

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Zhodnocení dopadů změn ve spotřebních daních se
zaměřením na tabákové výrobky v období 2003 až 2015**

Bc. Tereza Walterová

© 2017 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Tereza Walterová

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení dopadů změn ve spotřebních daních se zaměřením na tabákové výrobky v období 2003 až 2015

Název anglicky

Evaluation of the Impact of the Changes in Consumption Taxes on Tobacco in Period 2003 – 2015

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy harmonizace spotřební daně z tabákových výrobků, od vstupu ČR do EU, vyhodnotit, zda byl naplněn předpoklad, že při zvýšení zdanění tabákových výrobků dojde ke snížení jejich spotřeby.

Metodika

Při řešení problematiky bude provedena kompilace poznatků z dostupné odborné literatury a dalších relevantních zdrojů včetně klíčových zákonů z oblasti spotřebních daní se zaměřením na daň z cigaret.

Na základě provedené analýzy budou vyhodnoceny dopady legislativních změn v rámci harmonizace spotřebních daní po vstupu České Republiky do EU. Kvantifikace dopadu zvýšení spotřební daně na cigarety bude provedena na základě komparace změn cen pro konečné spotřebitele v jednotlivých obdobích (jednotlivé fáze zvyšování sazby daně z tabákových výrobků).

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

spotřební daně, tabákové výrobky, cigarety, poplatník, plátce, základ daně, sazba

Doporučené zdroje informací

Council directive 2011/64/EU. In: [Http://eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu) [online]. 2011 [cit. 2016-05-31]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:EN:PDF>

European Commission, EXCISE DUTY TABLES Part III – Manufactured Tobacco. In: [Http://ec.europa.eu/](http://ec.europa.eu/) [online]. 2011 [cit. 2016-05-31]. Dostupné z:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf

Excise Duties: Tobacco Legislation. In: [Http://ec.europa.eu/](http://ec.europa.eu/) [online]. [cit. 2016-05-31]. Dostupné z:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/legislation/index_en.htm Zkopírovat citaci

HOLUBOVÁ, O. – ČESKO. ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY (2004, NOVELY 2004-****), – TOMÍČEK, M. – DRÁBOVÁ, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty : komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-740-9.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

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

SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol. Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice. 1., vyd. Praha: Eurolex Bohemia, a.s., 2007. 322 s. ISBN 80-7379-001-7.

Taxation trends in the European Union 2011 [online]. Luxembourg: European Communities & EUROSTAT, 2011. 428 s. ISBN 978-92-79-19644-7. [cit. 2011-23-10]. Dostupné z WWW:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukulová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 27. 03. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení dopadů změn ve spotřebních daních se zaměřením na tabákové výrobky v období 2003 až 2015" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukulové, MBA, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady při zpracování této diplomové práce.

Zhodnocení dopadů změn ve spotřebních daních se zaměřením na tabákové výrobky v období 2003 až 2015

Souhrn

Tato diplomová práce se zaměřuje na vyhodnocení změn v celkové spotřebě cigaret v návaznosti na změny ve výši spotřební daně, která je na ně ve sledovaném období let 2003 až 2015 uvalena. Cílem diplomové práce je zjistit dopad zvyšování daňového zatížení jedné krabičky cigaret a analýza, zda na základě postupné harmonizace spotřební daně z tabákových výrobků po vstupu do Evropské Unie, došlo k naplnění předpokládaného celkového poklesu spotřeby cigaret.

Klíčová slova: spotřební daně, tabákové výrobky, cigarety, poplatník, plátce, základ daně, sazba

Evaluation of the Impact of the Changes in Consumption Taxes on Tobacco in Period 2003 - 2015

Summary

This diploma thesis focuses on the evaluation of changes in total cigarette consumption in response to changes in the rate of excise taxes on them in the relevant period 2003 - 2015. The thesis aims to determine the effect of tax burden increase of one cigarette pack and analysis whether, on the basis of a gradual harmonization of excise duty on tobacco products after joining the European Union, the anticipated overall decline in cigarette consumption was achieved.

Keywords: excise taxes, tobacco products, cigarettes, tax payer, taxable person, tax base, tax rate

Obsah

1 Úvod	12
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	17
3.1 Teorie spotřebních daní.....	17
3.2 Obecně platné principy pro výběr daní	18
3.2.1 Princip země původu (výroby)	18
3.2.1 Princip země spotřeby (určení).....	19
3.3 Daňová koordinace a harmonizace	20
3.3.1 Daňová koordinace	21
3.3.2 Daňová harmonizace.....	21
3.4 Předmět spotřební daně z tabákových výrobků	22
3.4.1 Tabák	22
3.4.2 Tabákové výrobky	23
3.4.3 Tabákové nálepky.....	24
3.5 Základ daně a sazby daně.....	25
3.6 Harmonizace selektivních daní v rámci EU	31
3.6.1 Směrnice do roku 1990.....	32
3.6.2 Směrnice vydané od roku 1990	34
3.6.3 Směrnice 2014/40/EU o sbližování právních a správních předpisů	39
3.7 Zdanění surového tabáku	40
3.8 Škodlivost tabákových výrobků	41
4 Analytická část	43
4.1 Studie zabývající se užíváním tabáku	43
4.1.1 Celosvětový průzkum – GYTS	43
4.1.2 Státní zdravotní ústav	46
4.2 Dopad zvýšení spotřební daně z cigaret.....	50
4.2.1 Výnosy ze spotřební daně z tabákových výrobků	50
4.2.3 Analýza míry zdanění v konečné ceně pro spotřebitele za roky 2003 až 201555	
5 Výsledky a komparace	69
5.1 Zhodnocení daňového zatížení jedné krabičky cigaret ve sledovaném období	71
5.2 Zhodnocení vlivu ceny krabičky cigaret na celkovou spotřebu cigaret.....	73

6 Závěr.....	77
7 Seznam použitých zdrojů	79

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Schéma daňových sazeb u tabákových výrobků

Obrázek č. 2: Poměr mezi výběrem daně z levných a dražších cigaret na zaplacené dani

Obrázek č. 3: Míra zdanění jemně řezaného tabáku a cigaret Marlboro ve vybraných zemích EU

Obrázek č. 4: Poměr specifické a pevné daně z cigaret v členských zemích EU

Obrázek č. 5: Státy, které ve vyšší míře implementovaly EFTC

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Schéma principu země původu (výroby)

Tabulka č. 2: Schéma principu země spotřeby (určení)

Tabulka č. 3: Sazby daně pro rok 2016

Tabulka č. 4: Přehled mládeže užívající tabákové výrobky v roce 2011

Tabulka č. 5: Srovnání výsledků předchozích GYTS (uvedené hodnoty jsou průměrné)

Tabulka č. 6: Důvody mladistvých pro aktivní kouření cigaret (průměrné hodnoty)

Tabulka č. 7: Shrnutí kuřáků a nekuřáků (uvedené hodnoty jsou průměrné)

Tabulka č. 8: Typy tabákových výrobků, které současní kuřáci spotřebovávají (uvedené hodnoty jsou průměrné)

Tabulka č. 9: Srovnání počtu kuřáků a nekuřáků za roky 2012 až 2015 (uvedené hodnoty jsou průměrné)

Tabulka č. 10: Vývoj sazeb daní z tabáku ve sledovaném období

Tabulka č. 11: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2003

Tabulka č. 12: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2004

Tabulka č. 13: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2005

Tabulka č. 14: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2006

Tabulka č. 15: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2007

Tabulka č. 16: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2008

Tabulka č. 17: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2009

Tabulka č. 18: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2010

Tabulka č. 19: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2011

Tabulka č. 20: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2012

Tabulka č. 21: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2013

Tabulka č. 22: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2014

Tabulka č. 23: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2015

Tabulka č. 24: Přehled ceny krabičky cigaret a výše SD a DPH v Kč, 1. část

Tabulka č. 25: Přehled ceny krabičky cigaret a výše SD a DPH v Kč, 2. část

Tabulka č. 26: Přehled ceny krabičky cigaret a výše SD a DPH v procentuálním vyjádření,
1. část

Tabulka č. 27: Přehled ceny krabičky cigaret a výše SD a DPH v procentuálním vyjádření,
2. část

Seznam grafů

Graf č. 1: Výnosy ze zdanění tabáku v letech 2003 až 2015

Graf č. 2: Vývoj daňového zatížení jedné krabičky cigaret s oddělením výše SD a DPH

Graf č. 3: Vývoj spotřeby cigaret v závislosti na míře zdanění a ceně jedné krabičky

1 Úvod

Společenský status kuřáků se v průběhu let mění. Začátkem 20. století bylo kouření součástí stylu a ukázkou společenského postavení, dámy měly slonovinovou násadku na cigaretu a muži kouřili především dýmky a doutníky ve svých klubech. V průběhu 20. století tento trend postupně ustupoval, až se kouření stalo spíše společensky méně přijímaným.

Jedním z rysů spotřebních daní je výchovná funkce. Tedy situace, kdy se stát snaží ovlivnit chování společnosti žádoucím způsobem. Právě tuto funkci mají plnit spotřební daně, které jsou uvalovány na vybrané druhy zboží, minerální oleje, líh, pivo, víno a mezi produkty a tabákové výrobky. Dlouhodobé užívání alkoholu a tabákových výrobků má velmi negativní vliv na lidský organismus, proto se stát snaží „výchovně působit“ na své občany prostřednictvím těchto daní. Negativním vlivům způsobených spotřebou tabákových výrobků nejsou vystaveni jen jejich přímí konzumenti, ale i jejich okolí.

Při mnoha situacích v rámci běžného dne jsou pasivní kuřáci nedobrovolně vystavováni cigaretovému kouři, například cestou na nákup, do školy, do práce, nebo i při procházce v parku. Tento problém se do určité míry snaží řešit nový „protikářský zákon“, který byl v únoru podepsán Prezidentem České republiky, a který nabývá účinnosti od 31. května 2017. V zákoně je ukotven zákaz kouření ve vnitřních prostorách zejména restaurací, kavárnách a divadel.

I přesto, že bylo zakázáno kouření na veřejných místech a ve veřejných budovách, například na zastávkách veřejné dopravy, školních zařízení nebo budov státní správy, tento zákaz je velmi složitě vymahatelný a často dochází k jeho porušování zejména na zastávkách hromadné dopravy. Zákazem kouření ve veřejných budovách bylo docíleno pouze toho, že se skupiny kuřáků většinou shromažďují před vchody do těchto budov, což značně snížilo účinnost tohoto zákazu.

Výnosy ze spotřebních daně z tabákových výrobků dlouhodobě tvoří významnou část příjmů do státního rozpočtu, tento pohled však může být považován za krátkozraký. Důvodem je, že dlouhodobé užívání tabákových výrobků vede ke zhoršenému zdravotnímu stavu, který může mít za následek dlouhodobou pracovní neschopnost. S tím jsou spojené zvýšené náklady státního rozpočtu nejen na úhradu zdravotní péče, ale také dochází ke snížení výnosu daní z příjmů a také výběru sociálního a zdravotního pojištění.

Je tedy otázkou, jestli stát získá víc z výnosů ze spotřebních daní z tabákových výrobků, nebo náklady spojené s následnou léčbou onemocnění způsobených dlouhodobým užíváním tabákových výrobků převýší tyto výnosy.

V rámci vstupu do Evropské unie se Česká republika zavázala přijmout sblíživí opatření. Jedním z nich byla harmonizace daňového systému mj. daní z tabákových výrobků. Následkem tohoto rozhodnutí je neustálé navyšování cen jedné krabičky cigaret. Pro budoucí vývoj spotřeby cigaret bude zajímavé sledovat, do jaké míry budou spotřebitelé cigaret akceptovat stále rostoucí ceny za krabičku cigaret, a kdy dojde k odklonu spotřebitelů k substitutům (například elektronická cigareta nebo řezaný tabák).

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je na základě analýzy harmonizace spotřební daně z tabákových výrobků, od vstupu České republiky do EU, vyhodnotit, zda byl naplněn předpoklad, že při zvýšení zdanění tabákových výrobků dojde ke snížení jejich spotřeby.

2.2 Metodika

Při řešení problematiky bude provedena kompilace poznatků z dostupné odborné literatury a dalších relevantních zdrojů, včetně klíčových zákonů z oblasti spotřebních daní se zaměřením na daň z cigaret.

Předmětem řešení diplomové práce bude zejména míra daňového zatížení jedné krabičky cigaret na celkovou spotřebu v období před vstupem České republiky do EU, od roku 2003 do roku 2015.

Teoretická část bude věnována nastínění problematiky spotřebních daní. Dále budou rozebrány principy výběru daně, konkrétně princip země původu a princip země spotřeby. Budou nadefinovány základní pojmy související s metodikou výpočtu spotřebních daní z tabákových výrobků. Část teoretické práce bude zaměřena na daňovou koordinaci a harmonizaci a s tím související legislativní úpravy a předpisy. Konkrétně budou rozebrány jednotlivé směrnice, které souvisely se zdaněním tabákových výrobků od roku 1972 až po současnost. Krátce bude pojednáno o nově zavedeném systému zdanění surového tabáku. Závěr teoretické části bude věnován škodlivosti tabákových výrobků a zohlednění přístupu Světové zdravotnické organizace.

První podkapitola analytické části bude věnována studiím, které se dlouhodobě zaměřují mj. na kvantitativní a kvalitativní průzkum spotřeby tabákových výrobků. Konkrétně půjde o studii GYTS, která je zaměřena na mladistvé kuřáky v České republice a její výsledky jsou součástí mezinárodního průzkumu. Druhou studií bude výzkum prováděný Státním zdravotním ústavem v České republice, který naopak zkoumá dospělé

kuřáky. I výstupy z výzkumu prováděného Státním zdravotním ústavem slouží pro mezinárodní srovnání.

Fundamentem praktické části diplomové práce bude analýza dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret na jejich celkovou spotřebu.

Na základě provedené analýzy budou vyhodnoceny dopady legislativních změn v rámci harmonizace spotřebních daní po vstupu České republiky do EU. Kvantifikace dopadu zvýšení spotřební daně z cigaret bude provedena na základě komparace změn cen pro konečné spotřebitele v jednotlivých letech 2003 až 2015. Data potřeba pro provedení analýzy budou získána zejména z:

- Statistik Českého statistického úřadu,
- Statistik Eurostatu,
- Výročních zpráv celní správy,
- Databázi Ministerstva Financí.

Při analýze míry zdanění jedné krabičky cigaret, budou využity následující výpočty:

Pevná sazba daně = hodnota pevné sazby daně * počet kusů cigaret v jedné krabičce cigaret (20 ks) (1)

Valorická sazba daně = procentuální část z hodnoty MPPC (cena cigaret nejžádanější cenové kategorie), případně z hodnoty WAP (vážená průměrná maloobchodní cena) (2)

Minimální výše daně = minimální sazba daně na jeden kus * počet kusů cigaret v jedné krabičce cigaret (3)

Spotřební daň celkem = část daně vypočtená pevnou sazbou daně + část daně vypočtená valorickou sazbou daně, (4)

V případě, že součet pevné a valorické části daně nepřesáhne stanovenou minimální výši daně, bude použita právě tato minimální výše daně.

V ceně cigaret je obsažena i DPH, z tohoto důvodu bude nutné vypočítat její přesnou výši prostřednictvím koeficientu pro výpočet DPH shora:

Pro uvedené vzorce platí následující:

- **C** – cena jedné krabičky cigaret
- **SD** – spotřební daň
- **DPH** – daň z přidané hodnoty
- **s** – sazba daně z přidané hodnoty

$$\text{Koeficient pro výpočet DPH shora} = \frac{C*s}{(100+s)} \quad (5)$$

$$\text{Výše DPH} = C * \text{koeficient pro výpočet DPH shora} \quad (6)$$

$$\text{Celková hodnota daňového zatížení} = \text{SD celkem} + \text{výše DPH} \quad (7)$$

$$\text{Zatížení jedné krabičky cigaret SD v procentuálním vyjádření} = \frac{\text{SD}}{\frac{C}{100}} \quad (8)$$

$$\text{Zatížení jedné krabičky cigaret DPH v procentuálním vyjádření} = \frac{\text{DPH}}{\frac{C}{100}} \quad (9)$$

$$\begin{aligned} &\text{Celkové daňové zatížení jedné krabičky cigaret v procentuálním vyjádření} \quad (10) \\ &= \frac{\text{SD} + \text{DPH}}{\frac{C}{100}} \end{aligned}$$

Jako prodejní cena jedné krabičky pro každý rok je modelově zvolena průměrná cena dle spotřebního koše Českého statistického úřadu.

