově uvedena koncentrace piva vyjádřená v procentech extraktu původní mladiny ve stupních Plato (°P);
- nově byla definována i cena pro konečného spotřebitele tabákových výrobků, která začala sloužit pro výpočet sazby spotřební daně pro všechny tabákové výrobky a která vychází ze zákona č. 526/1990 Sb., o cenách;
- u většiny sazeb daní pak došlo k jejich zvýšení na základě minimálních sazeb stanovených Evropskou unií, byly stanoveny i horní hranice zajištění daně u jednotlivých vybraných daní.

Zvýšení sazeb u tabákových výrobků však stále nedosahovalo minimálních sazeb platných v EU, tak bylo České republice poskytnuto přechodné období, po které musela dosáhnout úrovně minimálních sazeb do 1. 1. 2007. Část zákona nazvaná Značení některých tabákových výrobků se stala součástí ustanovení o dani z tabákových výrobků a přibyla část týkající se omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků.

2.2.2 Další významné změny zákona po roce 2004

Během roku 2004 pak došlo ke změně a tím i zjednodušení předmětu daně u minerálních olejů. Dále došlo ke změnám v souvislosti se změnami zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ke zvýšení hranice tichého vína vyrobeného pro vlastní spotřebu z 500 litrů na 1 000 litrů, avšak tyto změny nabyly účinnost až od 1. 1. 2005. V roce 2005 se hranice 1 000 litrů opět zvýšila, a to na 2 000 litrů.

Velká úprava zákona se konala zákonem č. 217/2005 Sb. Předmět celního řízení v rámci EU se změnil na propuštění výrobků do některého z celních režimů s podmíněným osvobozením od cla nebo jejich umístění ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu. Byl vymezen pojem *daňový zástupce* a daňový zástupce pro zasílání vybraných výrobků a pojem výroba. Téměř předělán byl i § 21 Zajištění daně a v rámci poskytnutí zajištění ručením byl nově zaveden § 21a Povolení ručitele, jímž může být fyzická osoba s místem pobytu na území České republiky nebo právnická osoba, které bylo povoleno být ručitelem celním ředitelstvím nebo celním úřadem. Nově byl vložen i § 23a Daňový zástupce, kterým se může nechat zastupovat na daňovém území České republiky provozovatel daňového skladu registrovaný k dani v jiném členském státě. §33 Zasílání vybraných výrobků byl upraven právě kvůli zavedení daňového zástupce a díky tomu vznikl dále i nový §33a Povolení k ustanovení daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků a § 39a Evidence vedená daňovým zástupcem.

Proběhly i úpravy daní z jednotlivých vybraných výrobků:

- U minerálních olejů se stlačené plyny změnily na uhlovodíkové plyny, přibyly 4 další směsi minerálních olejů jako předměty daně a paragrafy týkající se evidence minerálních olejů osvobozených od daně, vrácení daně z ostatních benzinů, dopravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, evidence minerálních olejů v daňových skladech a povolení k nákupu zkapalněných ropných plynů uvedených do volného daňového oběhu, rozšířil se paragraf pojednávající o zajištění daně.

- U daně z lihu zanikl plátce jako právnická osoba, která nakoupí nebo doveze líh osvobozený od daně při dodávkách do státních rezerv a lhůta splatnosti u daňového přiznání se zvýšila ze 40 dnů na 55 dnů.

- Daň z piva se obohatila o § 90a Evidence piva v daňových skladech.

- U daně z vína a meziproduktů se rozšířil § 99 Omezení režimu podmíněného osvobození od daně pro víno a meziprodukty a přidal se § 100a Malý výrobce vína, který pojednává o osobách vyrábějících tiché víno s průměrnou roční spotřebou menší než 1 000 hektolitrů, a § 100b Evidence vína v daňových skladech.

- Daň z tabákových výrobků se rozšířila o plátce této daně, o vznik povinnosti daň z tabákových výrobků přiznat a zaplatit, procentní část daně se stanovila jen pro cigarety a pro ostatní tabákové výrobky začala platit pouze pevná část daně. S tím souvisí i cena pro konečného spotřebitele, jež se definovala už jen pro cigarety, a pověřený celní úřad se změnil z Celního úřadu Kutná Hora na Celní úřad Kolín. Zvýšení sazby daní z tabákových bylo stanoveno jak pro rok 2005, tak už i pro následující rok 2006. Mnoho paragrafů z kapitoly daně z tabákových výrobků se rozšířilo nebo přibylo a paragrafy pojednávající o přestupcích a jiných správních deliktech byly naopak zcela vypuštěny.

Přestupky a právní delikty se zrušily i v části třetí Omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků, ale vznikla nová část čtvrtá, nazvaná právě *Přestupky a právní delikty*. Většina změn tohoto zákona nabyla účinnosti 1. července 2005, některá doplnění odstavců však začala být účinná až od 1. 1. 2007.

S účinností od 1. 1. 2006 se změnila definice neplátce daně, který vyrábí tiché víno, a to méně než 2 000 litrů za rok a který toto víno nemůže dopravovat do jiného členského státu pro účely podnikání nebo ho uvést do režimu podmíněného osvobození od daně. Tím zanikla výroba pro vlastní spotřebu nebo pro spotřebu domácnosti či pro hosty. Jiným předpisem bylo stanoveno, že cigarety v jednotkovém balení obsahujícím méně

než 20 kusů mohou být na daňovém území České republiky uvedeny do volného daňového oběhu již jen do 31. ledna 2007 a prodávány do 30. června 2007.

Další významnou úpravu zákona o spotřebních daních představoval zákon č. 575/2006 Sb., s účinností od 1. 1. 2007. Ten změnil již první odstavec, kam byla vsunuta věta, že tento zákon zapracovává příslušné *předpisy Evropských společenství*, a s tím byl přidán i odkaz na veškeré směrnice EU, které souvisí s tímto zákonem. Kromě způsobu značení tabákových výrobků, začal obsahovat i způsob značení některých minerálních olejů. Správcem daně se stalo kromě celního úřadu i *celní ředitelství*. K časté a pravidelné přepravě vybraných výrobků přes daňové území ČR nebyl již na základě oboustranné dohody třeba zjednodušený průvodní doklad.

- Zanikl plátce daně z minerálních olejů, který nakupuje minerální oleje do státních hmotných rezerv. Změnily se též kódy nomenklatury u benzinů a sazba daně u uhlovodíkových plynů se snížila na 0,- Kč s tím, že do budoucna bude stoupat. Nárok na vrácení daně z minerálních olejů byl přeformulován. Přibyl paragraf o daňovém zástupci pro minerální oleje.

- Rozšířil se předmět daně z tabákových výrobků. Povinností výrobce nebo dovozce cigaret se stalo podání návrhu na stanovení ceny pro konečného spotřebitele Celnímu úřadu Kolín. Cena pro konečného spotřebitele byla stanovena v souladu s právním předpisem Evropského společenství. Sazby daně z tabákových výrobků se zvýšily (s platností od 1. března 2007), avšak stále se nesrovnaly s požadavky EU. Bylo zavedeno, že jednotkové balení cigaret musí obsahovat nejméně 20 kusů. Novým se stal §118a Změna sazby daně u cigaret, který pojednává o odběru tabákových nálepek od pověřeného celního úřadu. Nepoužité tabákové nálepky pak může odběratel vrátit a zaplacenou hodnotu tabákových nálepek mu pověřený celní úřad vrátí.

Vznikla nová část čtvrtá, nazvaná Značkování a barvení vybraných minerálních olejů, a pátá, Značkování některých dalších minerálních olejů. Pojednání o správních deliktech se tak stalo částí šestou zákona o spotřebních daních.

Od 1. 1. 2008 se sazba daně z odpadních olejů zvýšila z 0,- Kč/1 000 l na 660,-Kč/1 000 l. Zrušeny byly předměty daně týkající se uhlovodíkových plynů. Sazby daně z tabákových výrobků se zvýšily a konečně se tak srovnaly s minimální sazbou daně z cigaret v EU. Od tohoto data byly zaznamenány i změny v rámci změn insolvenčního zákona.

Významnými změnami s účinností od 1. 3. 2008 bylo snížení sazby daně ze směsí minerálních olejů (která se však k 1. 7. 2010 zvýší zpátky na stejnou sazbu) a zdvojnásobení zajištění u daně z lihu, kdy provozovatel jednoho daňového skladu musí zvýšit zajištění z 20 000 000,- Kč na 40 000 000,- Kč a provozovatel více daňových skladů z 60 000 000,- Kč na 120 000 000,- Kč. K 1. 7. 2008 došlo ke změnám v souvislosti se změnou zákona č. 269/1994 Sb., o Rejstříku trestů.