3 Teoretická východiska

3.1 Teorie spotřebních daní

V rámci klasifikace daní se spotřební daně řadí do nepřímých daní. Nepřímé zdanění znamená, že daňový subjekt, který odvádí daň, není tím, na koho bylo toto nepřímé zdanění zaměřeno, tzn. tento daňový subjekt, daň neodvádí ze svého důchodu, ale přenesse tuto povinnost na jiný daňový subjekt, většinou na koncového spotřebitele. Takto přenesená daňová povinnost na koncového spotřebitele se projeví zvýšením konečné ceny právě o výši naakumulované daně v rámci výrobního řetězce. Základní rozdíl mezi přímým a nepřímým zdaněním je ve vztahu daňového poplatníka a daňového plátce. Daňový poplatník je subjekt, z jehož disponibilního příjmu se odvádí daň. Naopak plátce daně je subjekt, který v rámci své majetkové zodpovědnosti má povinnost odvést daň správci daně.

Zdanění spotřeby lze považovat za nejstarší typ zdanění vůbec. Ve svých počátcích bylo zdanění spotřeby převážně v naturální podobě. Například obchodníci, kteří převáželi zboží z jedné oblasti do jiné, museli při průjezdu určitým územím „zaplatit“ část zboží za tento průjezd. Ke změně došlo až s rozvojem peněz, poté se prováděly tyto odvody zaplacením penězi. Cílem zdanění spotřeby bylo původně zdanit obchodníky, ale ti přenesly daňovou zátěž na spotřebitele (zvýšením prodejní ceny o výši daně, kterou museli zaplatit sami). Postupně se zužoval okruh zboží, kterého se týkalo zdanění spotřeby, navíc vždy byla snaha vyloučit ze zdanění zboží základní potřeby.¹

Ve vyspělých zemích je v současnosti snaha mít nejen všeobecné daně ze spotřeby (obratová daň nebo daň z přidané hodnoty), ale i spotřební daně uvalené na určité vybrané zboží, jde o tzv. vybrané výrobky, na které jsou uvaleny selektivní daně ze spotřeby. Zbožím, které v České republice podléhá selektivní dani, jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky.

Někdy se pro spotřební daně používá označení akcízy. Původ tohoto slova je v anglickém jazyce „excise duty“. V této práci bude používán pojem spotřební daň, jelikož se vyskytuje v zákonech o spotřebních daních.

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer a.s., Česká republika, 2010. 82 s

3.2 Obecně platné principy pro výběr daní

Jedním ze zcela zásadních prvků v daňové teorii i praxi je, ve které zemi se bude dané zboží či služba zdaňovat, tzn., které zemi případně daňový výnos. V rámci zdanění spotřeby je otázka, jestli bude daný výrobek zdaněn v zemi, ve které byl vyroben, nebo v zemi, ve které byl spotřebován. Obecně se rozlišují právě dva principy, dle kterých se řeší zdanění spotřeby. Jde o princip země výroby (původu) a princip země spotřeby (místa určení).

Zásadní je zvolení správného principu zdanění, jde o to, aby nedocházelo k daňovým únikům, nebo aby nedošlo ke dvojímu zdanění v obou státech (při přeshraničním pohybu zboží). Pokud by docházelo ke dvojímu zdanění výrobků, mohlo by to vést například k snižování objemu mezinárodního obchodu. U selektivních daní ze spotřeby platí, že se jedná o jednorázové zdanění, tzn., ke zdanění by mělo dojít pouze v jedné fázi, kterou výrobek během své existence prochází. Jestliže je výrobek vyroben a spotřebován ve stejném státě je situace velmi jednoduchá, zdaněn bude právě v tomto státě, a tomuto státu zároveň případně i daňový výnos.

3.2.1 Princip země původu (výroby)

Pro lepší přehlednost principu země původu bude uvedena jednoduchá tabulka shrnující tento princip. Zboží se bude přesouvat ze země výroby do země spotřeby.

Tabulka č. 1: Schéma principu země původu (výroby)

Stát výroby	Stát spotřeby
Zdanění	Osvobození od daně nebo vynětí z předmětu daně

Zdroj: Vlastní zpracování

Použití tohoto principu v praxi znamená, že nezáleží na tom, jestli je výrobek spotřebován v zemi výroby nebo jestli je spotřebován v jiné zemi. Daňový výnos případně vždy zemi, ve které byl vyroben. V zemi, ve které je spotřebován (pokud to není země, ve které byl vyroben) bude potom osvobozen od daně nebo vyňat z předmětu daně. Princip

země výroby je legislativně poměrně jednoduchý, není potřebné zákonně upravovat další pravidla pro dodání výrobku do jiného státu. Zároveň je i administrativně jednodušší, není tak náročný na evidenci a omezuje možnosti daňových úniků. Nevýhodou, hlavně pro konečné spotřebitele může být, že ve státech Evropské Unie jsou odlišné sazby, kterým podléhají vybrané výrobky². Znamená to tedy, že nemůže být zajištěno rovné daňové zatížení jednotky výrobku, tzn., nemůže být zajištěna daňová neutralita.

Hlavním důvodem, proč není princip země výroby obecně používán u podnikatelských subjektů je, že země, která by dovážela větší množství výrobků, by přicházela o poměrně velké daňové výnosy. Zároveň by to vedlo k situaci, kdy by stát, který dováží, v tomto směru nedokázal účinně korigovat svoji daňovou politiku.

Zdanění dle principu země původu se využívá pouze při pořízení vybraných výrobků pro osobní spotřebu fyzických osob, přičemž nezáleží na tom, jestli výrobek byl pořízen z jiného členského státu nebo ze třetí země³. Je třeba rozlišovat, odkud si fyzická osoba doveze zboží, buď z jiného členského státu, nebo ze třetí země, protože pro obě varianty platí jiné omezení množství výrobků, které si fyzická osoba v tomto režimu může pořídit.

3.2.1 Princip země spotřeby (určení)

Pro názornost bude opět uvedena tabulka. Předpoklad je, že výrobek se pohybuje ze země výroby do země spotřeby.

Tabulka č.2: Schéma principu země spotřeby (určení)

Stát výroby	Stát spotřeby
Osvobození od daně, případně se zaplatí daň, která bude následně vrácena či je platba úplně bez daně	Zdanění

Zdroj: Vlastní zpracování

Hlavní snahou při použití principu země spotřeby je zdanit výrobek v zemi, ve které je spotřebován. Daňový výnos získá země, ve které byl výrobek skutečně spotřebován, to je

² Vybrané výrobky jsou definovány v § 1 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních.

³ Třetí země jsou označovány země, které nejsou v Evropském hospodářském prostoru.

pro daný stát z fiskálního hlediska výhodné. Princip země spotřeby udržuje daňovou neutralitu – jak tuzemské výrobky, tak zahraniční mají stejné daňové zatížení. S tímto postupem ovšem souvisí vyšší míra rizika, že výrobek nebude zdaněn vůbec. Z tohoto důvodu je nutné, aby byla stanovena pravidla, dle kterých bude zdaňování ve státě spotřeby legislativně upraveno. S tím souvisí i vyšší administrativní náročnost, včetně následné kontroly. Jelikož byly odstraněny celní hranice pro státy Evropské Unie, je následná kontrola komplikovanější a náročnější. Z tohoto důvodu byl od 1. 4. 2010 zaveden Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani⁴, který sestavuje pravidla sledování pohybu výrobků po celém území Evropské unie.

Princip země spotřeby lze aplikovat dvěma způsoby. Zaprvé výrobek bude ve státě původu dočasně osvobozený od daně, protože se nachází v režimu podmíněného osvobození od daně. Jde o administrativně „lehčí“ variantu, ovšem s větším rizikem, že výrobek nebude zdaněn. Tohoto postupu se využívá v případech, kdy jde o dodání vybraného výrobku mezi dvěma podnikatelskými subjekty, tj. provozovateli daňového skladu. Druhou možností je výběr daně z výrobku v zemi výroby, s tím, že po předložení potřebných dokladů je po vyvezení výrobku pryč ze státu výroby dodavateli vrácena daň v zemi spotřeby. Tato varianta je podstatně administrativně náročnější, ovšem pravděpodobnost daňového úniku je podstatně menší než v prvním případě. Tato varianta se používá u výrobků, které byly v zemi výroby vpuštěny do volného daňového oběhu a zároveň zdaněny a poté převezeny podnikatelským subjektem do jiného státu.

3.3 Daňová koordinace a harmonizace

Dle vztahu mezi jednotlivými národními daňovými systémy rozlišuje daňová teorie daňovou koordinaci, harmonizaci a konkurenci.

Od vzniku společného vnitřního trhu Evropské unie (EU) je daňová harmonizace jedním z primárních témat napříč celou EU. Návrh na vytvoření institutu vnitřního trhu byl ukotven v Bílé knize z roku 1985. Realizační činnosti v souvislosti s jednotným vnitřním trhem trvaly sedm let. Reálně začal jednotný vnitřní trh fungovat od roku 1993. Dále byl od roku 1993 nastaven volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. V této souvislosti byly zrušeny kontroly zboží a osob na hranicích členských států.⁵

⁴ Překlad z anglického Excise Movement and Control System (EMCS).

⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer a.s., Česká republika, 2010. 275 s.

Funkčnost jednotného vnitřního trhu částečně závisela na sblížení daňových systémů jednotlivých členských států.

3.3.1 Daňová koordinace

„Daňová koordinace představuje první krok ke sladění daňových systémů. Je charakterizována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci procesu koordinace jsou uzavírány dohody či doporučení s cílem zamezení praní špinavých peněz, omezení škodlivé daňové konkurence, cílem je snaha o stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti. Za typický výsledek daňové koordinace můžeme považovat např. vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Koordinace se netýká jen členských států EU, ale je široce využívána i ve státech OECD či v jiných seskupeních.“⁶

3.3.2 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace je podmnožinou daňové koordinace, v rámci daňové koordinace dochází ke sblížování daňových systémů jednotlivých členských států. Hlavním rozdílným rysem mezi daňovou koordinací a harmonizací je, že výsledkem daňové harmonizace by měla být jednotnost všech daňových systémů.⁷

Harmonizace daní lze definovat jako vzájemné přibližování a přizpůsobování národních daňových systémů jednotlivých zemí, pomocí dodržování společných pravidel.

Harmonizační proces lze rozdělit do tří částí (ovšem není nutné, aby musel být vždy tvořen všemi částmi):

- harmonizace výběru daně,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace sazby daně.⁸

⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, Česká republika. 2010, s. 30

⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kulwer a.s., Česká republika, 2010. 275 s.

⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, Česká republika. 2010, s. 31

Proces harmonizace probíhá skrze implementaci směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů do právních systémů jednotlivých států. Tento postup je označován jako pozitivní harmonizace. Další uznávané podklady pro daňovou harmonizaci jsou judikáty Soudního dvora Evropské Unie. V případě, že má daňový subjekt z jakékoli členské země podezření na porušení daňového práva, může se k tomuto soudu odvolat.

Vydané judikáty jsou platné výlučně pro stát, ve kterém se nachází daňový subjekt, který se na Soudní dvůr obrátil. Z tohoto důvodu judikáty nelze plošně zařadit do harmonizačního procesu pro všechny členské státy.

Smyslem daňové harmonizace a koordinace je vytvořit vhodné prostředí pro fungování jednotného vnitřního trhu. Dalším důležitým aspektem je zabránit daňovým únikům a škodlivé daňové konkurenci, například zvýhodnění domácích producentů nízkými nebo nulovými sazbami.⁹

3.4 Předmět spotřební daně z tabákových výrobků

Do předmětu spotřební daně z tabákových výrobků patří cigarety, cigarilla, doutníky, tabák ke kouření a ostatní tabák. Jednotlivé kategorie budou rozebrány v následujícím textu.

3.4.1 Tabák

Společnost Phillip Morris vydala brožuru „Za vůní tabáku“, ve které dělí tabák na tři hlavní druhy:

- *„Viržinský tabák (flue cured) – má jemnou, mírně nasládlou až kořenitou chuť. Listy se sklizejí postupně od spodu. Suší se v uzavřených sušárnách s uměle vháněným teplým vzduchem (flue cured) cirkulujícím mezi rámy, na kterých jsou tabákové listy zavěšeny. Sušení trvá 5 až 7 dní.*
- *Tabák Burley – vzrůstem je o něco nižší než viržinský. Je velmi ceněn pro svou charakteristickou chuť a její ostrost a plnost. Sušení se provádí vzduchem (air cured) bez přístupu slunce, pod střechou v široce větraných sušárnách za přirozených atmosférických podmínek. Sušení trvá 40 až 45 dní.*

⁹ NERUDOVI, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer, a. s., Česká republika, 2014, 336 s.

- *Tabák orientální – je nízkého vzrůstu s velmi malými listky, se silnou aromatickou vůní a chutí. Sklízí se pouze ručně a suší se na slunci. Jednotlivé listy se navlékají na provázky a jsou zavěšeny na stojany. Sušení trvá 20 až 25 dní.*¹⁰

3.4.2 Tabákové výrobky

Tabákové výrobky jsou rozděleny v § 101 Zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, na tři kategorie – cigarety, doutníky a cigarillos, tabák ke kouření. Obecně jsou tabákové výrobky popsány v předpise č. 344/2003 Sb., vyhláška, kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky, definovány jako výrobek, který je určený ke kouření, šňupání, sání či žvýkání, pokud je vyroben výhradně nebo částečně z tabáku, včetně geneticky upraveného tabáku.

Cigarety

Cigarety jsou nejčastěji spotřebovávaným tabákovým výrobkem. V předpise č. 353/2003 Sb., Zákon o spotřebních daních, jsou cigarety definovány následovně. Cigareta je tabákový provazec, který je možné kouřit v nezměněném stavu (a nejedná se o doutníky ani cigarillos), tabákové provazce, které lze jednoduchou neprůmyslovou manipulací vložit do dutinek z cigaretového papíru a dále tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru.

Doutníky, Cigarillos

Doutníky a cigarillos definuje v § 101 Zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb., následovně, jde o tabákové smotky, které se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou v nezměněném stavu určeny výhradně ke kouření a obsahují krycí list ze surového tabáku, nebo trhanou tabákovou náplň, s krycím listem v obvyklé barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku, jenž kryje celý výrobek

¹⁰ Philip Morris, Za vůni tabáku [online]. Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/careers/documents/PM_brozura_CZ_28.pdf.

případně i filtr, avšak nikoli náustek v případě doutníků s náustkem, činí-li jejich jednotková hmotnost bez filtru nebo náustku nejméně 2,3 g a nejvýše 10 g a je-li obvod nejméně jedné třetiny délky alespoň 34 mm. Cigarillos jsou určitou podskupinou doutníků, vlastně se jedná o krátký a úzký doutník.¹¹

Tabák ke kouření

Co všechno spadá do kategorie tabáku ke kouření je opět definováno v § 101 Zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. Jde o tabák řezaný, popřípadě jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek, a který je možné kouřit bez dalšího průmyslového zpracování nebo tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli (pokud se nejedná o cigarety, doutníky ani cigarillos), a který je možno kouřit nebo tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic s šířkou řezu menší než 1,5 mm (jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret).¹²

3.4.3 Tabákové nálepky

Tabákové nálepky slouží k označení nejen cigaretových krabiček a fungují na podobném principu jako kolky na lahvích alkoholu. Jejich přítomnost na krabičce cigaret znamená, že výrobce (případně dovozce) zaplatil a odvedl spotřební daň. Problematika tabákových nálepek je upravena v zákoně č. 353/2003 Sb. o používání tabákových nálepek a také vyhláška č. 467/2003 Sb. o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků.

V zákoně o spotřebních daních je uvedeno, že tabákové výrobky, které jsou vyrobené v České republice či do České republiky dovezené musí být označeny tabákovou nálepkou. Tuto povinnost má výrobce, oprávněný příjemce či dovozce tabákových výrobků a také dodavatel, které má sídlo mimo hranice České republiky.

¹¹ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů

¹² Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů

Ve vyhlášce č. 467/2003 Sb.¹³, je přesně stanoven vzor a rozměr tabákových nálepek, způsob jejich použití, inventarizace a evidence. Rozměr tabákové nálepky daný tímto zákonem je 20 x 44 mm. Přičemž na lícové straně je celoplošný ofsetový ceninový podtisk tvořený dvěma rastry, které jsou symetrické k oběma osám tabákové nálepky.¹⁴ Dále je na tabákové nálepce uvedena cena v celých korunách pro konečného spotřebitele, počet kusů v jednotkovém balení a také písmeno abecedy, kterým je určena aktuálně platná sazba spotřební daně. Tabákové nálepky má právo vydávat pouze pověřený celní úřad v arších o velikosti 465 mm x 550 mm, maximální počet tabákových nálepek na jednom archu je 252 ks. Tabákové nálepky se vydávají na základě žádosti odběratele¹⁵. Tabákové nálepky se přilepí dle zákonem stanoveného postupu.