Předpis č. 292/2009 Sb. zaznamenal tyto hlavní změny: vznik nových směsí minerálních olejů a jejich sazeb, osvobození dalších 4 položek minerálních olejů, vznik paragrafu Zajištění daně z tabákových výrobků.

Zatím poslední dosavadní změnou zůstává předpis č. 362/2009 Sb., který mění tento zákon v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010, a to s účinností k 1. 1. 2010. Předmětem změn zákona o spotřebních daních je zvýšení některých sazeb daní z minerálních olejů, lihu a tabákových výrobků.

3 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace znamená přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Je nezbytná pro fungování jednotného trhu. Probíhá vždy ve třech fázích: určení daně, která má být harmonizována, harmonizace daňového základu a harmonizace daňové sazby. Nejedná se tedy o určení úplně stejných daní, ale jen o jejich sladění či přiblížení. Harmonizace v Evropské unii má umožnit, aby daně nebyly překážkou volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy. Spolupráce členských zemí spočívá i v harmonizaci a koordinaci daňové správy a v požadavcích na efektivnost daňové administrativy. Důraz je též kladen na informovanost o daňových záležitostech subjektů mezi členskými státy a mezi daňovými orgány a dalšími institucemi, zejména bankami.

Daňovou politikou EU se zabývají Evropský parlament, Rada EU, Evropská komise, Hospodářský a sociální výbor a Výbor regionů a Evropský soudní dvůr. Výhradní právo předkládat legislativní návrhy v oblasti nepřímých daní má Evropská komise. Rada přijímá tyto návrhy jednomyslným rozhodnutím v konzultační proceduře s Evropským parlamentem.

Hlavními nástroji k harmonizaci daní jsou nařízení a směrnice (neboli direktivy) Evropského společenství. Nařízení je právní nástroj obecné platnosti, závazný pro členské země. Směrnice je právní nástroj, který sleduje dosažení určitého cíle. Má zajistit praktickou realizaci harmonizace, avšak rozhodnutí o způsobu její aplikace je v kompetenci jednotlivých zemí. K harmonizaci jednotlivých daní bylo v roce 1992 přijato osm direktiv ES. (Kubátová, 2003)

Spotřební daně (známé také jako akcízy z anglického slova „excise duties“ či „excise taxes“) spolu s daní z přidané hodnoty jsou prozatím v Evropské unii harmonizovány nejvíce, neboť se promítají do cen, a mohou se tak stát překážkou volného obchodu mezi státy Unie. Navíc spotřební daně zaručují státům výnos díky velmi nízké elasticitě poptávky vybraných výrobků. Harmonizovány jsou předměty daní, jejich základy

a sazby, ale také daňová administrativa. Harmonizaci základů daně zajišťuje celní sazebník a minimální výše sazeb je účinná již od 1. 1. 1993. V členských zemích EU jsou povoleny pouze spotřební daně uvalované na minerální oleje, alkohol a tabákové výrobky, nebo daně, které nejsou překážkou volného pohybu zboží mezi státy EU a nevyžadují hraniční kontroly nebo další úpravu daňového systému (jako např. daň z motorových vozidel, daň z některých nealkoholických nápojů či daň z odpadu).

3.1 Legislativa EU v oblasti spotřebních daní

Legislativu Evropské unie velmi dobře zpracovává internetový portál Euroskop.cz. Základní legislativní rámec EU upravující oblast harmonizace spotřebních daní u vybraných druhů zboží tvoří dnes již zastaralá směrnice č. 92/12 z roku 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, která se definitivně zrušuje k 1. dubnu 2010 a místo které vstoupí v platnost směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

Podrobnou úpravu spotřebních daní představují:

- směrnice č. 92/83 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů,
- směrnice č. 92/84 o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů,
- směrnice č. 92/79 o sbližování daní z cigaret,
- směrnice č. 92/80 o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret,
- směrnice č. 95/59 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků a
- směrnice č. 2003/96 měnící strukturu rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

Směrnice upravující alkohol, alkoholické nápoje a energetické produkty vymezují působnost těchto výrobků prostřednictvím kódů nomenklatury a způsob výpočtu daně, příslušné návrhy směrnic Rady poté stanovují minimální sazby spotřebních daní jednotlivých výrobků, které mají členské státy povinnost dodržovat. Směrnice týkající se cigaret a tabákových výrobků vymezují valorickou (pevnou), specifickou (procentní) a smíšenou sazbu daně a určují minimální daň procentem z maloobchodní prodejní ceny a zároveň minimální fixní částku na počet kusů či kilogramů výrobku. K jejich změně došlo již v roce 2002 s hlavním úkolem odstranit nejvýraznější odlišnosti ve zdanění tabákových výrobků v jednotlivých členských státech. Další změna nastala v roce 2006, kdy se zvýšila minimální pevná sazba spotřební daně na tabák a v listopadu 2009, kdy bylo odsouhlaseno zvýšení minimální pevné i procentní sazby daně na tabák do roku 2014 a stanoveny požadavků na zdanění v nových členských státech.

3.2 Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

Směrnici o obecné úpravě spotřebních daní navrhla Komise především s cílem zesílit boj s daňovými podvody a zpřehlednit a zjednodušit výběr spotřební daně a zabránit tak případným nejasnostem, neboť původní směrnice obsahovala nepřesné definice. Nutné bylo také vytvořit zastřešující legislativní rámec pro *elektronický systém pro kontrolu přepravy zboží podléhajícího spotřební dani* (EMCS), který má monitorovat, zda za dané zboží byla spotřební daň zaplacena, a který v původní směrnici zahrnut nebyl. Tento systém, jenž nabyl platnosti již v roce 2003, umožňuje místo dosavadního papírového průvodního dokladu použít při přepravě zboží elektronický správní doklad. Dále bylo zpřesněno určení, ve které zemi je nutné při transportu zboží daň zaplatit, výčet výjimek, kdy zboží může být daně zbaveno, definování možnosti provozování bezcelního prodeje a stanovena přesná definice množství přepravovaných vybraných výrobků pro osobní spotřebu.

Směrnice je vlastně obdobou obecné části našeho zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. ***Zboží podléhající spotřební dani*** se podle této směrnice rozumí zboží, na něž se

vztahují výše vyjmenované směrnice s podrobnou úpravou. Toto zboží se stává předmětem daně v okamžiku výroby nebo dovozu na území Společenství.

Daňová povinnost vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě v členském státě, ve kterém k tomuto propuštění došlo, tj. okamžikem opuštění režimu podmíněného osvobození od daně, držení či výroba zboží mimo tento režim a dovoz zboží v případě, že zboží není ihned umístěno do režimu podmíněného osvobození od daně. Použijí se podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, v němž bylo zboží propuštěno ke spotřebě. Spotřební daň se vyměří a vybere a popřípadě vrátí nebo promine postupem stanoveným každým členským státem. Členské státy použijí stejné postupy na tuzemské zboží i na zboží pocházející z ostatních členských států. Směrnice upravuje i místo propuštění ke spotřebě v případě vzniku nesrovnalosti spojené s opuštěním režimu podmíněného osvobození od daně.

Osvobození od daně se shoduje s ustanovením našeho současného zákona o spotřebních daních. Výrobu, zpracování a držení zboží podléhajícího spotřební dani je nutno uskutečňovat v ***daňovém skladu***, k němuž se uděluje povolení příslušného orgánu členského státu. Přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od daně musí být kryta zajištěním, které platí v celém Společenství a jehož pravidla si stanoví členské státy. Tato přeprava musí být uskutečněna použitím elektronického správního dokladu. Je-li elektronický systém v členském státě odeslání nedostupný, může být použit obdobný listinný doklad. Členské státy mohou využít zjednodušených postupů pro účely časté a pravidelné přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od daně nebo přepravy v tomto režimu uskutečňující se zcela na jejich území, a to bez elektronického dohledu.

Pro nabytí zboží soukromými osobami je definováno množství tabákových výrobků a alkoholických nápojů stejně jako je definováno v našem zákoně o spotřebních daních množství větší. Množství minerálních olejů směrnice nedefinuje.

U zboží, které bylo již propuštěno ke spotřebě a je ***drženo pro obchodní účely*** v jiném členském státě, aby tam bylo dodáno nebo použito, vzniká daňová povinnost ve státě,

v němž je drženo. U takového zboží se při jeho přepravě použije průvodní doklad. ***Prodej na dálku***, při němž je zboží propuštěno ke spotřebě a odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, podléhá spotřební dani v členském státě určení (stát doručení zásilky nebo dokončení přepravy). Zboží, jež bylo zničeno nebo ztraceno, již spotřební dani nepodléhá.

Směrnice dále upravuje značení zboží podléhajícího spotřební dani, které je pro členské státy nezávazné. Jedná se o daňové značení nebo vnitrostátní identifikační značení, kdy částka zaplacená za toto značení je vrácena členským státem, který ji vydal, byla-li daň řádně vyměřena a vybrána.

Malí výrobci vína, vyrábějící méně než 1 000 hl vína ročně, mohou být v členských státech osvobozeny od některých požadavků této směrnice.

Do 31. prosince 2010 však některá ustanovení původní směrnice č. 92/12 budou stále platná. To se týká především dokladů provázející přepravu zboží podléhajícího spotřební dani. Systém EMCS tedy začne být v provozu již od 1. dubna 2010, kdy všechny státy EU musí být schopny přijmout elektronickou dokumentaci, a od 1. 1. 2011 bude závazný pro veškerý pohyb zboží podléhajícího spotřební dani. Česká republika spadá mezi členské státy, které jsou schopny k datu počátku provozu EMCS přijímat i odesílat elektronickou dokumentaci. Ostatní státy se zavazují zprovoznit elektronické odesílání dokumentů do 1. 1. 2011. K tomuto datu jsou povinni zprovoznit systém EMCS i Polsko a Dánsko, kteří tak nebyli schopni učinit k 1. 4. 2010.

4 Metodika

Jak již bylo v úvodu mé bakalářské práce řečeno, tato část práce bude zaměřena na tabákové výrobky, konkrétně na cigarety. Tuto kategorii výrobků jsem si vybrala právě proto, že jejich cena je pevně stanovena celním úřadem (Ministerstvem financí za rok 2003) a prodejci ji nejsou oprávněni měnit.

Podle zákona o spotřebních daních je základem pro pevnou část daně u cigaret množství vyjádřené v kusech a základem pro procentní část daně cena pro konečného spotřebitele. Cenou pro konečného spotřebitele se rozumí cena jednotkového balení (tj. 20 ks cigaret) určeného k přímé spotřebě, která obsahuje i daň z přidané hodnoty a je zpravidla uvedená na tabákové nálepce. Pro cigarety se stejným obchodním názvem a o stejném počtu kusů v jednotkovém balení musí být stanovena stejná cena pro konečného spotřebitele. Prodejce nesmí prodávat cigarety za vyšší ani nižší cenu než je takto stanovená.

Cenou pro konečného spotřebitele cigaret nejprodávanější cenové kategorie se rozumí nejrozšířenější cena cigaret pro konečného spotřebitele stanovená podle prodeje tabákových nálepek u pověřeného celního úřadu za předchozí kalendářní rok. Takto definovaná cena se použije při výpočtu sazeb v souladu s předpisy Evropského společenství. Tato cena je zveřejněna na internetových stránkách Celní správy ČR a činí za rok 2008 50,- Kč, za rok 2009 53,- Kč a za rok 2010 59,- Kč.

Na základě teoretických poznatků jsem si zjistila sazby cigaret v letech 2003 – 2010 podle zákonů o spotřebních daních platných v jednotlivých letech.

Pevné ceny pro konečného spotřebitele cigaret zveřejňují cenové věstníky, které jsou dostupné na internetových stránkách Ministerstva financí ČR. Z těchto cen se vypočítá daň z cigaret jako součet procentní části daně vynásobené cenou pro konečného spotřebitele a pevné části daně vynásobené množstvím cigaret (tj. 20 ks). Daň z přidané hodnoty je v této ceně již obsažena, proto se vypočítá jako cena pro konečného spotřebitele vynásobená podílem sazby DPH a sazby DPH zvýšené o 100 % (tedy 19/119 pro 19% DPH).

5 Zatížení vybraných produktů spotřebními daněmi

V rámci daňové politiky je zkoumána především daňová incidence neboli dopad daně. Je znám zákonný dopad daně, kdy daň dopadá na ty subjekty, kteří ji jsou povinni platit. Dále skutečný nebo také efektivní dopad daně, kde rozlišujeme přesun daně dopředu na konečného spotřebitele prostřednictvím zahrnutí daně do nákladů na produkci či služby a přesun daně dozadu zpravidla na zaměstnance prostřednictvím mezd.

V této práci bude zkoumána prodejní cena cigaret, kterou konečný spotřebitel zaplatil v jednotlivých letech, a výše daní, které byly v této ceně zahrnuty a které tak spotřebitel musel též uhradit.

Cena pro konečného spotřebitele cigaret zahrnuje i daň z přidané hodnoty, a to základní sazbu této daně. Ta byla v roce 2003 22 % a od 1. 5. 2004 byla snížena na 19 %. Sazba 19 % trvala až do roku 2009 a od 1. ledna letošního roku se v důsledku hospodářské krize zvýšila na 20 %.

Procentní i pevné sazby daně z cigaret, v ČR zavedené rokem 2002, ukazuje tabulka č. 1. Pevná sazba je stanovena na 1 cigaretu. Vynásobí-li se dvaceti, vznikne celková pevná sazba daně za krabičku cigaret. Minimální sazba daně stanovuje minimální daň, která musí být zaplacena. Minimální sazba daně vynásobená dvaceti představuje daň, která musí být zaplacena, je-li daň vypočtená pomocí procentní a pevné sazby nižší.

Tab. č. 1: Sazby daní z cigaret ke konci daného roku

Rok	Procentní sazba v %	Pevná sazba v Kč/ks	Pevná sazba za 20 ks	Minimální sazba v Kč/ks	Min. sazba za 20 ks
2003	22	0,36	7,2	0,79	15,8
2004	23	0,48	9,6	0,94	18,8
2005	24	0,60	12,0	1,13	22,6
2006	25	0,73	14,6	1,36	27,2
2007	27	0,88	17,6	1,64	32,8
2008	28	1,03	20,6	1,92	38,4
2009	28	1,03	20,6	1,92	38,4
2010	28	1,07	21,4	2,01	40,2

Zdroj: vlastní zpracování na základě předpisů upravující zákon o spotřebních daních

Z tabulky č. 1 je patrné, že od roku 2003 postupně stoupala procentní část daně, jež se prozatím usadila na 28 procentech. Pevná a minimální část daně má tendenci stále stoupat. Minimální daň z krabičky cigaret stoupala o 3,- Kč v roce 2004, v roce 2005 o 3,80 Kč a v roce 2006 o 4,60 Kč. Největší skok zdanění cigaret nastal počátkem roku 2007, kdy se minimální daň zvýšila až o 5,60 Kč za krabičku cigaret. O tu samou cenu se zvýšila daň i k 1. 1. 2008. Od roku 2008 již tak razantní změny nepokračovaly. Z teoretické části práce plyne, že od 1. 1. 2008 tyto sazby docílily minimální sazby daně z cigaret podle předpisů Evropské unie. Při stanovení této minimální sazby se ale přepočítávají cizí měny na společnou měnu euro, tudíž při přepočtu Kč na euro se musí brát v úvahu i vývoj kurzu eura a české koruny.

5.1 Zatížení cigaret spotřební daní v letech 2003 – 2010

Ze značek cigaret nabízených na českém trhu jsem si vybrala ty nejznámější, prodávané od roku 2003 až po současnost. V pořadí podle jejich cenové dostupnosti jsou to Start, Petra, L&M, Camel a Marlboro o délce cigaret 84 mm (v případě Start 70 mm) s počtem 20 kusů cigaret v krabičce. U těchto značek se nyní pokusím zachytit změny zdanění v jednotlivých letech.

Ceny jednotlivých značek cigaret jsou vybrány podle věstníků Ministerstva financí ČR v daných letech. Ceny za rok 2003 však nejsou již dostupné, tak byl použit článek Ing. Petra Davida. Avšak tyto ceny v jednotlivých letech musíme brát pouze orientačně, jelikož většina obchodníků si nechávala zásoby do dalšího roku, takže prodávali ve většině případů za ceny nižší.

Při nákupu cigaret dochází k tzv. dvojímu zdanění, neboť spotřebitel za krabičku cigaret zaplatí jak spotřební daň z cigaret, tak i daň z přidané hodnoty. Proto u jednotlivých značek cigaret uvádím zvlášť spotřební daň z cigaret, daň z přidané hodnoty a celkové daňové zatížení na jednu krabičku cigaret (tedy spotřební daň + DPH z jedné krabičky). Odečte-li se pak celkové daňové zatížení od ceny cigaret pro konečného spotřebitele, vyjde skutečná výrobní cena jedné krabičky, která spolu s marží obchodníka činí pouze něco kolem 10,- až 25,- Kč podle značky cigaret.