3.5 Základ daně a sazby daně

Základ daně je obecné vyjádření předmětu daně stanoveného konkrétními měrnými jednotkami. Základ daně může být stanoven buď ve fyzických jednotkách, nebo hodnotově v korunách. Existují dva typy základu daně – specifické a hodnotové. U spotřební daně z tabákových výrobků se využívá specifický základ daně pro jeden kus u cigaret, doutníků a cigarillos, u tabáku na kouření je základ daně stanoven v kilogramech. U cigaret se jsou dva základy daně, používá se jak specifický základ daně, tak i hodnotový základ daně, u ceny pro konečného spotřebitele (tato problematika bude více rozebrána v dalším textu).

Cena cigaret pro konečného spotřebitele

Cena cigaret pro konečného spotřebitele je definována v § 103 Zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních následovně, jedná se o cenu za jednotkového balení určeného k přímé spotřebě, zároveň tato cena obsahu již daň z přidané hodnoty.

¹³ Vyhláška č. 467/2003 Sb., vyhláška o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, účinná od 1. 1. 2004

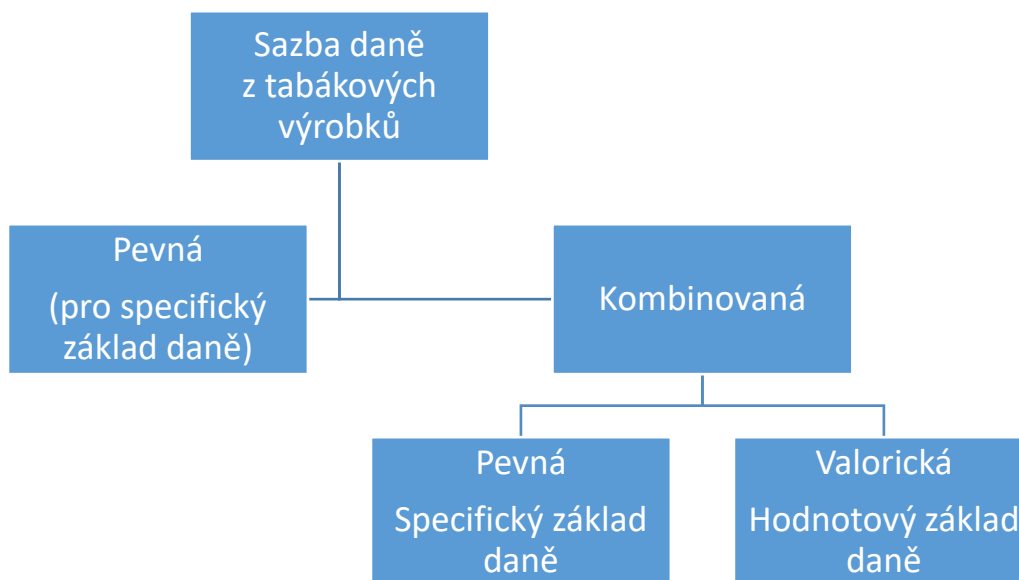
¹⁴ Dle § 2 Vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, účinná od 1. 1. 2004

¹⁵ Ve vyhlášce č. 467/2003 Sb. je odběratel tabákových nálepek definován jako oprávněný příjemce, dovozce nebo osoby pověřené k odběru tabákových nálepek.

Sazby daně

Sazba daně je „*algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně velikost daně stanoví základní částka daně*“¹⁶. Používá se několik druhů sazeb, které se rozlišují dle druhu předmětu daně nebo poplatníka. Tyto se dělí na jednotné či diferencované sazby. Další členění je dle typu základu daně na pevné či valorické (procentní)¹⁷. Pro sazbu daně z tabákových výrobků se využívá sazba pevná i valorická, respektive jejich kombinace.

Obrázek č. 1: Schéma daňových sazeb u tabákových výrobků



Zdroj: Svátková, Spotřební a ekologické daně v České republice. vlastní zpracování

Tabákové výrobky přinášejí největší daňový výnos do veřejných rozpočtů (z výrobků podléhajících spotřebním daním). V ceně, kterou zaplatí konečný spotřebitel je vliv zdanění poměrně patrný, tj. více než polovinu ceny tvoří daně. Obecně je zdanění tabákových výrobků zdůvodňováno naplněním veřejných rozpočtů a také snahou ochránit zdraví občanů tím, že se jim „ztíží“ přístup k těmto výrobkům prostřednictvím vyšší ceny.

¹⁶ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. Praha: VOX, Česká republika, 2014, s. 23

¹⁷ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. Praha: VOX, Česká republika, 2014, s. 23

Na tabákové výrobky lze obecně uvalit tři druhy zdanění:

- DPH – univerzální daň ze spotřeby, která se odvádí ze všech výrobků a služeb,
- Clo – uvaluje se pouze na výrobky, které jsou dováženy,
- Spotřební daně – jsou uvaleny na určité skupiny výrobků (EU zvolila výrobky, které budou podléhat spotřebním daním a zároveň v rámci harmonizace daňových systémů jednotlivých členských států doporučila jejich implementaci).

Stanovení podoby selektivní daně u tabákových výrobků je poměrně často řešenou oblastí. Existuje několik možných způsobů, jak tento proces nastavit. Daň lze vybírat pomocí pevné sazby, relativní sazby nebo kombinací obou zmíněných. Pevná sazba se aplikuje u základu daně stanovené ve fyzických jednotkách (kusech), relativní sazba se používá pro základ daně stanovený v peněžních jednotkách.¹⁸

U tabákových výrobků (kromě cigaret) se aplikuje výhradně pevná sazba daně, naopak u cigaret lze uplatnit kombinovanou sazbu.¹⁹

Pevná sazba daně indikuje vyšší spotřeby daného výrobku. Při rostoucí spotřebě výrobku je odváděna větší daň z daného výrobku, totéž platí i pro snížení spotřeby. Při použití pevné sazby nelze určit změny v ceně výrobku (poměr mezi daňovým výnosem a cenou výrobku).

Sazby pro výpočet daně z tabákových výrobků jsou uvedeny v § 104 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Zároveň je zde také upravena možnost využití minimální výše sazeb, tj. součet pevné a relativní části daně, ten musí být větší než zákonem stanovená minimální výše.

¹⁸ Phillip Morris. Zdanění tabáku [online]. Dostupné z:

http://www.pmi.com/cs_cz/tobacco_regulation/tobacco_taxation/pages/tobacco_taxation.aspx.

¹⁹ Dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v pozdějších zněních

Tabulka č. 3: Sazby daně pro rok 2016

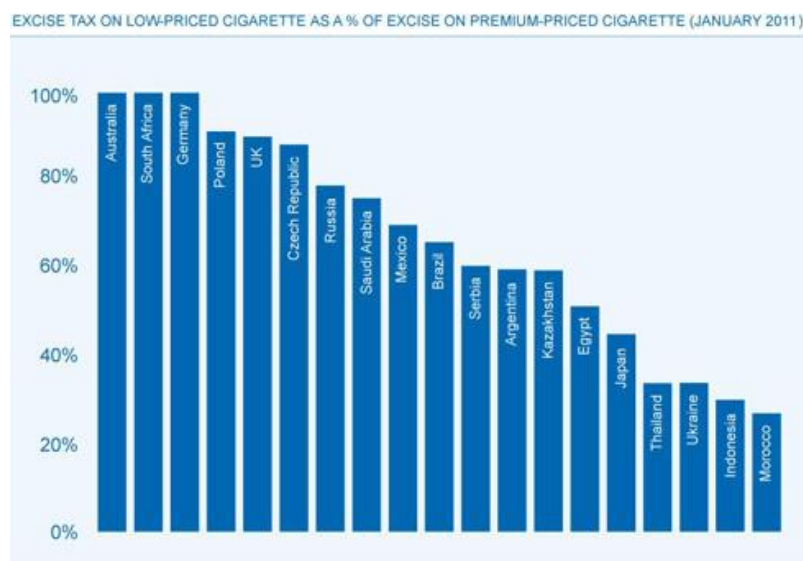
Sazba daně			
Popis	Procentní část (%)	Pevná část	Minimální výše
Cigarety	27	1,39 Kč / ks	Celkem nejméně však 2,52 Kč/ks
Doutníky, cigarillos		1,64 Kč / ks	
Tabák ke kouření		2 142,00 Kč / kg	

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

U zdanění tabákových výrobků je stanoven minimální limit pro výši daně. Minimální výše daně zaručuje jistý příjem do veřejného rozpočtu za každou prodanou krabičku cigaret a zároveň není důležitá maloobchodní cena této krabičky. Od začátku roku 2011 byl institut minimální výše zdanění implementován ve většině zemí EU (24 z 27 států). Jak uvádí společnost Philip Morris International na svých webových stránkách: „*různé systémy zdanění mohou mít za následek velké rozdíly v cenových hladinách cigaret v rámci jednotlivých zemí i mezi jednotlivými zeměmi.*“²⁰ Při aplikaci pevné sazby dojde k situaci, že se ze všech cigaret bude odvádět stejná daň. Pokud se pro zdanění cigaret bude využívat specifická sazba, potom by se z levnějších cigaret odváděla menší daň, a tedy by došlo k jejich „zvýhodnění“, protože by jejich konečná cena byla podstatně nižší než u dražších cigaret.

²⁰ Phillip Morris. Zdanění tabáku [online]. Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/tobacco_regulation/tobacco_taxation/pages/tobacco_taxation.aspx.

Obrázek č. 2: Poměr mezi výběrem daně z levných a dražších cigaret na zaplacené dani



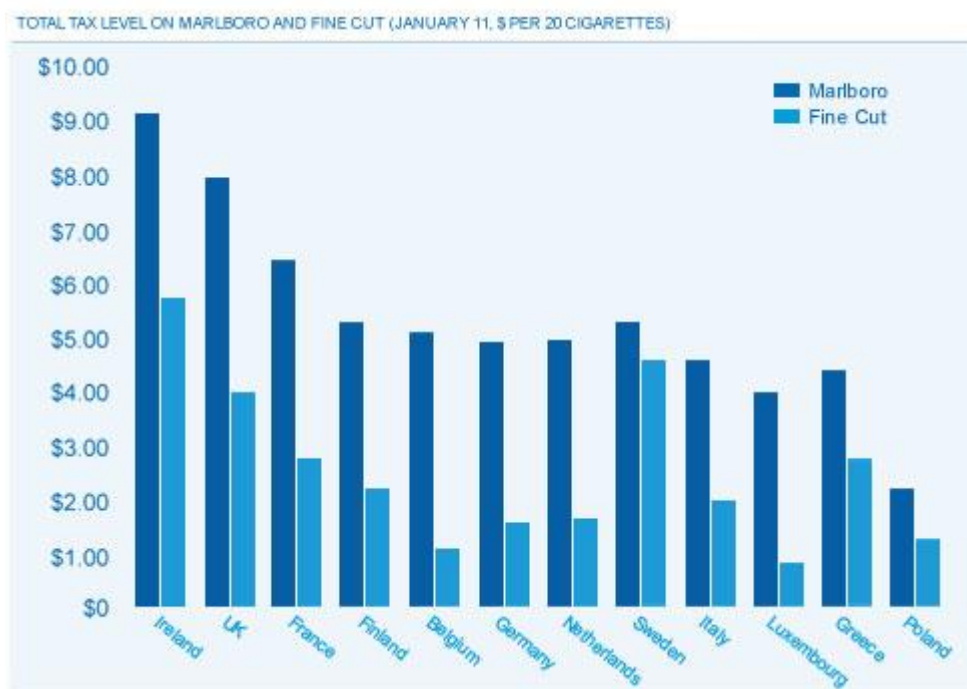
Zdroj: Philip Morris International

Na obrázku č. 1 je graf znázorňující daňový výnos ze zdanění cigaret – rozdíl mezi odvodem z levných a dražších cigaret. Z grafu je patrné, že v Austrálii, Jižní Africe a Německu je výše zaplacené daně z levnějších cigaret rovna daňovému výnosu z dražších cigaret. Tedy, že daňové zatížení jedné levné cigarety je stejné jako u dražších cigaret. Naopak největší nepoměr byl v Maroku, kde z kusu levnější cigarety byla odvedena daň o 75 % menší než u dražších cigaret. U České republiky je tento poměr ve výši cca 85 %.

Zdanění v rámci tabákových výrobků nepodléhají pouze cigarety, ale i další výrobky – doutníky, cigarillos, řezaný tabák na balení cigaret, žvýkací tabák aj. tabákové výrobky vyjma cigaret podléhají nižšímu zdanění.

Další obrázek srovnává zdanění řezaného tabáku a cigaret značky Marlboro, srovnání vybraných zemí.

Obrázek č. 3: Míra zdanění jemně řezaného tabáku a cigaret Marlboro ve vybraných zemích EU



Zdroj: Philip Morris International

Společnost Philip Morris International dále uvádí, že vlády jednotlivých zemí EU by měly mít vyrovnaný poměr mezi zdaněním tabákových výrobků, které zajistí dostatečný daňový výnos do veřejných rozpočtů a jejich dostupností pro dospělé konzumenty. Najít takový kompromis je poměrně komplikované. Mezinárodní měnový fond ve zprávě pro Světové banky z roku 1999 uvedl, že sazby pro zdanění tabákových výrobků by měly odpovídat kupní síle místních obyvatel, cenové úrovni cigaret v sousedních zemích. Optimální úroveň zdanění závisí zejména na správné daňové struktuře. Naopak špatná daňová struktura vede k situaci, kdy spotřebitelé inklinují ke spotřebě levnější (tedy i méně zdaněných) tabákových výrobků.²¹

²¹ Phillip Morris. Zdanění tabáku [online]. Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/tobacco_regulation/tobacco_taxation/pages/tobacco_taxation.aspx.

3.6 Harmonizace selektivních daní v rámci EU

Harmonizační procesy daňových systémů jednotlivých států EU jsou důležité pro sjednocení daňových systémů států EU. Harmonizace v rámci EU probíhá prostřednictvím primárního a sekundárního práva EU. Primární právo stojí na zakládajících smlouvách o Evropském společenství²² a upravují podmínky, které je nutné dodržet pro vytvoření sekundárního práva.

Sekundární právo se skládá z nařízení, směrnic, rozhodnutí, doporučení a stanovisek. Nejdůležitější pro harmonizaci daní v rámci EU jsou směrnice a nařízení. Ve směrnici je vždy uveden důvod, kvůli kterému byla sepsána, tedy jakou problematikou se bude obsahově zabývat. Směrnice zavazují členské státy, aby provedly opatření, která povedou k implementaci stanovených cílů ve směrnicích do národních právních systémů ve stanoveném čase. Způsob, jakým budou směrnice zařazeny do národních právních systémů, si jednotlivé státy mohou zvolit samy. Možných cest, jak dosáhnout začlenění směrnic, je několik - vydání vyhlášky, vydání nového zákona nebo pozměnění stávajícího zákona. Směrnice jsou vydávány Evropskou Radou na návrh Evropské Komise. Přijetí směrnic týkajících se harmonizace daní ze spotřeby musí být jednomyslně odsouhlaseno Radou EU. Na rozdíl od směrnic, nařízení jsou pro státy EU závazná okamžitě, vstupují do legislativy jednotlivých států bez potřeby jejich začlenění do právní soustavy. Směrnice a nařízení jsou platné od okamžiku zveřejnění v Úředním věstníku EU.²³

Myšlenka sjednocení zdanění v zemích Evropského Společenství se poprvé objevila ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957. Smlouva předpokládala kooperaci mezi jednotlivými státy (články č. 95 až 98). V článku 99 výše uvedené smlouvy byla poprvé zmíněna snaha o harmonizaci spotřebních daní. Konkrétně v článku 93 (dříve 99):

²² Zakládající smlouvy jsou Smlouva o založení Evropského sdružení uhlí a oceli, Smlouva o založení Euroatom, Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (později Evropského společenství), Smlouva o Evropské Unii a Lisabonská smlouva.

²³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, Česká republika. 2010, s. 48 - 55

„Komise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států týkající se daně z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní, včetně vyrovnávacích opatření uplatňovaných v souvislosti s obchodováním mezi členskými státy, harmonizovány v zájmu společného trhu.“²⁴

Během své platnosti, byly zakládající smlouvy několikrát změněny a novelizovány. První zásadní změnou bylo přijetí Smlouvy o Evropské unii z Maastrichtu, Amsterdamské a Lisabonské smlouvy. Tyto smlouvy postupně přečíslovaly jednotlivé články, proto je článek 99 nyní pod číslem 113. Dále byla smlouva o založení Evropského společenství přejmenována na Smlouvu o fungování EU.²⁵

„Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nebytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.“²⁶

3.6.1 Směrnice do roku 1990

Evropské společenství si uvědomovalo potřebu sjednocení postupu u daní ze spotřeby. V sedmdesátých letech byly vydány první směrnice, konkrétně šlo o rok 1972, kdy byly vydány hned dvě směrnice. Směrnice 72/43/EEC (obecná úprava spotřebních daní) a 72/464/EEC (zaměřena na zdanění tabákových výrobků). Dále byla v roce 1979 vydána směrnice 79/32/EEC, která se zabývala stanovením sazeb.