Tab. č. 2: Zdanění cigaret v roce 2003 (v Kč)

Výrobek	Cena	Spotřební daň	DPH	Daňové zatížení
Start	33,00	15,80	5,95	21,75
Petra	40,00	16,00	7,21	23,21
L&M	45,00	17,10	8,11	25,21
Camel	53,00	18,86	9,56	28,42
Marlboro	53,00	18,86	9,56	28,42

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2003, tedy rok před vstupem do EU, platil ještě zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a současně platilo i vyšší zdanění základní sazbou daně z přidané hodnoty ve výši 22 %. Minimální výše spotřební daně za krabičku cigaret byla 15,80 Kč. Z tabulky č. 2 tak můžeme zpozorovat, že se tato minimální daň dotkla pouze nejlevnějšího výrobku z uvedených značek, a to konkrétně značky Start. Celkové zatížení krabičky daněmi tak tvořilo okolo 53 % ceny u dražších značek a až 65 % ceny u nejlevnější značky Start. Zaměříme-li se na spotřební daň, ta se podílela na ceně krabičky 35 procenty u Marlboro a 47 procenty u Start.

Tab. č. 3: Zdanění cigaret v roce 2004 (v Kč)

Výrobek	Cena	Spotřební daň	DPH	Daňové zatížení
Start	37,00	18,80	5,91	24,71
Petra	44,00	19,72	7,03	26,75
L&M	49,00	20,87	7,82	28,69
Camel	53,00	21,79	8,46	30,25
Marlboro	57,00	22,71	9,10	31,81

Zdroj: vlastní zpracování

Začátkem roku 2004 vzešel v platnost nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a s ním i jeho přiblížení se sazbám Evropské unie. Do 1. května 2004 platila minimální sazba daně ve výši 0,96 Kč/ks (19,20 Kč za krabičku). Po tomto datu až do konce roku 2004 bylo minimální zdanění krabičky cigaret ve výši 18,80 Kč (0,94 Kč/ks). Nutné je i podotknout snížení sazby DPH, které však nemělo vliv na cenu cigaret, ta naopak paradoxně ještě stoupla. Pozorovatelné je ale snížení podílu DPH na ceně cigaret oproti roku 2003. Minimální sazba daně se v roce 2004 dotkla opět

pouze cigaret značky Start. Celkové daňové zatížení představovalo přes 66 % ceny u Start, jako příkladu levnějších značek, a přes 55 % ceny u Marlboro jako příkladu dražších značek. Toto zatížení se oproti roku 2003 zvýšilo průměrně o 2 % u všech zmíněných značek. Spotřební daň se na těchto cenách podílela 50 % u Start a 39 % u Marlboro, tedy průměrně o 4 % více než v předchozím roce.

Tab. č. 4: Zdanění cigaret v roce 2005 (v Kč)

Výrobek	Cena	Spotřební daň	DPH	Daňové zatížení
Start	35,00	22,60	5,59	28,19
Petra	49,00	23,76	7,82	31,58
L&M	54,00	24,96	8,62	33,58
Camel	54,00	24,96	8,62	33,58
Marlboro	62,00	26,88	9,90	36,78

Zdroj: vlastní zpracování

Od 1. 7. 2005 až do 31. 3. 2006 platilo zdanění ve výši 24 % a 0,6 Kč/ks. Minimální výše spotřební daně byla 22,60 Kč za krabičku a opět měla účinek na cigarety značky Start. Zatížení výrobků spotřební daní a daní z přidané hodnoty vzrostlo zhruba o 4 %, kromě značky Start, jejíž podíl daní na ceně tvořil až 80 % (tedy o 14 % více) především díky její nižší ceně oproti roku 2004. Spotřební daň pak zabírala až 64 % ceny u Start a 43 % ceny u Marlboro. Průměrně se tedy zvýšila opět o 4 % u daných značek kromě Start, kde bylo zvýšení až o 14 %.

Tab. č. 5: Zdanění cigaret v roce 2006 (v Kč)

Výrobek	Cena	Spotřební daň	DPH	Daňové zatížení
Start	42,00	27,20	6,71	33,91
Petra	50,00	27,20	7,98	35,18
L&M	55,00	28,35	8,78	37,13
Camel	58,00	29,10	9,26	38,36
Marlboro	66,00	31,10	10,54	41,64

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2006 činila spotřební daň z cigaret minimálně 27,20 Kč. Této částce se musely podrobit jak značka Start, tak i značka Petra. Sazby tohoto roku byly platné až

do 30. dubna 2007. Daňové zatížení výrobků tvořilo přes 80 % ceny u Start a 63 % ceny u Marlboro, z toho spotřební daň činila u Start 64 % ceny a u Marlboro 47 % ceny. Oproti roku 2005 došlo tedy k průměrnému zvýšení daňového zatížení o 4 % a konkrétně u spotřební daně to bylo též o 4 %. Co se týče značky Start, tak její zatížení bylo v roce 2005 i 2006 stejné díky jejímu zvýšení ceny krabičky až o 7,- Kč.

Tab. č. 6: Zdanění cigaret v roce 2007 (v Kč)

Výrobek	Cena	Spotřební daň	DPH	Daňové zatížení
Start	51,00	32,80	8,14	40,94
Petra	57,00	32,99	9,10	42,09
L&M	63,00	34,61	10,06	44,67
Camel	64,00	34,88	10,22	45,10
Marlboro	74,00	37,58	11,82	49,40

Zdroj: vlastní zpracování

Od 1. března 2007 až do konce tohoto roku platilo zdanění ve výši 27 % a 0,88 Kč/ks. Z krabičky cigaret muselo být odvedeno minimálně 32,80 Kč spotřební daně, čemuž podlehla opět levná značka Start. Od 1. 1. 2007 začalo v souladu s Evropskou unií platit i to, že každá krabička cigaret musí obsahovat 20 kusů cigaret, tudíž se cigarety o 10 kusech popřípadě takzvané kusovky přestaly prodávat. V případě našich značek došlo ke zvýšení daňového zatížení o 3 až 4 procenta. Výjimkou byla opět značka Start, u které se zatížení rovnalo roku 2005 a 2006. Cigarety Start tak byly zatíženy daněmi z 80 % a cigarety Marlboro z 66 %. Spotřební daň činila konkrétně 64 % ceny u Start a přes 50 % ceny u Marlboro, což bylo o více jak 3 % oproti roku 2006 (kromě Start, u které opět ke zvýšení daňové zátěže nedošlo).

Tab. č. 7: Zdanění cigaret v letech 2008 a 2009 (v Kč)

Výrobek	Cena	Spotřební daň	DPH	Daňové zatížení
Start	59,00	38,40	9,42	47,82
Petra	65,00	38,80	10,38	49,18
L&M	63,00	38,24	10,06	48,30
Camel	76,00	41,88	12,13	54,01
Marlboro	82,00	43,56	13,09	56,65

Zdroj: vlastní zpracování

Za období od 1. ledna 2008 až do 31. ledna 2010 zůstaly platit stejné sazby daně z cigaret. Minimální sazba daně činila 1,92 Kč/kus, což znamenalo minimální zdanění krabičky cigaret ve výši 38,40 Kč opět pozorovatelné pouze u značky Start. V tomto období byla krabička cigaret zatížena daněmi z 81 % u Start a z 69 % u Marlboro a zatížení spotřební daní pak bylo 65 % u Start a 53 % u Marlboro. Zatížení krabičky cigaret se tak zvýšilo v průměru o 1 % kromě značky L&M, u které je uvedena stále stejná výše ceny, takže zde bylo zvýšení daňového zatížení až o 6 %. Zatížení spotřební daní se zvýšilo také průměrně o 1 až 2 procenta, kromě jmenované značky L&M.

Tab. č. 8: Zdanění cigaret v roce 2010 (v Kč)

Výrobek	Cena	Spotřební daň	DPH	Daňové zatížení
Start	64,00	40,20	10,67	50,87
Petra	69,00	40,72	11,50	52,22
L&M	69,00	40,72	11,50	52,22
Camel	75,00	42,40	12,50	54,90
Marlboro	82,00	44,36	13,67	58,03

Zdroj: vlastní zpracování

Od 1. února 2010 začaly platit nové sazby daně. Procentní část daně byla zachována z roku 2008 ve výši 28 %, ale pevná část se zvýšila o 0,04 haléřů na 1,03 Kč/ks a minimální sazba daně se zvýšila na 2,01 Kč. Na krabičku tak nyní připadá o 1,80 Kč více, tedy 40,20 Kč. Minimální sazba v tomto roce má dopad jen na cigarety značky Start. Celkové daňové zatížení jedné krabičky činí 79 % ceny u Start a přes 70 % ceny u Marlboro. Spotřební daň zabírá přes 62 % u Start a 54 % u Marlboro. To znamená zvýšení daňového zatížení o více jak 1 % u Camel a Marlboro a naopak snížení o více jak 1 % u Start a L&M. Značka Petra nezaznamenala zvýšení ani snížení daňového zatížení krabičky. Zatížení spotřební daní se zvýšilo o 1 % u Camel a Marlboro a snížilo průměrně o 1 % u ostatních výrobků.

Porovnáme-li jednotlivé výrobní ceny bez daně, je patrné, že dražší značky cigaret zůstaly na stejné výrobní ceně po celé toto období, zato levnější značky cigaret kolísaly s těmito cenami nahoru i dolu. U značky Start tak docházelo nejprve ke zdražování, poté si ale pravděpodobně chtěla zachovat nízké ceny a zlevňovala svou výrobní cenu

na minimum, což bylo neziskové a od roku 2008 došlo opět ke zdražení na cenu roku 2003. V roce 2010 tato cena pak vychází ještě vyšší než oproti roku 2003. Obdobně je tomu i u značky Petra. Značky L&M i Camel svou výrobní cenu zachovávají zatím na nižší úrovni, než tomu bylo před vstupem do EU. Marlboro má nejspíše své stálé zákazníky, takže svou výrobní cenu ani nesnižuje ale ani nezvyšuje.

Podíl spotřební daně na krabičce cigaret se od roku 2003 zvyšoval průměrně o 4 % až do roku 2007. Poté se toto zvyšování začalo mírnit a v roce 2010 u vybraných značek s nižší cenou dokonce podíl spotřební daně na krabičce klesá. To bylo způsobeno zvyšováním spotřebních daní na počátku sledovaného období, kdy bylo třeba přizpůsobit se požadavkům EU, a zmírnění tohoto zvyšování po roce 2008.
U celkového zdanění krabičky cigaret můžeme zpozorovat obdobné počínání, jelikož DPH bylo od roku 2004 ve stejné sazbě. Výjimkou je pouze změna mezi rokem 2003 a 2004, kdy došlo ke snížení DPH, a tudíž se celkové zatížení krabičky snížilo pouze o 2 % (na rozdíl od 4% zvýšení zatížení pouze spotřební daní). V roce 2010, kdy došlo ke zvýšení DPH o 1 %, pak lze naopak paradoxně sledovat snižování celkového zatížení u levnějších značek cigaret, za co může především pokračující zvyšování cen právě levnějších krabiček cigaret.

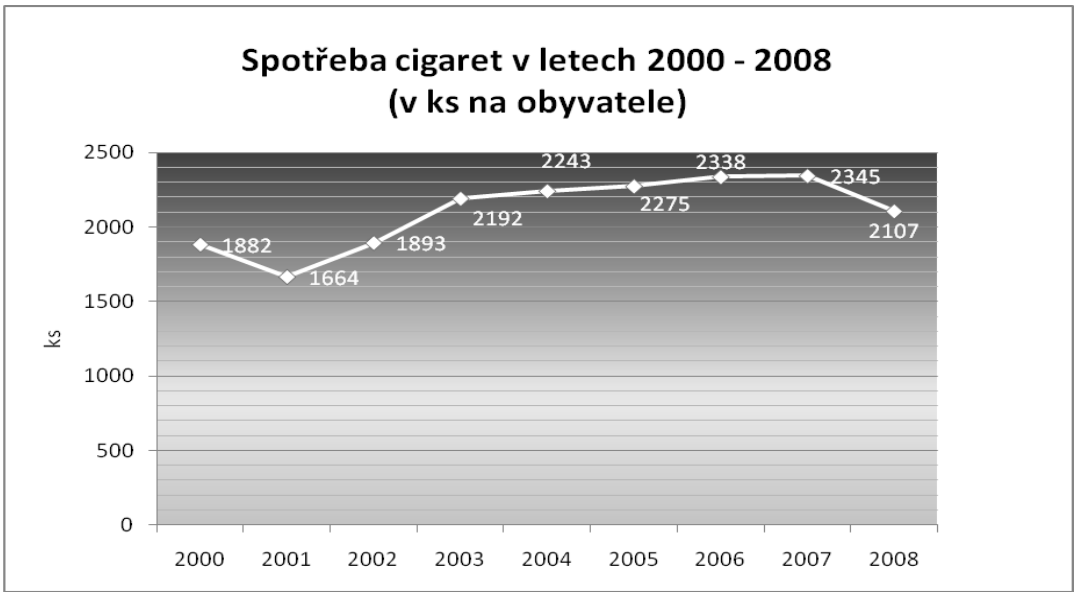
Když shrneme výše zjištěné údaje, dojdeme k závěru, že se zvyšováním daní se nutně zvyšují i ceny jednotlivých značek cigaret. Cena pro konečného spotřebitele se tak za sledované období 2003 – 2010 zvýšila v průměru až o 30,- Kč na jednu krabičku. Konkrétně se od roku 2003 zvýšily ceny Start o 31,- Kč, Petra o 29,- Kč, L&M o 24,- Kč, Camel o 22,- Kč a Marlboro o 29,- Kč. Značky L&M a Camel tak přešly na nižší cenovou úroveň oproti značce Marlboro, která si zachovává svou výrobní cenu. Celkové daňové zatížení krabičky je za sledované období až přes 50 % vyšší a spotřební daň podílející se na ceně krabičky cigaret se zvýšila až o 60 % u levných značek oproti roku 2003.

6 Zhodnocení vývoje daňového zatížení vybraných výrobků

6.1 Spotřeba cigaret v České republice a Evropské unii

Z výše uvedených výpočtů je možno zpozorovat, že jak ceny cigaret, tak spotřební daň neustále roste. To však prozatím nemá takový vliv na spotřebu cigaret, jak by se předpokládalo. Pro stát tento růst bez omezení spotřeby znamená větší příjmy do státního rozpočtu, avšak cílem Evropské unie je především omezení spotřeby tabákových výrobků právě prostřednictvím zvyšování spotřebních daní na tabákové výrobky uvalovaných.

Graf č. 1: Spotřeba cigaret v České republice v letech 2000 – 2008



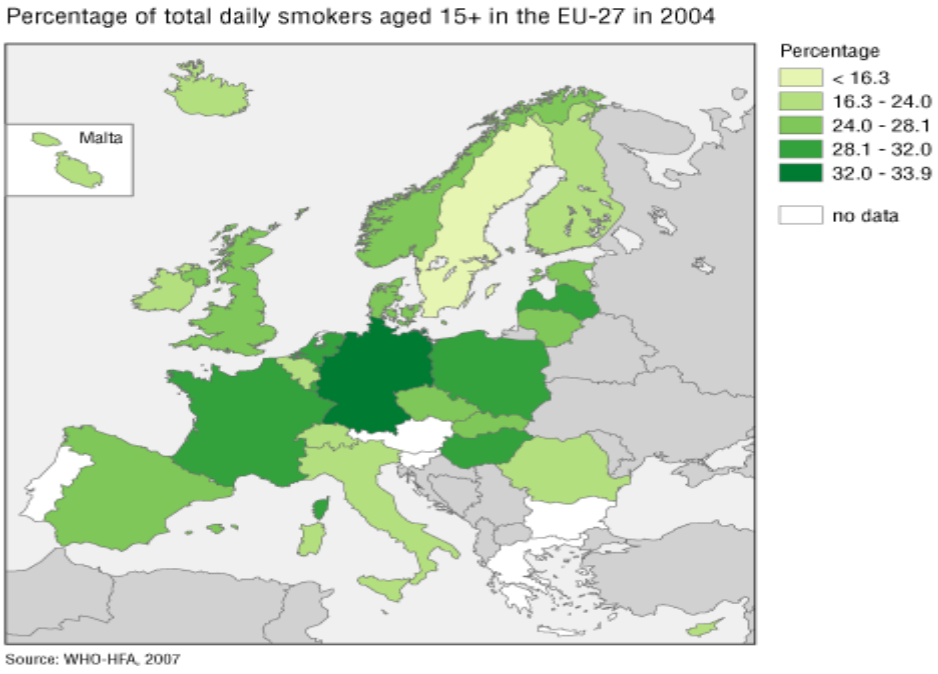
Zdroj: vlastní zpracování z dat dostupných na internetových stránkách ČSÚ (www.czso.cz)

Na internetových stránkách Českého statistického úřadu (ČSÚ) jsou dostupné údaje ohledně spotřeby alkoholických nápojů a cigaret. Spotřeba cigaret zahrnuje pouze cigarety (nikoliv doutníky ani jednotlivé druhy tabáků). ČSÚ počítá průměr na jednoho obyvatele pomocí středního stavu obyvatelstva v příslušném roce. Jelikož od roku 2002 střední stav obyvatelstva roste a od roku 2004 ještě intenzivněji, lze rozpoznat, že

průměrná spotřeba cigaret na obyvatele se o tolik nezvyšuje, tudíž můžeme konstatovat, že zůstává poměrně stejná či dokonce klesá. Mezi rokem 2007 a 2008 byl zaznamenán pokles spotřeby cigaret navzdory tomu, že podle ČSÚ se střední stav obyvatelstva zvýšil o více než 100 000. Od roku 2001 průměrná spotřeba cigaret stoupala velmi výrazně až do roku 2003, po kterém se tento růst oslabil. V roce 2008 byl naopak zaznamenán pokles až o 238 kusů cigaret na obyvatele oproti roku 2007. Tento pokles mohl být způsoben pašováním cigaret, které bohužel stále vzrůstá a proti kterému EU neustále bojuje, nebo pak také ručním balením cigaret. Jak si mnozí z nás

mohli všimnout, bylo na ulicích vidět stále více lidí, kteří si koupili levnější jemně řezaný tabák a cigarety si balili sami. Avšak i tento tabák podlehl zdražení.