²⁴ Evropské společenství. *Smlouva o založení Evropského společenství* [online]. Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva_o_es.pdf.

²⁵ Euroskop. *Zakládající smlouvy* [online]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8917/sekce/zakladajici-smlouvy/>.

²⁶ Evropská unie. *Aktuální zdanění článku 113 Smlouvy o fungování EU* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>.

Směrnice 72/43/EEC

Tato směrnice diverzifikovala výrobky podléhající spotřebním daní do pěti základních skupin:

- minerální oleje,
- tabák,
- lihoviny,
- pivo a víno.

Ostatní výrobky byly vyloučeny z předmětu daně spotřebních daní.²⁷

Směrnice 72/464/EEC

Tato směrnice se poprvé zabývala nastavením struktury zdanění tabákových výrobků. Také řešila obecné postupy a informace o zdanění tabákových výrobků a zaměřila se na zdanění cigaret. Zároveň rozdělila tabákové výrobky na cigarety, doutníky a cigarilla, tabák ke kouření, šňupací a žvýkací tabák byly z předmětu daně vyjmuty. Dále doporučila postup výpočtu pro stanovení daně z cigaret pomocí kombinovaného akcízu.

Při využití kombinovaného akcízu se aplikuje jak specifická, tak i procentní sazba daně. Princip využití obou sazeb byl popsán v kapitole 3.5.

V době, kdy byla směrnice přijata, byla jednotková sazba daně v rozmezí od 5 % do 75 % celkového daňového břemene (výše spotřební daně a DPH). Směrnice stanovila maximální rozpětí na 55 %.²⁸

²⁷ Evropské společenství. *Směrnice 72/43/EEC* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32003R2032>.

²⁸ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, Česká republika, 2010. s. 161

Směrnice 79/32/EEC

Tato směrnice přesně definuje, jaké výrobky považuje za cigarety:

- Tabákové provazce, které se kouří jako takové a nejsou doutníky ani cigarillos;
- Tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru;
- Tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru.

Současně rozdělila tabák ke kouření na řezaný tabák, jinak dělený tabák vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a ostatní tabák ke kouření. Dále rozlišila sazby daně pro jednotlivé skupiny výrobků.²⁹

Směrnice 95/59/EEC o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků

Pro větší přehlednost byly první tři výše zmíněné směrnice v roce 1995 sjednoceny do jediné směrnice č. 95/59/EEC o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Tato směrnice zkonkretizovala některé texty a také uvedla členění tabákových výrobků používaných v současnosti, tedy cigarety, doutníky a cigarillos a tabák ke kouření. Tabák ke kouření se dále dělí na jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a ostatní tabák ke kouření.³⁰

3.6.2 Směrnice vydané od roku 1990

Začátkem devadesátých let začaly sílit snahy o vyšší stupeň harmonizace spotřebních daní v EU. K 1. 1. 1993 vstoupil v platnost Jednotný celní sazebník, ve kterém jsou

²⁹ Evropské společenství. *Směrnice 79/32/EEC* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0079>.

³⁰ Evropská unie. *Směrnice 95/59/EEC o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX%3A31995L0059>.

stanoveny hodnoty cel (stejně pro všechny státy EU), která se používají při obchodování s nečlenskými státy.³¹

Směrnice č. 92/12/EEC o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

„Dne 14. února 2008 zveřejnila Komise návrh směrnice, jehož cílem je především zesílit boj s daňovými podvody a zpřehlednit a zjednodušit výběr spotřební daně. Norma má nahradit současnou legislativní úpravu, tj. směrnici č. 92/12, neboť je již nevyhovující, především z hlediska nepřesných definic. Základní legislativní rámec upravující spotřební daně u některých druhů zboží tvoří dnes již zastaralá směrnice č. 92/12 z roku 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Komise v odůvodnění změn uvádí, že je nutné především přesněji definovat mnohá ustanovení směrnice, aby se zabránilo případným nejasnostem.“³²

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

Tato směrnice nahradila výše zmíněnou směrnici č. 92/12/EEC, obsah původní směrnice se zjednodušil a přizpůsobil aktuálním potřebám a podmínkám, také došlo ke změně postupů u spotřebních daní.³³

³¹ Evropské společenství. *Nářízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX%3A31987R2658>.

³² Nebylo možné dohledat znění Směrnice č. 92/12/EEC o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, proto je uvedena krátká citace s odůvodněním jejího nahrazení. *Směrnice o obecné úpravě spotřební daně* [online]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/2188/clanek/smernice-o-obecne-uprave-spotrebni-dane/>.

³³ Evropská unie. *Směrnice rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:CS:PDF>.

Směrnice č. 92/79/EEC o sblížení daní z cigaret

Směrnice stanovuje minimální výši spotřební daně z cigaret ve výši 57 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní (TIRSP³⁴) z cigaret nejžádanější cenové kategorie.³⁵ Dále je ve směrnici upraveno rozmezí, ve kterém se musí pohybovat specifická sazba daně, tj. 5 – 55 % z celkového daňového zatížení.³⁶

Směrnice č. 92/80/EEC o sblížení daní z tabákových výrobků jiných než cigaret

Směrnice se týká ostatních tabákových výrobků vyjma cigarety a stanovuje u takových výrobků minimální sazbu daně. Dále umožnila využití specifické sazby (podle množství), valorickou sazbu (dle maloobchodní prodejní ceny nejžádanější cenové kategorie) nebo kombinaci obou.³⁷

Použitím jakékoli výše zmíněné sazby nesmí být porušena hranice minimální výše daně:

- Doutníky a doutničky: 5 % TIRSP nebo 7 ECU³⁸ za 1 000 ks nebo kg,
- Tabák k ručnímu balení cigaret: 30 % TIRSP nebo 20 ECU za 1 kg,
- Ostatní tabák ke kouření: 20 % TIRSP nebo 15 ECU za 1 kg.

Kurz, kterým se ECU pře počte na národní měnu, se stanovuje vždy k 1. říjnu a zveřejňuje v Úředním věstníku. Využívá se od 1. 1. následujícího roku.³⁹

³⁴ Tax included retail selling price

³⁵ Nejžádanější cenová kategorie se určí jako cena, na kterou bylo odebráno nejvíce tabákových nálepek za předcházející kalendářní rok.

³⁶ Evropské společenství. *Směrnice rady 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1992/79/2003-12-20/ces/pdf>.

³⁷ Evropské společenství. *Směrnice č. 92/80/EEC o sblížení daní z tabákových výrobků jiných než cigaret* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX%3A31999L0081>.

³⁸ Evropská měnová jednotka složená košovým způsobem z národních měn členských zemí EU

³⁹ Údaj vyplývající ze Směrnice č. 92/80/EEC o sblížení daní z tabákových výrobků jiných než cigaret.

Směrnice 1999/81/ES

Mění směrnici č. 95/59/ES (ta změnila směrnice č. 92/79/EEC a 92/80/EEC). Na základě hodnocení minulých let došlo touto směrnicí ke změně pravidel pro zdanění tabákových výrobků. Upravila postup pro použití sazeb v souvislosti se změnou maloobchodní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie a zvýšení DPH. Dále zvyšuje minimální specifické sazby spotřebních daní pro ostatní tabákové výrobky kromě cigaret:

- Doutníky a doutníčky - 9 EUR za 1 000 ks nebo kg;
- Tabák k ručnímu balení cigaret – 24 EUR za 1 kg;
- Ostatní tabák ke kouření – 18 EUR za 1 kg.⁴⁰

Směrnice č. 2002/10/ES

Směrnice aktualizuje znění směrnic č. 95/59/EEC, změny jsou provedeny na základě analýzy sazeb a cen předchozích období. Byly zjištěny signifikantní rozdíly v rámci výše zdanění mezi jednotlivými státy.

Minimální celková spotřební daň z cigaret (bez DPH) byla stanovena na 57 % z TIRSP, s tím, že od 1. 7. 2002 nesmí být nižší než 60 EUR na 1 000 ks cigaret.⁴¹ Po čtyřleté lhůtě se minimální sazba zvýší na 64 EUR. V případě, že členský stát zavede minimální spotřební daň alespoň 95 EUR, není relevantní podmínka výše daně 57 % TIRSP.

Od 1. 7. 2002 byla zvýšena i sazba u jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret na 32 % z TIRSP nebo alternativně 27 EUR za 1 kg. Poté následovalo zvýšení na 36 % z TRSP nebo 32 EUR za 1 kg.

U ostatních tabákových výrobků dochází ke zvýšení sazeb od 1. 7. 2003. Sazby u doutníků a doutníčků se vzrostly na 5 % TIRSP, alternativně 11 EUR za 1 000 ks nebo 1 kg, u tabáku k ručnímu balení cigaret dochází ke zvýšení na 33 % TIRSP, alternativně 29 EUR

⁴⁰ Evropská unie. *Směrnice 1999/81/ES* [online]. Dostupné z: <http://www.eurlex.cz/dokument.aspx?celex=31999L0081>.

⁴¹ Celková minimální spotřební daň se stanoví podle cigaret MPPC podle údajů k 1. 1. každého roku.

za 1 kg a u ostatního tabáku ke kouření se sazba zvýšila na 20 % TIRSP, alternativně 20 EUR za 1 kg.⁴²

Směrnice č. 2010/12/EU

Směrnice č. 2010/12/EU ze dne 16. února 2010 nahradila starší směrnice č. 92/79/EHS, 92/80 EHS a 95/59/EHS o struktuře a sazbách daní z tabákových výrobků a směrnicí č. 2008/118/ES. Směrnice upravuje podmínky pro výpočet minimálního daňového zatížení cigaret. Od roku 2011 se pro výpočet nepoužije cena cigaret nejžádanější cenové kategorie (MPPC), ale vážená průměrná maloobchodní prodejní cena (WAP)⁴³.

Další změnou je stanovení minimální výše daně. Nově musí být konečná výše spotřební daně u cigaret alespoň 57 % prodejní ceny dle WAP cigaret a zároveň je stanovena minimální cena 1 000 ks cigaret na 64 EUR. V případě, že členské státy EU vybíraly daň 1 000 ks cigaret/ 101 EUR, nevztahovala se na ně minimální hranice stanovená na 57 % prodejní ceny dle WAP. Od 1. ledna 2014 se minimální daňové zatížení zvyšuje na 60 % prodejní ceny dle WAP a zároveň se zvyšuje i minimální cena 1 000 ks cigaret na 90 EUR. Opět platí, že členské státy, které mají stanovenou minimální cenu 1 000 ks cigaret na 115 EUR, nevztahuje se na ně povinnost minimálního daňového zatížení ve výši 60 % WAP. Směrnice stanovuje členským státům povinnost nově stanovené limity implementovat do národních legislativ k 1. lednu 2014.

Směrnice upravuje i rozmezí pro specifickou složku sazby daně, konkrétně mění minimální výši na 7,5 %, maximální výše zůstává beze změn na úrovni 76,5 %. Následující obrázek uvádí z jaké části je prodejní cena tvořena specifickou a valorickou částí v členských státech EU.⁴⁴

⁴² Evropská unie. *Směrnice č. 2002/10/ES* [online]. Dostupné z: <http://www.eurlex.cz/dokument.aspx?celex=32002L0010>.

⁴³ WAP (weighted average price) se zjistí jako podíl hodnoty všech cigaret propuštěných do oběhu (ke spotřebě) a celkovému množství vyrobených cigaret. WAP se stanovuje vždy k 1. březnu daného roku (vychází z údajů získaných za předcházející rok).

⁴⁴ Evropská unie. *Směrnice Rady 2010/12/EU, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32010L0012>.

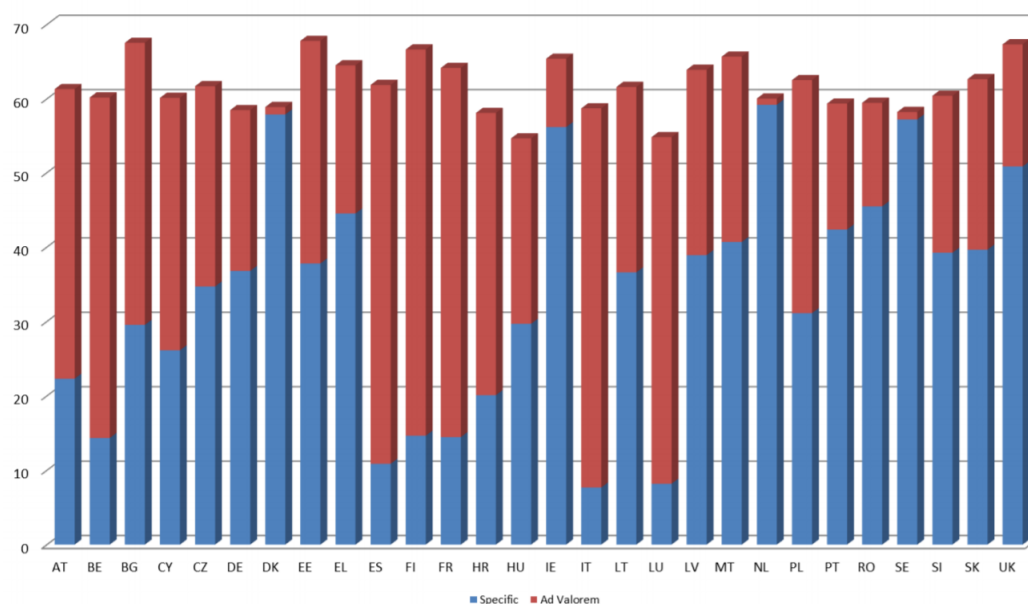
Obrázek č. 4: Poměr specifické a pevné daně z cigaret v členských zemích EU

% of retail selling price

Cigarettes

Situation as at 1 July 2016

Overall minimum Excise Duty



Zdroj: European Commission, EXCISE DUTY TABLES Part III – Manufactured Tobacco.

3.6.3 Směrnice 2014/40/EU o sblížení právních a správních předpisů

Směrnice 2014/40/EU o sblížení právních a správních předpisů členských států týkající se výroby, obchodní úpravy a prodeje tabákových a souvisejících výrobků a zrušení směrnice 2001/37/ES. Tato směrnice přináší významné změny „do světa tabákových výrobků“, nově zavádí maximální množství obsahu dehtu, nikotinu a oxidu uhelnatého na jednu cigaretu a současně přesně specifikuje metody měření těchto limitů. Směrnice rozšiřuje definici předmětu spotřební daně o elektronické cigarety a jejich náhradní náplně (například i bylinné výrobky určené ke kouření), zpřísňuje pravidla pro označení tabákových výrobků (cigarety ke kouření, tabák pro ruční balení cigaret, tabák pro vodní dýmky), ty musejí být označeny zdravotním varováním nejen v textové, ale nově i v obrazové podobě (například fotografie, různá vyobrazení). Se směrnicí je také spojena povinnost uvádět na krabičce cigaret informace o odvykání od tabákových výrobků. Dále je ve směrnici uveden zákaz uvádět na trh cigarety a tabák k ručnímu balení cigaret s příchuť.

Směrnice obecně zpřísňuje pravidla pro tabákové výrobky včetně elektronických cigaret a jejich náplní. Zavádí kategorii nových tabákových výrobků. Jde o výrobky, které

nespadají pod žádnou definovanou kategorii tabákových výrobků a budou na trh uvedeny po 19. květnu 2014.

Česká republika v návaznosti na tuto směrnici přijala Vyhlášku 261 ze dne 28. července 2016 o tabákových výrobcích, která nabyla účinnosti 7. září 2016. Ve vyhlášce jsou stanovena přechodná ustanovení, která se převážně týkají možností umístění tabákových nálepek.⁴⁵

3.7 Zdanění surového tabáku

Dne 18. června 2015 byl schválen zákon č. 157/2015 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních⁴⁶ (účinnost od 1. července 2015). Nově jsou do zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních implementována ustanovení v souvislosti zdanění surového tabáku. Plátcem daně ze surového tabáku je osoba, která použije surový tabák pro účely, které nejsou uvedeny v zákoně, případně osoba, která nebude schopna prokázat náležitosti uvedené v zákoně, například původ surového tabáku. Předmět daně je definován jako surový tabák, kterým se rozumí mj. přírodně nebo uměle sušený či nesusušený tabák, fermentovaný či nefermentovaný tabák, celé listy nebo jejich část, zbytky z listů, nebo jiných částí rostliny rodu tabák.