Graf č. 2: Denní kuřáci nad 15 let v zemích EU v roce 2004 (v %)



Zdroj: http://www.euphix.org/

Ve srovnání s Evropskou unií je v naší zemi procento kuřáků téměř shodné s většinou členských států EU. Konkrétně je to 25,4 % z roku 2004, kdy průměr 27 členských států činil 28,3 %. Vezmu-li v úvahu pouze dostupná data, tak nižší počet kuřáků se nachází ve Finsku (23 %), Švýcarsku (22 %), Rumunsku (21,4 %), Belgii (20 %) a nejméně kuřáků je ve Švédsku (16,2 %). Naproti tomu vysoký podíl kuřáků mají ve Francii,

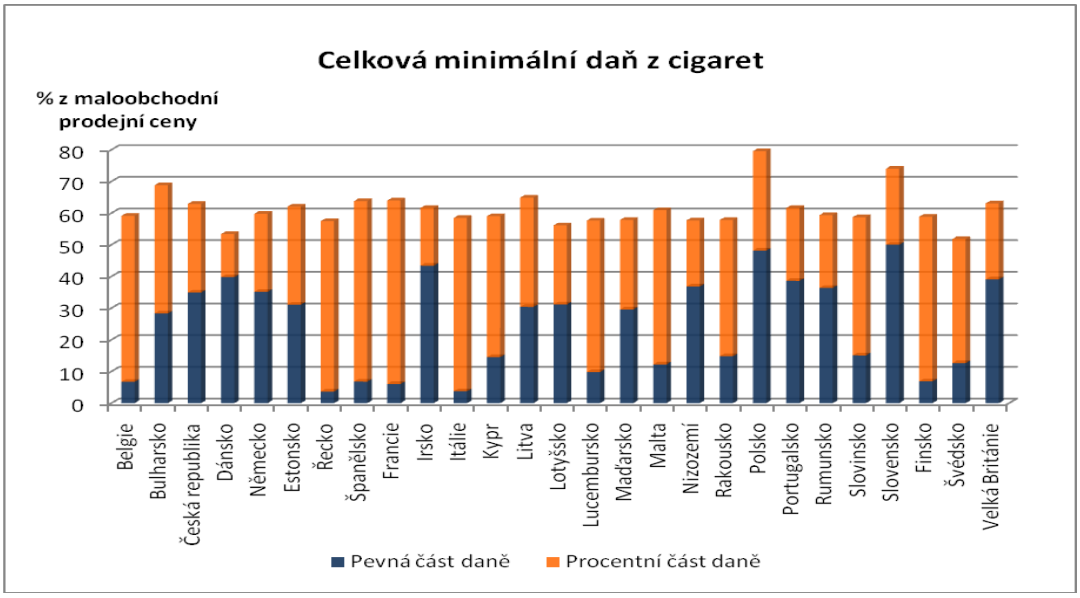
Litvě, Maďarsku a Nizozemí (cca 30 %), dále v Polsku (32 %) a nejvíce v Německu (33,9 %).

6.2 Zdanění cigaret v členských státech EU

Evropská unie stanovuje minimální zdanění u cigaret na 57 % z maloobchodní prodejní ceny nejprodávanější cenové kategorie a v absolutní částce musí činit minimálně 64 euro na 1 000 cigaret (60 euro do roku 2006). Přičemž pravidlo 57 procent se nevztahuje na členské státy vybírající daň z cigaret ve výši minimálně 101 euro na 1 000 cigaret. Minimální zdanění za krabičku cigaret musí tedy tvořit 33,23 Kč (při kurzu 25,96 Kč/EUR k 1. 12. 2009).

Procento maloobchodní ceny nejprodávanější cenové kategorie v jednotlivých zemích EU uvádí graf č. 3. V roce 2009 Česká republika dosahovala 62,92 % maloobchodní ceny, hranici 57 % jsme již překonali. Státy, které tuto hranici nepřekročily, byly pouze tři: Dánsko (53,4 %), Lotyšsko (56,15 %) a Švédsko (51,85 %). Vysoké zdanění vykazovalo Polsko (79,58 %) a Slovensko (74,03 %).

Graf č. 3: Celková minimální daň z cigaret v členských státech EU v roce 2009



Zdroj: vlastní zpracování z dat dostupných na http://ec.europa.eu/

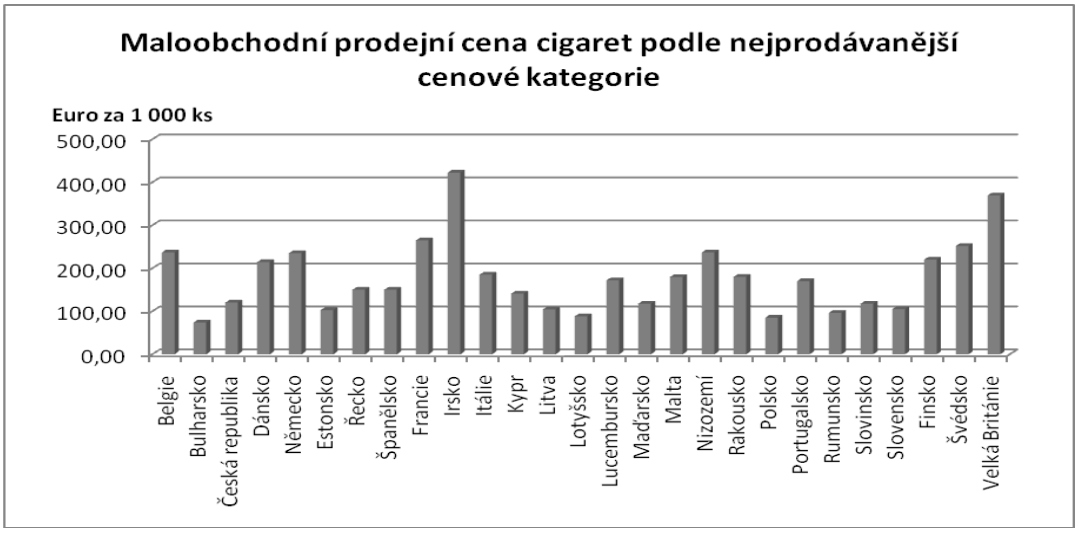
Pevná část daně (specific excise) za 1 000 cigaret činila v České republice 34,92 % z maloobchodní ceny (vycházíme-li z pevné části daně v roce 2009 ve výši 1,03 Kč/ks, kurzu 24,513 Kč/EUR platného k 1. říjnu 2008 a maloobchodní ceny 59,- Kč) a procentní část daně (ad valorem excise) činila 28 %. Z grafu č. 3 je viditelné, že každá země využívá jiný poměr pevné a procentní části daně. Například Belgie, Řecko, Španělsko, Francie, Itálie a Finsko mají procentní část daně vyšší jak 50 %. Pod 20 % spadá pouze Dánsko a Irsko. Pevná část daně je také velmi odlišná. Nejvyšší podíl pevné části daně má Slovensko (50 %) a Polsko (48 %), nejmenší naopak Řecko (pouhých 3,67 %), Itálie (3,76 %) a Belgie, Španělsko, Francie a Finsko (nad 6 %).

V roce 2008 přijala Evropská komise návrh na zvýšení minimální spotřební daně na tabák, čímž by se mělo dosáhnout snížení rozdílů zdanění tabáku mezi jednotlivými členskými státy, ale i zabránění pašování tabáku. Cílem tohoto návrhu je také zpřísnění definic různých druhů tabáku a snížení spotřeby cigaret do roku 2014 o 10 %. Minimální spotřební daň z cigaret by tak měla od roku 2014 činit nejméně 63 % místo dosavadních 57 % a zároveň nejméně 90 euro na 1 000 cigaret (nyní 64 euro). Minimální procento již nebude počítáno pomocí nejprodávanější cenové kategorie, ale z vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret. Cílem je také zavést minimální spotřební daň na jemně řezaný tabák pro ruční balení cigaret, neboť podle Evropské komise se sice spotřeba cigaret snížila až o 10 % (v letech 2002 – 2006), avšak spotřeba tohoto tabáku se naopak o 10 % zvýšila. Tyto opatření byly Radou EU schváleny v listopadu 2009. Sazby jemně řezaného tabáku se budou zvyšovat již k 1. lednu 2011.

V členských státech EU je taktéž velmi odlišná maloobchodní prodejní cena cigaret podle nejprodávanější cenové kategorie. V Belgii, Dánsku, Německu, Francii, Nizozemí, Finsku a Švédsku dosahuje v roce 2009 více jak 200 euro za 1 000 cigaret, to je pro představu přes 104,- Kč za krabičku cigaret (při kurzu 25,96 Kč/EUR). Pod 100 euro za 1 000 cigaret (52,- Kč za krabičku) prodávají cigarety v Bulharsku, Lotyšsku, Polsku a Rumunsku. Ve Velké Británii tvoří maloobchodní prodejní cena nejprodávanější cenové kategorie za rok 2009 dokonce 369,36 euro za 1 000 cigaret (192,- Kč za krabičku) a nejvyšší se nachází v Irsku ve výši 422,5 euro za 1 000 cigaret (tj. až 219,- Kč za krabičku). Ve srovnání s Evropskou unií jsou v České republice

cigarety prodávány ještě za celkem příznivou cenu. Můžeme říci, že více než polovina členských států EU má vyšší ceny cigaret než je tomu v naší republice.

Graf č. 4: Maloobchodní prodejní cena nejprodávanější cenové kategorie cigaret v roce 2009



Zdroj: vlastní zpracování z dat dostupných na http://ec.europa.eu/

6.3 Příjmy ze spotřebních daní z cigaret

Spotřební daň z tabákových výrobků je také významnou částí příjmů státního rozpočtu. Konkrétně spotřební daň z tabákových výrobků a nálepek tvoří hned po spotřební dani z minerálních olejů největší část příjmů ze všech spotřebních daní. Celkem je to 29 % ze všech spotřebních daní. Podle Celní správy ČR činila ke dni 31. 12. 2009 spotřební daň z tabákových výrobků a nálepek 37,7 miliard Kč. Očekávaný výnos byl však stanoven na 50 miliard Kč.

Výnos ze spotřební daně z tabákových výrobků a nálepek byl nejvyšší v roce 2007, kdy činil 47 miliard Kč. Tomu přispělo zejména značné zvýšení sazeb spotřební daně z cigaret v tomto období a předzásobení obchodníků před dalším zvýšení sazeb k 1. 1. 2008. V roce 2007 bylo také odhaleno 500 případů nelegálního obchodování, při kterém bylo zajištěno více jak 65 milionů kusů cigaret a 696 tun tabáku. Celní správa ČR zmiňuje i zvyšující se podíl nelegální výroby v zemích EU, a to konkrétně

v Rakousku, Slovensku a České republice. Černý trh s cigaretami a tabákem v České republice však stále ovládají dlouhodobě vysoce organizované skupiny zastoupeny především cizinci, zejména pak Asiaty.

Tab. č. 9: Výnos ze spotřebních daní za rok 2009

Spotřební daň	Výnos v mld. Kč
SPD z piva	3,4
SPD z tabákových výrobků a nálepek	37,7
SPD z vína a meziproduktů	0,3
SPD z lihu a lihovin	6,9
SPD z minerálních olejů	79,5
Daň z elektřiny	1,4
Daň z plynů	1,3
Daň z pevných paliv	0,5
Celkem	**131,0**

Zdroj: internetové stránky Celní správy ČR (www.celnisprava.cz)

V roce 2008 klesl výnos ze spotřebních daní až o 20 % na 37,5 miliard Kč. Příčinou tohoto poklesu je právě ono předzásobení, kdy obchodníci již tolik neutráceli za nové výrobky, nýbrž prodávali zásoby z roku 2007, aby tak zabránili náhlému zvýšení prodejní ceny cigaret a tím i snížení svých tržeb. Cigarety se sazbou z roku 2007 byly k zahlédnutí v obchodech ještě v září 2008. Možným snížením výnosu je také přechod spotřebitelů na cigarety s nižší prodejní cenou, která se však začala rovnat dřívější prodejní ceně dražších cigaret. Na to začali reagovat i výrobci cigaret, kteří se zaměřili na výrobu spíše levnějších značek cigaret. Výrobci také snížili své obchodní marže s cílem udržet si svůj tržní podíl. Zvyšováním daní ale začíná růst poptávka po levnějších cigaretách většinou z východní Evropy a s tím i nelegální prodej zachycený během roku 2008 převážně v Polsku a Ukrajině. Navzdory tomu ale prokázala Celní správa ČR pouze 333 odhalených případů porušení předpisů, při kterých bylo zajištěno přes 71 milionů kusů cigaret a 160 tun tabáku.

Srovnáme-li příjmy ze spotřebních daní z cigaret v České republice s členskými státy EU, zjistíme, že nejsou až tak vysoké, ale oproti jiným státům nejsou ani nízké. V naší republice se příjmy z daní z cigaret pohybují v posledních letech kolem 1 miliardy eur

(tj. přibližně 26 miliard Kč – pouze z cigaret nikoli z tabákových výrobků celkem). I zde můžeme rozpoznat nejvyšší příjmy v roce 2007 a jejich opětovný pokles v roce 2008. Možné je zpozorovat i to, že tento trend se v roce 2007 jevil u většiny členských států EU. V případě Bulharska a Rumunska jsou údaje v tabulce č. 10 dostupné až od jejich členství v EU k 1. 1. 2007.

Tab. č. 10: Příjmy z daní z cigaret v zemích EU v letech 2005 - 2008

Členský stát	Příjmy v mil. Euro			
	2005	2006	2007	2008
Belgie	1 425,20	1 459,03	1 559,46	1 532,01
Bulharsko	-	-	687,39	875,26
Česká republika	827,00	1 097,31	1 666,91	1 410,61
Dánsko	894,84	918,31	913,91	912,05
Německo	12 386,93	12 973,75	12 861,91	12 260,58
Estonsko	70,05	76,12	96,31	95,87
Řecko	2 257,08	2 415,46	2 581,29	2 516,18
Španělsko	6 150,76	6 414,59	7 169,73	7 429,88
Francie	9 851,00	9 437,00	9 380,00	9 550,43
Irsko	1 067,05	1 089,44	1 177,48	1 132,00
Itálie	8 912,00	9 623,98	9 938,32	10 256,87
Kypr	131,10	175,04	180,39	191,42
Litva	61,95	81,72	105,71	204,78
Lotyšsko	74,43	101,64	117,45	197,55
Lucembursko	372,42	414,30	415,03	439,12
Maďarsko	675,65	829,77	956,78	1 000,71
Malta	60,23	62,66	56,74	60,38
Nizozemí	1 409,38	1 681,10	1 709,77	1 771,62
Rakousko	1 339,70	1 408,50	1 446,16	1 424,49
Polsko	2 408,33	2 909,09	3 521,57	3 737,57
Portugalsko	1 309,78	1 410,48	1 209,19	1 276,06
Rumunsko	-	-	918,69	1 081,19
Slovinsko	247,04	290,12	299,58	341,75
Slovensko	289,59	301,92	685,80	388,50
Finsko	544,16	562,80	563,46	570,08
Švédsko	730,95	741,60	823,77	799,34
Velká Británie	10 741,60	10 930,81	11 147,74	10 232,02

Zdroj: http://ec.europa.eu/

U zemí, které měly své příjmy pod 500 mil. euro, mají tyto příjmy tendenci stálého růstu. Příjmy pod 100 mil. euro zůstávají na Maltě a v Estonsku. Na Maltě jsou příjmy malé zejména kvůli její malé rozloze a malému počtu obyvatel. Litva a Lotyšsko měly spolu s Estonskem také malé příjmy ze zdanění cigaret, avšak i přes téměř stejné procento zdanění a poměrně stejnou maloobchodní cenu, došlo u těchto států ke zvýšení příjmů. Velké příjmy mají především státy s větším počtem obyvatel jako je Španělsko, Francie, Itálie, Velká Británie a Německo. Největší z nich má Německo pravděpodobně díky velkému počtu kuřáků ve své zemi. Oproti Německu má ale také velké příjmy i Velká Británie, která nemá až takové procento kuřáků ve své zemi, avšak má vysoké maloobchodní ceny cigaret a z nich i vysoké procento zdanění.

Co se ostatního tabáku týká, tak největší příjmy z daní z ostatního tabáku nalezneme opět v Německu (nad 1 miliardu eur), zhruba o polovinu menší pak ve Velké Británii a v Nizozemí. Vyšší jsou také v Belgii a Španělsku. V ostatních zemích činí pod 100 mil. euro a u některých zemí je tato položka zahrnuta do příjmů z daní z cigaret.