Základem daně je množství surového tabáku vyjádřeného v kilogramech. Sazba daně se stanoví dle sazby spotřební daně z tabáku ke kouření. Výsledná daňová povinnost se stanoví jako součin základu daně a sazby daně. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Daň ze surového tabáku je splatná ke dni podání daňového přiznání.

Zákon také definuje osobu, která je oprávněna skladovat surový tabák a podmínky, za kterých se tato osoba musí registrovat k dani. Dále je zde stanovena výše kauce, kterou osoba skladující surový tabák musí složit a možnosti složení i případné snížení kauce.

⁴⁵ Česko. *Vyhláška 261 o tabákových výrobcích* [online]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/vyhlaska-ze-dne-28-cervence-2016-o-tabakovych-vyrobcich-21211.html>.

⁴⁶ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

3.8 Škodlivost tabákových výrobků

„Zvýšení zdanění tabákových výrobků je jednou z neúčinnějších a nákladově neefektivnějších způsobů snižování spotřeby produktů, které zabíjejí a zároveň vytváří značné příjmy. Chtěl bych vyzvat všechny vlády, aby se podívaly na důkazy, nikoli na argumenty výrobců tabákových výrobků, a přijali jednu z nejlepších možných politik pro naše zdraví.“⁴⁷

V publikaci „The economic and health benefits of tobacco taxation 2015“⁴⁸ je uvedeno, že celosvětová konzumace tabáku je umožněna převážně díky jeho nízkým cenám, silným marketingovým akcím a malému povědomí o jeho škodlivosti. Tabák je látka, která velmi poškozuje zdraví každého, kdo s ním přijde do kontaktu. Statistiky uvádějí, že škodlivým účinkům tabáku podlehe až polovina jeho stálých konzumentů. Dále se uvádí, že jedna cigareta v průměru zkrátí kuřákovi život o 11 minut, celkem kuřáci mohou ztratit až 14 let života. Další potvrzené nežádoucí vlivy tabáku jsou u těhotných žen. U nich může kouření způsobit vrozené vady dětí, například i tělesné nebo duševní postižení. Dalším problémem je pasivní kouření. Jde o situaci, kdy lidé, kteří nekouří a jsou nedobrovolně vystaveni škodlivým látkám v zakouřeném prostředí.

Za důležitý krok v mezinárodním boji proti kouření lze uvést Rámcovou úmluvu o kontrole tabáku EFTC⁴⁹. V rámcové smlouvě WHO představila balíček opatření MPOWER (ke snížení poptávky po tabáku), který má sloužit k snadnější implementaci smlouvy v jednotlivých zemích. MPOWER se skládá ze šesti politických bodů:

- Sledování (**M**onitor) spotřeby tabáku a preventivní politika;
- Ochrana (**P**rotect) obyvatel před tabákovým kouřem;
- Nabídka (**O**ffer) pomoci v případě, že se osoba rozhodne přestat kouřit;
- Varování (**W**arn) před nebezpečnými aspekty tabáku;
- Prosadit (**E**nforce) zákaz reklamy, propagace a sponzorování;
- Zvyšování (**R**aises) daní z tabákových výrobků.

⁴⁷ Volný překlad citátu Dr. Margaret Chan, Director-General, uvedeného v *The economic and health benefits of tobacco taxation* [online]. Dostupné z:

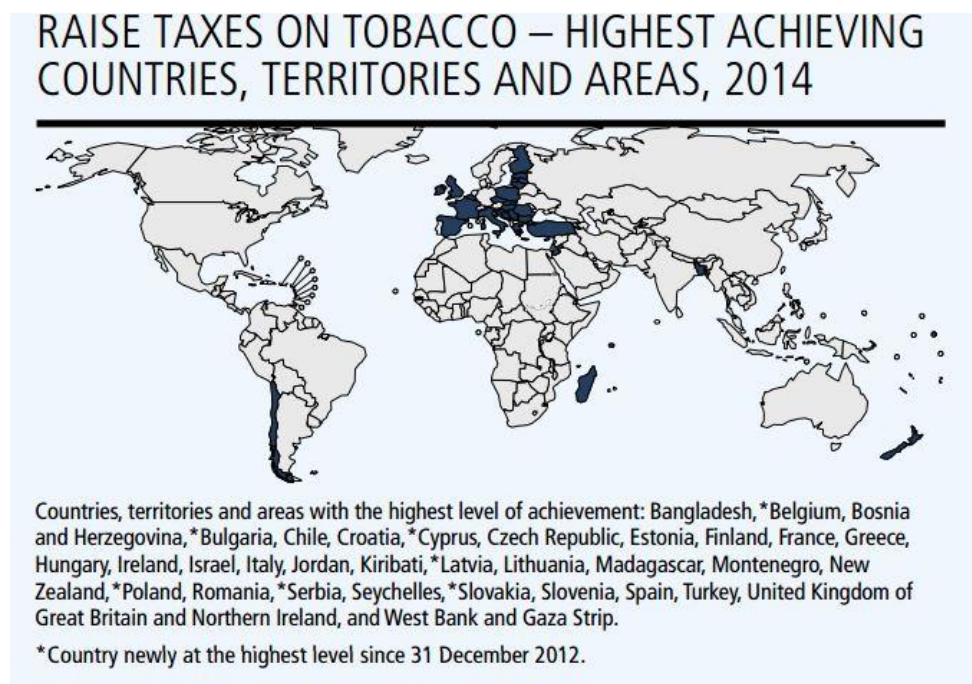
http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/179423/1/WHO_NMH_PND_15.6_eng.pdf?ua=1&ua=1

⁴⁸ World health organization. *The economic and health benefits of tobacco taxation* [online]. Dostupné z: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/179423/1/WHO_NMH_PND_15.6_eng.pdf?ua=1&ua=1

⁴⁹ The Framework Convention on Tobacco Control

Výše zmíněný balíček lze považovat za příručku, podle které by měly jednotlivé vlády jednat. V současnosti více než polovina zemí světa implementovala alespoň jednu z výše zmíněných politik do svého systému.

Obrázek č. 5: Státy, které ve vyšší míře implementovaly EFTC



Zdroj: The economic and health benefits of tobacco taxation 2015

Z obrázku je patrné, že nejdále v implementaci EFTCy je většina evropských států, Čile a Nový Zéland.

Výnosy z výběru daně z tabáku byly identifikovány jako důležitý zdroj financování veřejného zdravotnictví. Pozitivní vliv ze zdanění tabáku se odráží v daňových výnosech jednotlivých zemí. Například ve Francii, Finsko nebo Novém Zélandu se zvýšení zdanění tabákových výrobků ukázalo jako vhodná cesta pro zvýšení příjmů do veřejných rozpočtů a zároveň jako vhodná cesta ke snížení spotřeby tabákových výrobků.⁵⁰

⁵⁰ World health organization. *The economic and health benefits of tobacco taxation* [online]. Dostupné z: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/179423/1/WHO_NMH_PND_15.6_eng.pdf?ua=1&ua=1

4 Analytická část

V této kapitole budou kvantifikovány změny sazeb u spotřební daně z tabákových výrobků, konkrétně cigaret od roku 2003 až po rok 2015.

4.1 Studie zabývající se užíváním tabáku

Problematiku užívání (tedy spotřeby) tabákových výrobků se zabývají různé výzkumné organizace. V práci bude věnována pozornost celosvětovému průzkumu – GYTS⁵¹, který provádí Světová zdravotnická organizace (WHO) a výzkumům českého Státního zdravotní ústavu.

4.1.1 Celosvětový průzkum – GYTS

V roce 1998 proběhla schůzka zástupců TFI⁵², Centra pro kontrolu a prevenci nemocí⁵³, Organizace spojených národů Dětský fond OSN⁵⁴, Světové banky a zástupci zemí ze šesti regionů WHO. Výstupem této schůzky bylo zjištění, že je třeba zavést standardizované postupy pro sběr celosvětových informací o mládeži, která aktivně užívá tabákové výrobky. Jako metoda nejvhodnější pro sběr požadovaných informací byl zvolen právě dotazníkový výzkum.⁵⁵

GYTS je určen pro sběr dat od mládeže ve věku 13 až 15 let na základních školách, případně v odpovídajících ročnících víceletých gymnázií. Díky tomuto průzkumu jsou jednotlivé státy schopny monitorovat užívání tabákových výrobků u mládeže a současně řídit a vyhodnocovat programy prevence užívání tabákových výrobků. Výhodou GYTS je možnost mezinárodního srovnání získaných dat a také údaje získané prostřednictvím GYTS je možné využít pro sledování cílů sedmi článků WHO FCTC (viz kapitola 3.10).

⁵¹ Global youth tobacco survey.

⁵² Tobacco Free Initiative,

⁵³ Centers for Disease Control and Prevention (CDC),

⁵⁴ the United Nations Children's Fund (UNICEF),

⁵⁵ World health organization. *Global youth tobacco survey (GYTS)* [online]. Dostupné z: <http://www.who.int/tobacco/surveillance/gyts/en/>.

Česká republika se účastní tohoto výzkumu, poslední proběhl v dubnu 2016. Výsledky výzkumu v době zpracování diplomové práce nebyly k dispozici. V následující tabulce budou tedy uvedeny data z výzkumu, který proběhl v roce 2011.

Tabulka č. 4: Přehled mládeže užívající tabákové výrobky v roce 2011

Popis	Nikdy nekouřili cigarety	Aktuální nekuřáci, kteří již dříve kouřili	Současní kuřáci
Chlapci	69,3 %	35,0 %	28,0 %
Dívky	70,2 %	37,8 %	33,1 %
Celkem	69,8 %	36,5 %	30,6 %

Zdroj: Studie GYTS⁵⁶, vlastní zpracování

Výzkum v roce 2011 byl proveden na 49 školách (základních či gymnáziích), celkem se zúčastnilo 3 350 respondentů. Z provedeného výzkumu vyplývá, že z 36,5 % respondentů, kteří dříve kouřili alespoň jednu cigaretu za 30 dní, zůstalo 30,6 % z nich aktivními kuřáky. Dále z výzkumu vyplynulo, že aktivními kuřáky zůstaly spíše dívky, z původních 37,8 % zůstalo 33,1 % aktivními kuřáčkami, tj. pokles o 4,7 %. Pokles aktivních kuřáků chlapců je v porovnání s kuřáčkami mírně větší, tedy o 7 %. Pro srovnání průzkumů GYTS provedených v letech 2002, 2007 a 2011 jsou výsledná data uvedena v souhrnné tabulce.

Tabulka č. 5: Srovnání výsledků předchozích GYTS (uvedené hodnoty jsou průměrné)

Popis	2002			2007			2011		
	Celkem	Chlapci	Dívky	Celkem	Chlapci	Dívky	Celkem	Chlapci	Dívky
Současní kuřáci (%)	34,6	34,0	35,1	31,1	29,8	32,7	30,6	28,0	33,1

Zdroj: Studie GYTS, vlastní zpracování

⁵⁶ Studií GYTS 2011 je míněno „CZECH REPUBLIC 2011 COUNTRY REPORT GLOBAL YOUTH TOBACCO SURVEY (GYTS)“ [online]. Dostupné z: http://www.szu.cz/uploads/documents/czpz/zavislosti/koureni/GYTS_2011.pdf.

V rozmezí let 2002 až 2011 nedošlo k výraznému snížení počtu mladistvých kuřáků. Lze pozorovat mírné snížení počtu kuřáků chlapců z původních 34,6 % na 28 % v roce 2011. U mladistvých kuřacek došlo ještě k mírnějšímu pokles, tedy z původních 35,1 % na 33,1 % v roce 2011.

Ve výzkumu byla i sekce „Vzdělání, komunikace a veřejné mínění“, ve které se mladiství vyjádřili k důvodům aktivního kouření cigaret. Data jsou shrnuta v následující tabulce.

Tabulka č. 6: Důvody mladistvých pro aktivní kouření cigaret (průměrné hodnoty)

Popis	Chlapci, kteří kouří, mají více přátel	Dívky, které kouří, mají více přátel	Chlapci, kteří kouří, jsou atraktivnější	Dívky, které kouří, jsou atraktivnější
Chlapci	27,6 %	23,4 %	10,5 %	7,3 %
Dívky	32,5 %	22,6 %	8,5 %	5,3 %
Celkem	30 %	23,0 %	9,5 %	6,2 %

Zdroj: Studie GYTS, vlastní zpracování

Dle výsledků uvedených v tabulce lze usuzovat, že kouření stále užívá ve skupině mladistvých zásadního společenského statusu, který ovšem s postupujícím věkem respondentů postupně klesá.

V závěru studie jsou uvedena doporučení pro budoucí vývoj v této oblasti. Je zde poukázáno na nutnost zapracovat do legislativy zákaz kouření na veřejně přístupných místech a potřebu zvýšit účast neziskových organizací při procesu odvykání mladistvých kuřáků. Dále studie doporučuje zpřísnit možnosti zviditelnění cigaret prostřednictvím reklam či sponzorské činnosti.⁵⁷

Jako značný posun v oblasti zákazu kouření na veřejnosti lze vnímat schválení tzv. „protikuřáckého zákona“, který byl v únoru 2017 podepsán Prezidentem České republiky a jeho účinnost je od 31. května 2017.

⁵⁷ World health organization. *CZECH REPUBLIC 2011 COUNTRY REPORT GLOBAL YOUTH TOBACCO SURVEY (GYTS)* [online]. Dostupné z: http://www.szu.cz/uploads/documents/czpzp/zavislosti/koureni/GYTS_2011.pdf.

4.1.2 Státní zdravotní ústav

Vláda České republiky vydala dne 30. října 2002 usnesení⁵⁸, ve kterém bere na vědomí Dlouhodobý program zlepšování zdravotního stavu obyvatelstva České republiky pro všechny v 21. století (Zdraví 21). V programu Zdraví 21 je stanoven cíl 4: zdraví mladých – „vytvořit podmínky, aby do roku 2020 mladí lidé byli zdravější a schopnější plnit svoji roli ve společnosti“. Jako jeden z dílčích cílů bylo stanoveno snížení podílu mladistvých, kteří konzumují mj. tabákové výrobky. Toho má být dosaženo například pomocí využití sociální služby směřující k podpoře omezení zdraví škodlivého života mládeže (např. streetwork, podpora zájmových sportovních aktivit mládeže).⁵⁹

Dalším cílem stanoveným v projektu Zdraví 21 byl cíl 12 – „Snížit škody způsobené alkoholem, drogami a tabákem“, tj. do roku 2015 výrazně snížit nepříznivé důsledky užívání mj. tabákových výrobků. Dílčím cílem bylo, aby ve skupině mladistvých starších než 15 let bylo alespoň 80 % nekuřáků a ve skupině mladistvých do 15 let by měli být všichni nekuřáky. Tento dílčí cíl měl být naplněn například prostřednictvím zvýšené aktivní činnosti nevládních skupin, které šířily programy prevence, případně léčby závislosti. V důsledku této osvěty by mělo být větší povědomí široké veřejnosti o škodlivosti tabákových výrobků.⁶⁰

SZÚ provádí roční pravidelné průzkumu v souvislosti s užíváním tabákových výrobků a alkoholu. Výzkum proběhl i v roce 2016, bohužel data nebyla v době zpracování diplomové práce k dispozici, proto budou uvedena data z výzkumu roku 2015.

Cílem výzkumu je získat relevantní data v souvislosti s užíváním tabákových výrobků dospělých kuřáků v České republice. Počet dospělých kuřáků v České republice se v posledních letech pohyboval v rozmezí od 21 až 27 %⁶¹. Ve studii jsou zjišťovány nejen

⁵⁸ Usnesení Vlády České republiky ze dne 30. října 2002 č. 1046 k Dlouhodobému programu zlepšování zdravotního stavu obyvatelstva České republiky pro všechny v 21. století.

⁵⁹ Ministerstvo zdravotnictví České republiky. *Zdraví 21 - Cíle 1 - 9* [online]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/dokumenty/zdravi-pro-vsechny-v-stoleti_2461_1101_5.html.

⁶⁰ Ministerstvo zdravotnictví České republiky. *Zdraví 21 - Cíle 10 - 21* [online]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/dokumenty/zdravi-pro-vsechny-v-stoleti_2461_1101_5.html.

⁶¹ SOVINOVÁ, Hana a Ladislav CSÉMY. *Užívání tabáku 2015*. [online]. Dostupné z: http://www.szu.cz/uploads/documents/czpz/zavislosti/Uzivani_tabaku_2015.pdf

data o spotřebě takových výrobků, ale také sociální a demografické znaky kuřáků. Tyto poznatky jsou důležité pro budoucí plánování, regulaci, prevenci a opatření vhodných na ochranu zdraví. Kontinuální sledování dat o spotřebě tabákových výrobků je výhodné i pro vyhodnocení zvolené politiky v souvislosti s užíváním tabáku. Data získaná prostřednictvím studie SZÚ jsou předávána Světové zdravotnické organizaci a umožňují mezinárodní srovnání.

Tabulka č. 7: Shrnutí kuřáků a nekuřáků (uvedené hodnoty jsou průměrné)

Popis	Muži	Ženy	Celkem
Současní kuřáci tabáku	27,3	21,1	24,1
Denní kuřáci	21,8	14,8	18,2
Příležitostní kuřáci	5,5	6,2	5,9
Současní nekuřáci	72,7	79,0	75,9
Bývalí kuřáci	18,1	16,3	17,2

Zdroj: Užívání tabáku 2015, vlastní zpracování

V tabulce jsou uvedeny získané statické údaje s ohledem na poměr současných kuřáků a nekuřáků v dospělé populaci. Z údajů je patrné, že aktivnějšími denními kuřáky jsou muži, naopak příležitostnými kuřáky jsou častěji ženy. V kategorii současných nekuřáků, kteří byli v minulosti kuřáky, vychází hodnoty pozitivněji pro muže.

V následující tabulce jsou tabákové výrobky rozděleny na spotřebu jakýchkoli tabákových výrobků, cigaret (průmyslově i ručně balených) a ostatní tabákové výrobky (například doutníky, dýmky i vodní dýmky).

Tabulka č. 8: Typy tabákových výrobků, které současní kuřáci spotřebovávají (uvedené hodnoty jsou průměrné)

Popis	Jakýkoli tabákový výrobek	Jakékoliv cigarety	Ostatní tabákový výrobky
Celkem	24,1	23,6	3,9
Pohlaví			
Muži	27,3	26,5	5,1
Ženy	21,1	20,8	2,8
Věková skupina			
15 - 24	35,3	34,9	10,8
25 - 44	27,4	26,8	3,6
45 - 64	23,1	22,5	3,0
65 +	11,8	11,5	1,2

Zdroj: Užívání tabáku 2015, vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že nejvíce užívaným tabákovým výrobkem u obou pohlaví a současně u všech věkových skupin jsou cigarety. Mezi věkovou skupinou 15 až 24 let a 25 až 44 let je významný pokles kuřáků všech typů tabákových výrobků.

Tabulka č. 9: Srovnání počtu kuřáků a nekuřáků za roky 2012 až 2015 (uvedené hodnoty jsou průměrné)

Popis	Rok	Muži	Ženy	Celkem
Současní kuřáci	2012	36,5	26,3	31,3
	2013	36,4	23,7	29,9
	2014	37,4	25,8	31,4
	2015	27,3	21,0	24,1
Denní kuřáci	2012	26,7	19,6	23,1
	2013	27,2	17,4	22,2
	2014	28,2	19	23,5
	2015	21,8	14,8	18,2
Příležitostní kuřáci	2012	9,8	6,7	8,2
	2013	9,2	6,3	7,7
	2014	9,2	6,8	8,0
	2015	5,5	6,2	5,9
Současní nekuřáci	2012	63,5	73,7	68,7
	2013	63,6	76,3	70,1
	2014	62,6	74,2	68,6
	2015	72,7	79	75,9
Bývalí kuřáci	2012	14,6	11,7	13,1
	2013	15,1	10,2	12,6
	2014	15,5	13,8	14,7
	2015	18,1	16,3	17,2

Zdroj: Užívání tabáku 2015, vlastní zpracování

SZÚ začalo od roku 2012 používat standardizovanou metodiku pro provádění výzkumy v souvislosti s užíváním tabákových výrobků. Lze tedy konstatovat, že vývoj v užívání tabákových výrobků je téměř konstantní, jen v roce 2015 došlo k pozitivnímu vývoji, snížil se počet současných kuřáků a současně došlo ke zvýšení počtu současných nekuřáků.

Data získaná prostřednictvím studií SZÚ posloužila jako odborný podklad pro přípravu legislativních změn v oblasti tabákových výrobků.

4.2 Dopad zvýšení spotřební daně z cigaret

Pro finální porovnání výnosů (inkasa) spotřebních daní z tabáku a výši spotřební daně v ceně krabičky cigaret pro konečného spotřebitele, je nutné nastínit vývoj inkasa v letech 2003 až 2015. Následně bude vyčíslena výše daně v ceně krabičky cigaret pro konečného spotřebitele za roky 2003 až 2015.

4.2.1 Výnosy ze spotřební daně z tabákových výrobků

Výnosy ze spotřební daně z tabáku jsou významným přínosem pro státní rozpočet. Nejprodávanějším typem tabákových výrobků jsou cigarety, byl tedy předpoklad, že každé zvýšení sazby daně z cigaret by mělo vést ke zvýšení příjmů.

Výše daňového výnosu z daní z cigaret je determinována především spotřebou cigaret, výší sazeb daní, maloobchodní prodejní cenou cigaret (v souvislosti s určením valorické části daně), na příjmech obyvatelstva a dále úrovni ilegálních aktivit.⁶²

V souvislosti se zvyšováním sazeb se začali výrobci i dovozci tabákových výrobků předzásobovat tabákovými nálepkami s nižší (původní) sazbou.⁶³ Častým jevem bylo, že obchodníci odebrali od celního úřadu (oprávněného k prodeji tabákových nálepek) více nálepek s původní sazbou daně. Takové jednání vedlo k prodloužení prodeje tabákových výrobků s nižší sazbou daně, i když dle platných zákonů byla sazba vyšší. Možnost předzásobení je od prosince 2014 zákonně upravena⁶⁴.

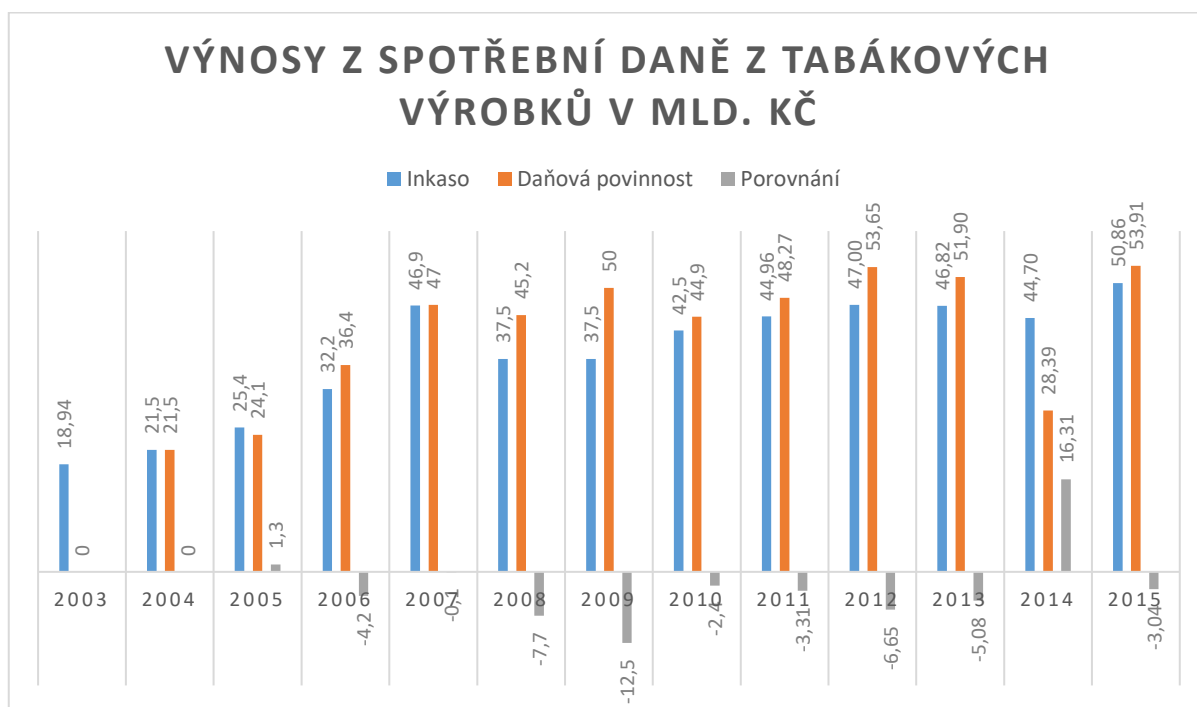
Na následujícím grafu je znázorněn vývoj inkasa z tabákových výrobků v letech 2003 až 2015.

⁶² DAVID, Petr. Zdaňování a spotřeba cigaret. 1.vyd. Brno : AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM,2010. s. 180.

⁶³ Veškeré tabákové výrobky, které budou spotřebovány na území České republiky, musí být opatřeny tabákovou nálepkou v platné výši.

⁶⁴ Zákonem č. 201/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Graf č. 1: Výnosy ze zdanění tabáku v letech 2003 až 2015



Zdroj: data ČSU, vlastní zpracování

Vývoj příjmů ze zdanění tabákových výrobků má neustále rostoucí tendence. Ovšem při porovnání daňové povinnosti (předpokládanému výběru daně) a inkasa (skutečně vybraná výše daně) je zřejmé, že předpokládaná výše daně byla vždy vyšší, než kolik se ve skutečnosti vybralo. Z grafu vyplývá, že od roku 2003 až do roku 2007 měla výše inkasa výrazně rostoucí tendence. V roce 2007 byla výše inkasa více než dvojnásobná oproti roku 2004. V roce 2008 došlo k mírnému poklesu inkasa, ale následně od roku 2009 dochází k opětovnému, tentokrát mírnějšímu růstu inkasa. Za sledované období byl ve výběru daní nejméně úspěšný rok 2015. Významný podíl na tomto výnosu mělo zvýšení sazby daně v prosinci 2014.

Pro rok 2003 nebyla dostupná data o předpokládané výši daňové povinnosti, proto tato hodnota není v grafu uvedena. Výše zdanění cigaret v roce 2003 bylo ve srovnání s ostatními sledovanými roky nejnižší, tedy i výše inkasa je oproti ostatním rokům malá. V roce 2003 nebyla stanovena minimální výše zdanění.

Rok 2004 byl výjimečný v tom, že odhad daňového výnosu se rovnal skutečně vybrané dani. V roce 2004 došlo k zavedení institutu minimální výše daně a také ke zvýšení pevné i valorické sazby daně. Tyto skutečnosti měly za následek zvýšení inkasa.⁶⁵

V roce 2005 v souvislosti s novelizací zákona o spotřebních daní, došlo k navýšení pevné i valorické sazby daně a současně se výrobci předzásobili tabákovými nálepkami. I přesto, nerovnoměrný odběr tabákových nálepek (předzásobením v první polovině roku 2005), došlo k vyššímu výběru daně o 1,3 mld. Kč oproti původně předpokládané daňové povinnosti.⁶⁶

V roce 2006 „výrobci a dovozci tabákových výrobků reagovali na očekávanou změnu sazeb (o cca 20%) odběrem výrazně vyššího množství tabákových nálepek v období leden až březen 2006. Toto masivní „předzásobením“, které představuje cca 88 % loňského odběru tabákových nálepek, umožňuje dovozcům a výrobcům tabákových výrobků uvádět na trh tabákové výrobky zdaněné původní (nižší) sazbou daně.“⁶⁷ Tato skutečnost měla nepříznivý vliv na výši výběru daně, který byl ve výsledku o 4,2 mld. Kč nižší, než se předpokládalo.

V souvislosti s dalším zvyšováním sazeb daně od 1. ledna 2008 začalo v listopadu 2007 tříměsíční přechodné období, ve kterém byly regulovány zásoby cigaret s aktuálně platnou tabákovou nálepkou. Dalším vlivem působícím na výběr daní z tabáku v roce 2007 byla splatnost daně 60 dní. Odhadovaná výše příjmů do státního rozpočtu byla ve výši 47 mld. Kč. Výše skutečně vybraného inkasa byla 46,9 mld. Kč. Podstatný vliv na takto malý „schodek“ měla skutečnost, že se odběratelé tabákových nálepek koncem roku 2007 předzásobili tabákovými nálepkami s aktuálně platnou daňovou sazbou.⁶⁸

V roce 2008 byla výše skutečného daňového výnosu 37,5 mld. Kč, ve srovnání s rokem 2007 došlo k poklesu inkasa cca o 9 mld. Kč. I když od 1. 1. 2008 došlo k dalšímu

⁶⁵ Celní správa České republiky. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2004* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>.

⁶⁶ Celní správa České republiky. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2005* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>.

⁶⁷ Celní správa České republiky. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2006* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>.

⁶⁸ Celní správa České republiky. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2007* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>.

zvýšení sazeb, toto navýšení nebylo reflektované v konečném výběru inkasa. Důvodem byl významný vliv na předzásobení tabákovými nálepkami s nižší sazbou daně (platnou do 31. 12. 2007). Tentokrát se nepředzásobili pouze výrobci a dovozci cigaret, ale také velkoobchodníci a maloobchodníci. Důsledkem předzásobení byla situace, kdy bylo možno ještě v průběhu roku 2008 koupit cigarety se starou sazbou daně. Dalším negativním vlivem byl přechod nízko-příjmových zákazníků od klasických značek cigaret k těm levnějším. Na nastalou situaci reagovali výrobci tím, že se více zaměřili na výrobu levnějších cigaret.⁶⁹

Předpokládaná výše daňového výnosu za rok 2009 byla ve výši 50 mld. Kč. Reálně vybraná daň činila 37,5 mld. Kč. Podstatnou část tohoto rozdílu ovlivnila skutečnost, že byly započteny hypotetické výnosy z možného předzásobení kvůli zvýšení sazby daně od 1. 2. 2010. Ovšem toto zvýšení nebylo příliš významné, tedy nedošlo k vyšší míře předzásobení.⁷⁰

V roce 2010 byla stanovena minimální výše sazby daně z cigaret na 2,01 Kč/ks (pevná část sazby), valorická část daně byla také navýšena. Výše inkasa v roce 2010 byla ve výši 42,47 mld. Kč, rozdíl oproti původně předpokládané daňové povinnosti byl cca 2,4 mld. Kč. I přesto, že vybraná daň nedosáhla předpokládané výše, došlo k výrazně vyššímu výběru daní oproti roku 2009 v celkové výši 4,77 mld. Kč. V roce 2010 v rámci zvýšení daně nedošlo k předzásobení u odběratelů tabákových nálepek.⁷¹

Na výši inkasa v roce 2011 mělo zásadní vliv především předzásobení odběratelů tabákových nálepek. Předzásobení tabákovými nálepkami souviselo s plánovaným zvýšením sazeb daně z cigaret od 1. ledna 2012. Za rok 2012 činila výše inkasa 44,96 mld. Kč. Meziroční nárůst inkasa v roce 2011 byl tedy o 2,5 mld. Kč.⁷²

Za rok 2012 bylo celkem vybráno 47 mld. Kč, nárůst oproti roku 2011 byl tedy o 2,04 mld. Kč. Vyšší inkaso bylo ovlivněno zejména předzásobením odběratelů tabákových

⁶⁹ Celní správa České republiky *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2008* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>.

⁷⁰ Celní správa České republiky. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2009* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>.

⁷¹ Celní správa České republiky. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2010*, [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>.

⁷² Celní správa České republiky. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2011* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>.

nálepek se sazbou daně účinnou do konce roku 2012. Další pozitivní vliv na výši inkasa mělo zvýšení maloobchodních cen cigaret.⁷³

I přesto, že v roce 2013 došlo k navýšení sazeb daně z cigaret a také ke zvýšení maloobchodních cen (pozitivní vliv na výši inkasa), byl zaznamenán pokles výše inkasa oproti roku 2012, a to ve výši 0,2 mld. Kč. Negativní vliv na výši inkasa měla opožděná platba ve výši 1,3 mld. Kč, která byla uhrazena v lednu 2014. Dalším vlivem působícím na snižování výnosů daní měla i klesající spotřeba cigaret.⁷⁴

„Inkaso spotřební daně z tabákových výrobků bylo ovlivněno předzásobením se tabákovými nálepkami ze strany výrobců a prodejců tabákových výrobků z listopadu a prosince roku 2013, které vzniklo v reakci na očekávané navýšování sazeb k 1. 1. 2014. Předzásobení mírnilo pozitivní vliv navýšení sazeb spotřební daně z tabáku na inkaso, neboť se jeho vlivem v první polovině roku 2014 stále prodávaly cigarety se starými sazbami spotřební daně. Předzásobení z konce roku 2013, které bylo doposud nejmarkantnější, se dále projevilo velmi nízkými odběry tabákových nálepek v průběhu celého roku 2014. K 1. 12. 2014 nabyla účinnosti novela zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, která zavedla regulaci předzásobení⁷⁵.“⁷⁶

V roce 2015 činila výše inkasa 50,9 mld. Kč, v porovnání s výší inkasa v roce 2014 došlo k navýšení o 6,2 mld. Kč. Příznivý vliv na zvýšení inkasa mělo nejen zvýšení sazeb daně, ale i zavedení regulačního opatření – omezení možnosti prodeje cigaret se starými tabákovými nálepkami. Toto opatření dle výsledků získaných celní správou mělo pozitivní vliv na výši inkasa až v řádech několika miliard Kč.⁷⁷

⁷³ Celní správa České republiky. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2012* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

⁷⁴ Celní správa České republiky. *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2013* [online]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2013/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22060>.