Když vezmeme v úvahu výnos ze spotřební daně z cigaret z maloobchodní prodejní ceny nejprodávanější cenové kategorie cigaret v jednotlivých státech, zjistíme, že největší výnos ze zdanění cigaret je v Irsku (260 euro za 1 000 ks cigaret) a Velké Británii (233 euro). Vysoké výnosy jsou také ve Francii, Německu, Belgii, Nizozemí, Švédsku a Finsku. To vše jsou země, kde je vysoká maloobchodní prodejní cena. Nejnižší výnos pak nalezneme v Lotyšku, Bulharsku a Rumunsku – v zemích s nízkou maloobchodní cenou. Z toho plyne, že k dosažení většího výnosu z daně z cigaret je zapotřebí zvýšit především cenu cigaret. Například Polsko má navzdory velkému zdanění výnos pouze 67,66 euro za 1 000 ks cigaret, a to kvůli malé maloobchodní prodejní ceně nejprodávanější cenové kategorie cigaret ve výši 85 euro za 1 000 ks cigaret. V České republice tento výnos činí 75,72 euro za 1 000 ks cigaret z maloobchodní prodejní ceny nejprodávanější cenové kategorie ve výši 120,34 euro za 1 000 ks cigaret (údaje za rok 2009). Maloobchodní cenu však v naší republice může vláda zvyšovat pouze zvýšením daňové sazby na cigarety. Prodejci tuto cenu dobrovolně nikdy nezvýší, jelikož by se jim snížili tržby.

7 Závěr

U spotřebních daní došlo v posledních letech k řadě úprav. Začátkem roku 2004 vzešel v platnost nově vydaný zákon o spotřebních daních, který plně nahradil stávající zákon a začal odpovídat požadavkům Evropské unie. Ale i tento zákon poté prošel ještě mnoha změnami, především pak neustálým zvyšováním sazeb vybraných výrobků a přizpůsobováním se legislativě Evropské unie. Spotřební daně jsou také hlavní součástí harmonizace Evropské unie. Vybrané výrobky, zaměřeno na tabákové výrobky, konkrétně na cigarety, jsou přísně vymezeny směrnicemi EU a je stanovena procentuální a absolutní minimální sazba, kterou musí každý členský stát EU dodržet. Cílem Evropské unie je neustále zvyšovat tyto daně a odradit tak občany od kouření, které je v EU jednou z hlavních příčin nemocí a úmrtí. Dalším cílem je také snížit nelegální obchod související s pašováním a nelegálním prodejem tohoto zboží.

V České republice došlo od roku 2003 až po současnost ke zvýšení cen cigaret v průměru až o 30,- Kč, kdy se toto zvýšení dotklo jak výrobců levnějších značek cigaret, kteří museli snížit své obchodní marže, tak i výrobců dražších značek cigaret, od jejichž nákupu občané s nižšími příjmy upustili. Spotřeba cigaret ale stále tolik neklesá, jelikož závislost kuřáků je silná a neustále je nutí za cigarety utrácet. Oproti jiným státům EU není však spotřeba cigaret v České republice až tak vysoká. Zdanění cigaret se také udržuje na vyšších pozicích, ale maloobchodní prodejní cena zůstává stále nízká oproti jiným členským státům. Kvůli nízké maloobchodní prodejní ceně cigaret není ani výnos z daní tak vysoký. Ten je nejvyšší právě v zemích s vysokou maloobchodní prodejní cenou a současně i vysokým zdaněním. Nejvyšší příjmy z daní má Německo, a to především díky velkému počtu obyvatel a z toho velkého počtu kuřáků.

Evropská unie se snaží o sladění sazeb a tím i snížení rozdílů mezi zdaněním v členských zemích, což ovšem není tak jednoduché. Do budoucna je zřejmé, že bude stále docházet ke zvyšování sazeb daní z cigaret, a dále pak až ke snaze celkového odstranění tabákových výrobků z trhu především vzhledem k současnému důrazu na ekologii a zdravý životní styl.

8 Summary

This bachelor thesis is focused on the analysis of excise taxes in the Czech Republic since joining the European Union on 1 May 2004. The main object is to analyse changes of excise taxes and influence of the EU legislation on these changes. In the theoretical part the Czech Law on Excise Tax and its changes after 2003 is described and furthermore, the EU directives in this area especially the Council Directive 2008/188/EC concerning the general arrangements for excise duty are mentioned. The practical part is applied in particular to cigarette taxes.

Cigarette taxes are harmonized by the EU. They have to be composed of specific tax and ad valorem tax and its minimum is fixed by the EU for all member states. The retail selling price is determined at the customs office so it is easy to find it out. My thesis is focused on the most popular cigarette brands like Start, Petra, L&M, Camel and Marlboro. The analysis obtains the calculation of cigarette tax between the years 2003 – 2010. Cigarette consumption in the Czech Republic is compared with the consumption in member states. There is also a comparison with member states regarding an overall minimum excise duty, a retail selling price of cigarettes in the most popular price category and revenues from excise duties on cigarettes.

Key words

Excise duty, cigarette tax, tax rate, specific tax, ad valorem tax, cigarette consumption

9 Literární přehled

BŘEZINA, J. *Vývoj spotřebních daní v Evropské unii a České republice.* 2004 [online, cit. 2010-02-20] Dostupné z: <http://www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=139043&PHPSESSID=3e>.

EUROPA. *Daně: Základ jednotného trhu*. 2010 [online, cit. 2010-02-20]. Dostupné z: <http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm>.

EUROPEAN COMMISSION. *Excise duty tables (Tax receipts – Manufactured Tobacco)*. Taxation and Customs Union DG, ref. 1.029, July 2009. [online, cit. 2010-02-20] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/index_en.htm>.

EUROPEAN COMMISSION. *Excise duty tables (Part III – Manufactured Tobacco)*. Taxation and Customs Union DG, ref. 1.029, rev. 1, July 2009. [online, cit. 2010-02-20] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/index_en.htm>.

EUROSKOP.CZ. *Směrnice o obecné úpravě spotřební daně.* 08.09.2008 [online, cit. 2010-02-20]. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/8439/2188/clanek/smernice-o-obecne-uprave-spotrebni-dane/>.

EUROSKOP.CZ. *Zvýšení minimální sazby spotřební daně na tabák*. 23.09.2008 [online, cit. 2010-02-20]. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/8439/2402/clanek/zvyseni-minimalni-sazby-spotrebni-dane-na-tabak>.

CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Výroční zprávy.* 30.11.2009 [online, cit. c2009]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocni-zpravy.aspx>.

ČSÚ. *Spotřeba potravin v roce 2008*. 30.11.2009 [online, cit. 2010-02-20]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2009edicniplan.nsf/p/3004-09>.

Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí: úplné znění zákona po novele s komentářem; Spotřební daně: nový zákon s komentářem, záznamní povinnost; Účetní závěrka v PÚ; Zdravotní pojištění; Kupní smlouvy se zahraničím. 1. vyd. Český Těšín: Poradce, 2004.

DAVID P. *Incidence změn sazby spotřební daně z cigaret v ČR. 2007* [online, cit. 2010-02-20] Dostupné na: <http://kvf.vse.cz/download.php?akce=sekce&sekce=6>.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN: 80-86395-84-7.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Cenový věstník.* Archiv. 2010 [online, cit. 2010-02-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/cenovy_vestnik.html>.

Průvodce daňovými zákony: úplná platná znění v roce 2003. [1. vyd.] Praha: Sociopress, 2003 (ZF).

SAGIT. *Spotřební daně: Právní úprava a její změny.* 2010 [online, cit. 2010-02-20] Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_464.HTM>.

SMĚRNICE RADY 2008/118/ES, ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

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 sbližování daní z cigaret.

SMĚRNICE RADY 92/80/EHS, ze dne 19. října 1992, o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret.

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

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daní.

10 Seznam tabulek a grafů

Tabulky:

Tab. č. 1: Sazby daní z cigaret ke konci daného roku 31
Tab. č. 2: Zdanění cigaret v roce 2003 (v Kč) 33
Tab. č. 3: Zdanění cigaret v roce 2004 (v Kč) 33
Tab. č. 4: Zdanění cigaret v roce 2005 (v Kč) 34
Tab. č. 5: Zdanění cigaret v roce 2006 (v Kč) 34
Tab. č. 6: Zdanění cigaret v roce 2007 (v Kč) 35
Tab. č. 7: Zdanění cigaret v letech 2008 a 2009 (v Kč) 35
Tab. č. 8: Zdanění cigaret v roce 2010 (v Kč) 36
Tab. č. 9: Výnos ze spotřebních daní za rok 2009 43
Tab. č. 10: Příjmy z daní z cigaret v zemích EU v letech 2005 - 2008 44

Grafy:

Graf č. 1: Spotřeba cigaret v České republice v letech 2000 – 2008 38
Graf č. 2: Denní kuřáci nad 15 let v zemích EU v roce 2004 (v %) 39
Graf č. 3: Celková minimální daň z cigaret v členských státech EU v roce 2009 40
Graf č. 4: Maloobchodní prodejní cena nejprodávanější cenové kategorie cigaret v roce 2009 42