⁷⁵ Od 1.1. 2014 je při změně sazeb možné prodávat, případně skladovat cigarety s tabákovou nálepkou odpovídající sazbě daně předcházející nové daňové sazbě pouze 3 kalendářní měsíce od data nabytí účinnosti nové daňové sazby. Tento legislativní nástroj slouží pro vyrovnání „šoků“ způsobených předzásobováním.

⁷⁶ Celní správa České republiky. *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2014* [online]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>.

⁷⁷ Celní správa České republiky. *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2015* [online]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>.

4.2.3 Analýza míry zdanění v konečné ceně pro spotřebitele za roky 2003 až 2015

V diplomové práci je zjišťována míra zdanění v ceně jedné krabičky cigaret pro konečného spotřebitele v jednotlivých letech sledovaného období. Změny sazeb spotřební daně z tabákových výrobků, konkrétně cigaret probíhaly ve všech sledovaných obdobích mimo rok 2009 a rok 2015, kdy k poslední změně došlo v prosinci 2014.

Pro přehledné shrnutí vývoje sazeb daní z tabáku bude uvedena tabulka.

Tabulka č. 10: Vývoj sazeb daní z tabáku ve sledovaném období

Rok	Cigarety		
	Minimální	Pevná část [Kč/Ks]	Procentní část
2003	-	0,36	22 % z MPPC*
2004	0,90 - 0,94	0,48	23 % z MPPC
2005	0,90 - 0,94	0,73	24 % z MPPC
2006	1,13 - 1,36	0,73	25 % z MPPC
2007	1,64	0,88	27 % z MPPC
2008	1,92	1,03	28 % z MPPC
2009	1,92	1,03	28 % z MPPC
2010	2,01	1,07	28 % z MPPC
2011	2,01	1,07	28 % z WAP**
2012	2,1	1,12	28 % z WAP
2013	2,18	1,16	27 % z WAP
1/2014	2,25	1,19	27 % z WAP
12/2014	2,37	1,29	27 % z WAP
2015	2,37	1,29	27 % z WAP

* Cena cigaret nejžádanější cenové kategorie

** Vážená průměrná maloobchodní prodejní cena

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

Pro stanovení výše daně z cigaret v ceně jedné krabičky pro konečného spotřebitele byla využita primární data získaná z Českého statistického úřadu (ČSU), Celní správy České

republiky a ze zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vždy v platném znění pro každý rok sledovaného období. Pro výpočet celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret bylo nutné uvést částku odpovídající platné sazbě DPH. Pro zobecnění postupu byla jako cena jedné krabičky cigaret určena průměrná cena cigaret dle údajů ve spotřebním koši evidovaném na stránkách ČSU.

Pro přehlednost jsou jednotlivé výpočty rozděleny do samostatných tabulek, ve kterých jsou uvedena všechna relevantní data pro výpočet v daném roce.

Daňové zatížení v roce 2003

V následující tabulce je uveden výpočet daňového zatížení jedné krabičky cigaret. Pro rok 2003 nebyla stanovena minimální výše spotřební daně. Pro výpočet valorické části daně je použita MPPC. Sazba DPH v roce 2003 činila 22 %.

Tabulka č. 11: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2003

Cena za krabičku 42 Kč	Hodnoty k 31. 12. 2003	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	0,36 Kč/ks	20*0,36	7,2	
Valorická část	22 % z MPPC	42*0,22	9,24	
Celkem			16,44	
Nejméně			x	
Celkem spotřební daň			16,44	39,14
DPH	22 %	42*(22/122)	7,57	18,02
Celková hodnota zatížení		16,44 + 7,57	24,01	57,17

Zdroj: data vlastní zpracování

V roce 2003 byla cena jedné krabičky cigaret pro konečného spotřebitele 42 Kč. Z výpočtu v tabulce vyplývá, že výše celkového daňového zatížení v roce 2003 byla 24,01 Kč, z toho daň z cigaret činila 16,44 Kč a částka 7,57 Kč byla odvedena na DPH.

V procentuálním vyjádření, nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení ve výši 57,17 % z celkové ceny. Konkrétně SD byla 39,14 % z ceny krabičky a DPH bylo ve výši 18,02 % ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2004

V roce 2004 byla zavedena hranice pro minimální výši zdanění ve výši 0,9 – 0,94 Kč/ks. Dále oproti roku 2003 došlo ke zvýšení pevné části sazby daně o 0,12 Kč/ks, valorická část sazby daně se zvýšila na 23 % z MPPC. Dále došlo ke snížení sazby DPH na 19 %.

Tabulka č. 12: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2004

Cena za krabičku 46 Kč	Hodnoty k 31.12.2004	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	0,48 Kč/ks	20*0,48	9,6	
Valorická část	23 % z MPPC	46*0,23	10,58	
Celkem			20,18	
Nejméně	0,9 Kč/ks	0,9*20	18	
	0,94 Kč/ks	0,94*20	18,8	
Celkem spotřební daň			20,18	43,87
DPH	19 %	46*(19/119)	7,34	15,96
Celková hodnota zatížení		20,18 + 7,34	27,52	59,83

Zdroj: vlastní zpracování

Cena za jednu krabičku cigaret v roce 2004 byla stanovena na 46 Kč. Celkové daňové zatížení bylo ve výši 27,52 Kč. Pro výpočet daně z cigaret bylo nutné zohlednit výši minimální daně, která byla 18 až 18,8 Kč. Daň z cigaret dle pevné a valorické sazby vyšla ve výši 20,18 Kč, tedy částka vyšší než povinná minimální výše. Hodnota daně z cigaret je tedy 20,18 Kč a částka 7,34 Kč byla odvedena na DPH. Oproti roku 2003 došlo k navýšení celkové daňové zátěže jedné krabičky cigaret o 3,51 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 59,83 % z celkové ceny krabičky. Z toho SD tvořila 43,87 % ceny krabičky a DPH bylo 15,96 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2005

Pro rok 2005 zůstala beze změny minimální výše daně z cigaret a sazba DPH, ale došlo k navýšení pevné části sazby daně o 0,25 Kč/ks oproti předchozímu roku. I u valorické sazby části daně došlo k navýšení, a to na 24 % z MPPC.

Tabulka č. 13: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2005

Cena za krabičku 46 Kč	Hodnoty k 31.12.2005	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	0,73 Kč/ks	20*0,73	14,6	
Valorická část	24 % z MPPC	46*0,24	11,04	
Celkem			25,64	
Nejméně	0,9 Kč/ks	0,9*20	18	
	0,94 Kč/ks	0,94*20	18,8	
Celkem spotřební daň			25,64	55,74
DPH	19 %	46*(19/119)	7,34	15,96
Celková hodnota zatížení		25,64 + 7,34	32,98	71,70

Zdroj: vlastní zpracování

Cena za jednu krabičku cigaret v roce 2005 byla stejná jako v roce 2004, tedy 46 Kč. Celkové daňové zatížení bylo ve výši 32,98 Kč. Minimální výše daně byla v rozmezí 18 až 18,8 Kč. Daň z cigaret dle součtu pevné a valorické sazby části daně byla ve výši 25,64 Kč, pro výpočet celkového daňového zatížení krabičky cigaret bude použita tedy tato hodnota. Výše odvodu na DPH byla stejná jako v předešlém roce 7,34 Kč. Oproti roku 2004 došlo ke zvýšení daňové zátěže jedné krabičky cigaret o 5,4 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 71,70 % z celkové ceny krabičky cigaret. Z toho bylo 55,74 % ceny krabičky tvořeno SD a DPH bylo ve výši 15,96 % z ceny jedné krabičky.

Daňové zatížení v roce 2006

V roce 2006 zůstaly beze změny pevná část sazby daně a výše sazby DPH. Oproti roku 2005 se zvýšilo rozmezí minimální výše daně na 1,13 až 1,36 Kč/ks a také došlo k navýšení valorické sazby části daně na 25 % z MPPC.

Tabulka č. 14: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2006

Cena za krabičku 46 Kč	Hodnoty k 31.12.2006	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	0,73 Kč/ks	20*0,73	14,6	
Valorická část	25 % z MPPC	46*0,25	11,5	
Celkem			26,1	
Nejméně	1,13 Kč/ks	1,13*20	22,6	
	1,36 Kč/ks	1,36*20	27,2	
Celkem spotřební daň			26,1	56,74
DPH	19 %	46*(19/119)	7,34	15,96
Celková hodnota zatížení		27,2 + 7,34	34,54	72,70

Zdroj: vlastní zpracování

I pro rok 2006 byla stanovena cena jedné krabičky na 46 Kč. Hodnota celkového daňového zatížení byla ve výši 34,54 Kč. Minimální výše daně byla v rozmezí 22,6 až 27,2 Kč. Daň z cigaret dle součtu pevné a valorické sazby části daně byla ve výši 26,1 Kč. Pro výpočet celkového daňového zatížení krabičky cigaret byla použita výše minimální sazby 27,2 Kč. Výše odvodu na DPH bude opět stejná jako v předešlém roce, tedy 7,34 Kč. Oproti roku 2005 došlo k navýšení celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret o 1,56 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 72,70 % z celkové ceny krabičky. Konkrétně SD tvořila 56,74 % ceny krabičky a DPH bylo ve výši 15,96 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2007

V roce 2007 se výše pevné části sazby daně oproti minulému roku zvýšila o 0,15 Kč/ks, u valorické sazby části daně došlo ke zvýšení na 27 % MPPC. Nově byla stanovena jedna hodnota pro určení minimální výše daně, konkrétně 1,64 Kč/ks. Výše sazby DPH zůstala nezměněna.

Tabulka č. 15: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2007

Cena za krabičku 59,41 Kč	Hodnoty k 31.12.2007	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	0,88	$20 \cdot 0,88$	17,6	
Valorická část	27 % z MPPC	$59,41 \cdot 0,27$	16,04	
Celkem			33,64	
Nejméně	1,64 Kč/ks	$1,64 \cdot 20$	32,8	
Celkem spotřební daň			33,64	56,62
DPH	19 %	$59,41 \cdot (19/119)$	9,49	15,97
Celková hodnota zatížení		$33,64 + 9,49$	43,13	72,60

Zdroj: vlastní zpracování

Cena krabičky cigaret pro konečného spotřebitele byla v roce 2007 stanovena na 59,41 Kč. Výše celkového daňového zatížení byla 43,13 Kč. Z toho byl součet pevné a valorické části daně ve výši 33,64 Kč (minimální výše daně byla 32,8 Kč). Odvod na DPH byl ve výši 9,49 Kč. Oproti roku 2006 došlo k navýšení celkového daňového zatížení jedné krabičky o 8,59 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 72,60 % z celkové ceny. Z toho byla SD ve výši 56,62 % ceny krabičky a DPH tvořilo 15,97 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2008

Pro rok 2008 byly navýšeny pevná část sazby daně o 0,15 Kč/ks, valorická část sazby daně na 28 % Z MPPC, minimální výše daně na 1,92 Kč/ks. Sazba pro výpočet DPH byla beze změny.

Tabulka č. 16: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2008

Cena za krabičku 69 Kč	Hodnoty k 31.12.2008	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	1,03	20*1,03	20,6	
Valorická část	28 % z MPPC	69*0,28	19,32	
Celkem			39,92	
Nejméně	1,92 Kč/ks	1,92*20	38,4	
Celkem spotřební daň			39,92	57,86
DPH	19 %	69*(19/119)	11,02	15,97
Celková hodnota zatížení		38,4 + 11,02	50,94	73,83

Zdroj: vlastní zpracování

Cena za krabičku cigaret v roce 2008 byla 69 Kč. Celkové daňové zatížení bylo ve výši 50,94 Kč. Minimální výše daně vyšla 38,4 Kč. Součet pevné a valorické sazby daně byl ve výši 39,92 Kč, byl tedy použit pro určení celkového daňového zatížení. Odvod na DPH byl ve výši 11,02 Kč. Oproti roku 2007 došlo k navýšení celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret o 7,25 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 73,83 % z celkové ceny krabičky. Z toho byla část SD ve výši 57,86 % ceny krabičky a DPH bylo 15,97 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2009

Hodnoty pro výpočet celkového daňového zatížení v roce 2009 zůstaly beze změny oproti roku 2008. Byla navýšena pouze cena jedné krabičky cigaret.

Tabulka č. 17: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2009

Cena za krabičku 70 Kč	Hodnoty k 31.12.2009	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	1,03	20*1,03	20,6	
Valorická část	28 % z MPPC	70*0,28	19,6	
Celkem			40,2	
Nejméně	1,92 Kč/ks	1,92*20	38,4	
Celkem spotřební daň			40,2	57,17
DPH	19 %	70*(19/119)	11,18	15,97
Celková hodnota zatížení		40,2 + 11,18	51,38	73,15

Zdroj: vlastní zpracování

Cena krabičky cigaret byla pro rok 2009 stanovena na 70 Kč. Hodnota celkového zdanění byla 51,38 Kč. Minimální výše daně byla 38,4 Kč. Součet pevné a valorické sazby daně byl ve výši 40,2 Kč, byl tedy použit pro určení celkového daňového zatížení krabičky cigaret. Výše odvodu na DPH byla 11,18 Kč. Oproti roku 2008 došlo k navýšení celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret o 7,81 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 73,15 % z celkové ceny krabičky. Z toho byla SD ve výši 57,17 % ceny krabičky a DPH tvořilo 15,97 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2010

V roce 2010 byla navýšena pevná část sazby daně o 0,04 Kč/ks, minimální výše daně byla stanovena na 2,01 Kč/ks a od 1. 1. 2010 došlo ke zvýšení sazby DPH na 20 %. Beze změny zůstala hodnota valorické sazby části daně.

Tabulka č. 18: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2010

Cena za krabičku 73,88 Kč	Hodnoty k 31.12.2010	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	1,07	20*1,07	21,4	
Valorická část	28 % z MPPC	73,88*0,28	20,69	
Celkem			42,09	
Nejméně	2,01 Kč/ks	2,01*20	40,2	
Celkem spotřební daň			42,09	56,97
DPH	20 %	73,88*(20/120)	12,31	16,66
Celková hodnota zatížení		42,09 + 12,31	54,40	73,63

Zdroj: vlastní zpracování

Cena za krabičku v roce 2010 byla 73,88 Kč. Celkové daňové zatížení bylo ve výši 54,40 Kč. Minimální výše daně byla ve výši 40,2 Kč. Součet pevné a valorické části daně byl ve výši 42,09 Kč, bude tedy použit pro určení daňového zatížení krabičky cigaret. Výše odvodu na DPH byla 12,31 Kč. Oproti roku 2009 došlo k navýšení celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret o 3,02 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 76,63 % z celkové ceny krabičky. Z toho byla SD ve výši 56,97 % ceny krabičky a DPH tvořila 16,66 % z ceny krabičky cigaret.

Daňové zatížení v roce 2011

Od roku 2011 dochází ke změně způsobu výpočtu valorické části daně, místo MPPC se využije hodnota WAP. Ostatní hodnoty pro výpočet daňového zatížení krabičky cigaret zůstaly oproti roku 2010 nezměněny.

Tabulka č. 19: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2011

Cena za krabičku 75 Kč	Hodnoty k 31.12.2011	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	1,07	$20 \cdot 1,07$	21,4	
Valorická část	28 % z WAP	$68,13 \cdot 0,28$	19,08	
Celkem			40,48	
Nejméně	2,01 Kč/ks	$2,01 \cdot 20$	40,2	
Celkem spotřební daň			40,48	53,97
DPH	20 %	$75 \cdot (20/120)$	12,5	16,67
Celková hodnota zatížení		$40,48 + 12,5$	52,98	70,64

Zdroj: vlastní zpracování

Cena krabičky pro rok 2011 byla stanovena na 75 Kč. Výše celkového daňového zatížení byla 52,98 Kč. Minimální výše daně byla 40,2 Kč. Součet pevné a valorické části daně byl ve výši 40,48 Kč, byl tedy použit pro určení daňového zatížení krabičky cigaret. Odvod na DPH byl ve výši 12,5 Kč. Oproti roku 2010 došlo ke snížení celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret o 1,42 Kč, důvodem byla změna metodiky výčtu minimální výše daně.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 70,64 %. Z toho byla SD ve výši 53,97 % z ceny krabičky a DPH tvořila 16,67 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2012

V roce 2012 došlo pouze ke zvýšení pevné části sazby daně na 1,12 Kč/ks. Ostatní parametry zůstaly beze změny.

Tabulka č. 20: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2012

Cena za krabičku 77 Kč	Hodnoty k 31.12.2012	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	1,12 Kč/ks	20*1,12	22,4	
Valorická část	28 % z WAP	70,23*0,28	19,66	
Celkem			42,06	
Nejméně	2,1 Kč/ks	2,01*20	40,2	
Celkem spotřební daň			42,06	54,62
DPH	20 %	77*(20/120)	12,83	16,66
Celková hodnota zatížení		42,06 + 12,83	54,90	71,29

Zdroj: vlastní zpracování

Cena krabičky cigaret pro rok 2012 byla stanovena na 77 Kč. Hodnota celkového daňového zatížení byla 54,90 Kč. Minimální výše sazby daně byla 40,2 Kč. Součet pevné a valorické části daně byl ve výši 42,06 Kč, byl tedy použit pro určení daňového zatížení krabičky cigaret. Na DPH bylo odvedeno 12,83 Kč. Oproti roku 2011 došlo k navýšení celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret o 1,92 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 71,29 % z celkové ceny krabičky. Z toho byla SD ve výši 54,62 % ceny krabičky a DPH tvořila 16,66 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2013

Pro rok 2013 byla navýšena pevná část sazby daně o 0,04 Kč/ks, minimální výše daně na 2,18 Kč/ks a sazba DPH na 21 %. Naopak došlo ke snížení valorické sazby části daně na 27 % z WAP.

Tabulka č. 21: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2013

Cena za krabičku 80 Kč	Hodnoty k 31.12.2013	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	1,16	20*1,16	23,2	
Valorická část	27 % z WAP	72,36*0,27	19,54	
Celkem			42,74	
Nejméně	2,18 Kč/ks	2,18*20	43,6	
Celkem spotřební daň			43,6	54,50
DPH	21 %	80*(21/121)	13,88	17,35
Celková hodnota zatížení		43,6 + 13,88	57,48	71,85

Zdroj: vlastní zpracování

Cena krabičky pro rok 2013 byla stanovena na 80 Kč. Celkové daňové zatížení krabičky cigaret bylo 57,48 Kč. Výše minimální daně byla 43,6 Kč. Součet pevné a valorické části daně byl ve výši 42,74 Kč. Pro určení daňového zatížení krabičky cigaret bude použita výše minimální výše daně, tedy 43,6 Kč. Na DPH bylo odvedeno 13,88 Kč. Oproti roku 2012 došlo k navýšení celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret o 2,58 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 71,85 % z celkové ceny krabičky cigaret. Z toho byla SD ve výši 54,50 % ceny krabičky a DPH tvořilo 17,35 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2014

V roce 2014 byla zvýšena pevná část sazby daně na 1,29 Kč, minimální výše daně na 2,37 Kč/ks. Beze změny zůstala valorická část sazby daně a výše sazby DPH.

Tabulka č. 22: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2014

Cena za krabičku 82 Kč	Hodnoty k 31.12.2014	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	1,29	20*1,29	25,8	
Valorická část	27 % z WAP	73,74*0,27	19,91	
Celkem			45,71	
Nejméně	2,37 Kč/ks	2,37*20	47,4	
Celkem spotřební daň			47,4	57,80
DPH	21 %	82*(21/121)	14,23	17,35
Celková hodnota zatížení		47,4 + 14,23	61,63	75,16

Zdroj: vlastní zpracování

Cena krabičky pro konečného spotřebitele v roce 2014 byla 82 Kč. Celkové daňové zatížení bylo ve výši 61,63 Kč. Minimální výše daně byla 47,4 Kč. Součet pevné a valorické části daně byl 45,71 Kč. Pro výpočet daňového zatížení byla použita hodnota 47,4 Kč. Výše odvodu na DPH byla 14,23 Kč. Oproti roku 2013 došlo k navýšení celkového daňového zatížení o 4,15 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 75,16 % z celkové ceny krabičky. Z toho byla SD ve výši 57,80 % ceny krabičky a DPH tvořilo 17,35 % z ceny krabičky.

Daňové zatížení v roce 2015

Hodnoty pro výpočet celkového daňového zatížení v roce 2015 zůstaly beze změny oproti roku 2014. Byla navýšena pouze cena jedné krabičky cigaret.

Tabulka č.23: Výpočet daňového zatížení krabičky cigaret v roce 2015

Cena za krabičku 87 Kč	Hodnoty k 31.12.2015	Výpočet	Hodnota v Kč	Daňové zatížení %
Pevná část	1,29	20*1,29	25,8	
Valorická část	27 % z WAP	76,48*0,27	20,65	
Celkem			46,45	
Nejméně	2,37 Kč/ks	2,37*20	47,4	
Celkem spotřební daň			47,4	54,48
DPH	21 %	87*(21/121)	15,10	17,36
Celková hodnota zatížení		47,4 + 15,10	62,50	71,84

Zdroj: vlastní zpracování

Cena krabičky pro konečného spotřebitele byla 87 Kč. Celkové daňové zatížení bylo 62,5 Kč. Minimální výše daně byla ve výši 47,4 Kč. Součet pevné a valorické části daně vyšel ve výši 46,45 Kč. Pro určení daňového zatížení krabičky cigaret byla použita hodnota minimální výše daně, tedy 47,4 Kč. Odvod na DPH byl ve výši 15,10 Kč. Oproti roku 2014 došlo k navýšení celkového daňového zatížení jedné krabičky cigaret o 0,87 Kč.

V procentuálním vyjádření nesla jedna krabička cigaret daňové zatížení 71,84 % z celkové ceny krabičky. Z toho byla SD ve výši 54,48 % ceny krabičky a DPH tvořilo 17,36 % z ceny krabičky.

5 Výsledky a komparace

V praktické části diplomové práce byla kvantifikována míra daňového zatížení ceně jedné krabičky cigaret v jednotlivých letech sledovaného období, tedy v letech 2003 až 2015. V této kapitole budou uvedeny analyzované výstupy získané v praktické části diplomové práce.

Na následující straně je uvedena souhrnná tabulka zdrojových dat, ze kterých byly čerpány údaje pro zpracování výstupních grafů. Primární data byla získána z veřejně dostupných zdrojů:

- Český statistický úřad,
- Eurostat,
- Celní správa České republiky,
- Finanční správa České republiky,
- Ministerstvo financí České republiky.

Ostatní data byla získána vlastním výpočtem na základě postupů uvedených v kapitole 2.2 Metodika v úvodu diplomové práce.

Pro přehlednost budou uvedeny tabulky shrnující data získaná v kapitole 4.2.2.

Tabulka č. 24: Přehled ceny krabičky cigaret a výše SD a DPH v Kč, 1. část

Popis	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Cena Krabičky [Kč]	42	46	46	46	59,41	69	70
Výše SD [Kč]	14,44	20,18	25,64	27,20	33,64	38,40	40,20
Výše DPH [Kč]	7,57	7,34	7,34	7,34	9,49	11,02	11,18
Daň celkem [Kč]	24,01	27,52	32,98	34,54	43,13	49,42	51,38
Spotřeba celkem [100 tis. ks]	25,61	22,46	26,23	28,26	30,60	16,60	20,93

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 25: Přehled ceny krabičky cigaret a výše SD a DPH v Kč, 2. část

Popis	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Cena Krabičky [Kč]	73,88	75	77	80	82	87
Výše SD [Kč]	42,09	40,48	42,06	43,60	47,40	47,40
Výše DPH [Kč]	12,31	12,50	12,83	13,02	14,23	15,1
Daň celkem [Kč]	54,40	52,98	54,89	56,62	61,63	62,5
Spotřeba celkem [100 tis. ks]	21,67	23,23	23,92	22,35	11,07	20,44

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulek je patrné, že od roku 2003 dochází k růstu celkového daňového zatížení krabičky cigaret. Jediný pokles byl zaznamenán v roce 2011, nejspíše byl způsoben změnou metodiky výpočtu minimální sazby daně z cigaret.

Tabulka č. 26: Přehled ceny krabičky cigaret a výše SD a DPH v procentuálním vyjádření, 1. část

Popis	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Cena Krabičky [Kč]	42	46	46	46	59,41	69	70
Výše SD [%]	39,14	43,87	55,74	56,74	52,62	57,86	57,17
Výše DPH [%]	18,02	15,96	15,96	15,96	15,97	15,97	15,97
Daň celkem [%]	57,17	59,83	71,70	72,70	72,60	73,83	73,15

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 27: Přehled ceny krabičky cigaret a výše SD a DPH v procentuálním vyjádření, 2. část

Popis	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Cena Krabičky [Kč]	73,88	75	77	80	82	87
Výše SD [%]	56,97	53,97	54,62	54,50	57,80	54,48
Výše DPH [%]	16,66	16,67	16,66	17,35	17,35	17,36
Daň celkem [%]	73,63	70,64	71,29	71,87	75,16	71,84

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulky č. 26 a č. 27 shrnují výši procentuálního daňového zatížení v ceně jedné krabičky cigaret.

5.1 Zhodnocení daňového zatížení jedné krabičky cigaret ve sledovaném období

Pro přesnější vyhodnocení daňového zatížení jedné krabičky cigaret bude eliminován vliv daňového zatížení DPH. Důvodem je fakt, že DPH je univerzální daň ze spotřeby, není tedy cíleně zaměřena na ovlivnění chování vybrané skupiny spotřebitelů.

Ve sledovaném období byly identifikovány následující skutečnosti:

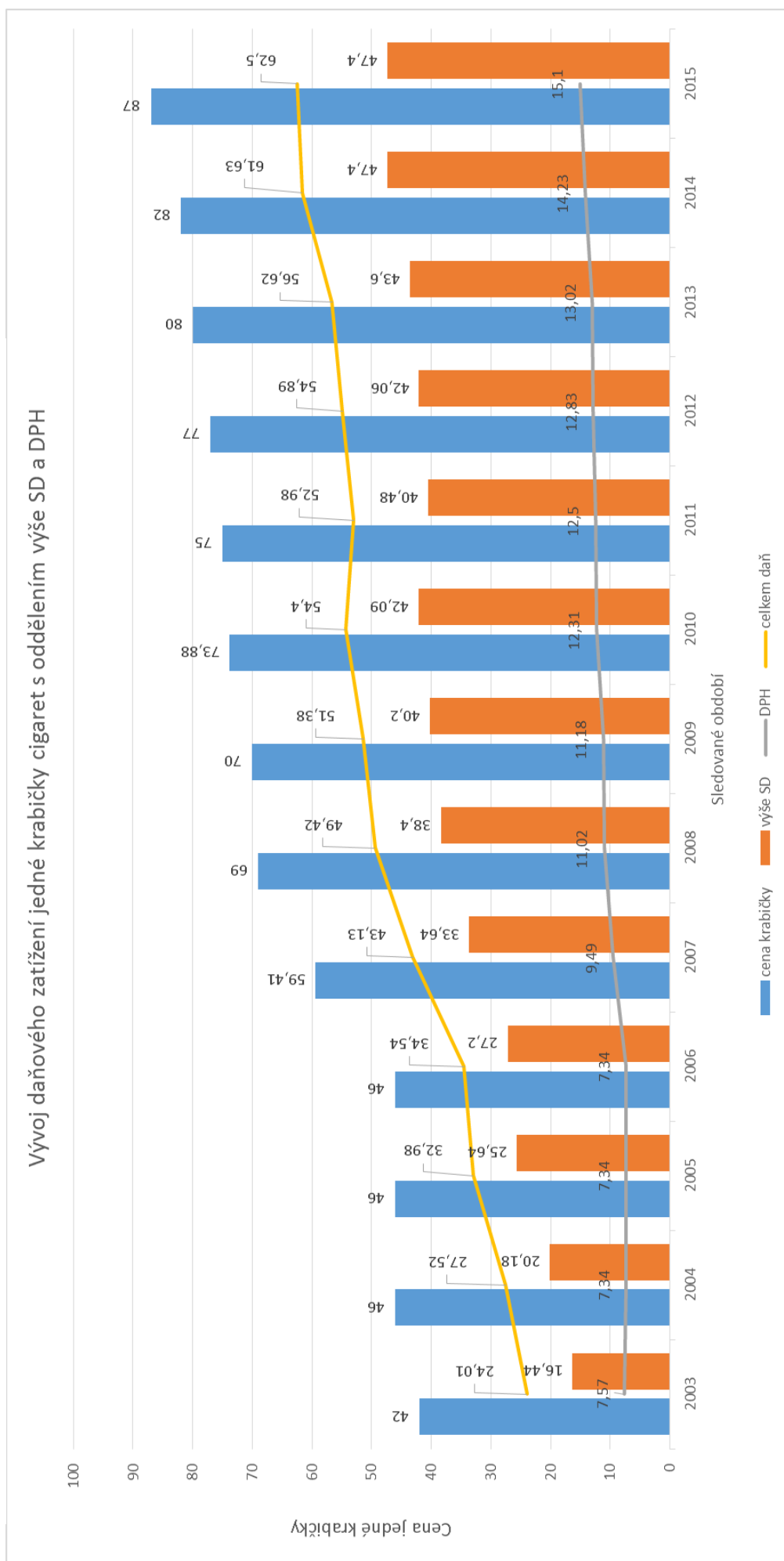
- výše daně z cigaret v ceně jedné krabičky cigaret,
- způsob stanovení valorické sazby části daně.

Prvním zjištěním bylo, že od roku 2005 tvořila daň z cigaret více než 50 % ceny jedné krabičky cigaret pro konečného spotřebitele. Toto zjištění platí pro všechny následující roky ve sledovaném období. Konkrétně spotřební dan v roce 2005 tvořila 55,74 % z ceny krabičky cigaret.

Druhým milníkem ve sledovaném období byla změna způsobu výpočtu valorické sazby části daně. V letech 2004 až 2010 byl aplikován výpočet valorické sazby části daně pomocí procentního dílu z MPPC. Od roku 2011 dochází k záměně veličiny MPPC za WAP. Tato změna se zejména projevila v letech 2013 až 2015, konkrétně v tom, že byl využit institut minimální sazby daně z cigaret. Důvodem byla skutečnost, že součet pevné a valorické části daně nepřesahoval tuto minimální hranici a proto nemohl být aplikován. Pro potvrzení tohoto vývojového trendu je nutné sledovat další vývoj v této oblasti.

V následujícím grafu jsou shrnuta zjištění z praktické části.

Graf č. 2: Vývoj daňového zatížení jedné krabičky cigaret s oddělením výše SD a DPH



Zdroj: vlastní zpracování

5.2 Zhodnocení vlivu ceny krabičky cigaret na celkovou spotřebu cigaret

Při vyhodnocování zpracované analýzy bylo zjištěno, že sledované období lze rozdělit do několika kratších časových úseků:

- období propadu spotřeby cigaret,
- období růstu spotřeby cigaret.

Období propadu

Prvním rokem, ve kterém byl zaznamenán výrazný propad spotřeby cigaret, byl rok 2004. Propad lze přisoudit okolnostem souvisejícím se vstupem České republiky do Evropské unie. I když dle údajů celní správy za rok 2004 bylo inkaso spotřební daně z tabáku stejně velké jako předpokládaná výše výnosů této daně, došlo ke snížení spotřeby oproti roku 2003. Z toho tedy vyplývá, že propad spotřeby byl pokryt zvýšením sazeb daně z cigaret.

Dalším rokem, kdy došlo k výraznému propadu spotřeby, byl rok 2008. Tento propadl, byl částečně způsobem masivním předzásobením odběratelů tabákových nálepek koncem roku 2007. Následkem této skutečnosti bylo, že ještě ke konci roku 2008 bylo možné koupit cigarety se sazbou daně platnou pro rok 2007, tedy nižší než, která byla platná pro rok 2008. Dalším důvodem nižší spotřeby cigaret v tomto roce byl pravděpodobně začátek finanční krize. V důsledku nedostatku finančních prostředků u nízko - příjmových skupin kuřáků došlo k odklonu od spotřeby tradičních cigaret směrem k levnějším variantám, například k tabáku pro ruční balení cigaret.

V roce 2013 došlo k mírnému poklesu spotřeby, který ve srovnání s ostatními roky, kdy došlo k poklesu je téměř zanedbatelný.

Další výrazný pokles spotřeby byl v roce 2014. Pokles lze částečně odůvodnit vysokým předzásobením odběratelů tabákových nálepek koncem roku 2013. Dle celní správy předzásobení v roce 2013 bylo nejmasivnější za sledované roky, s tím souvisela snížená poptávka po tabákových nálepkách v roce 2014.

Období růstu

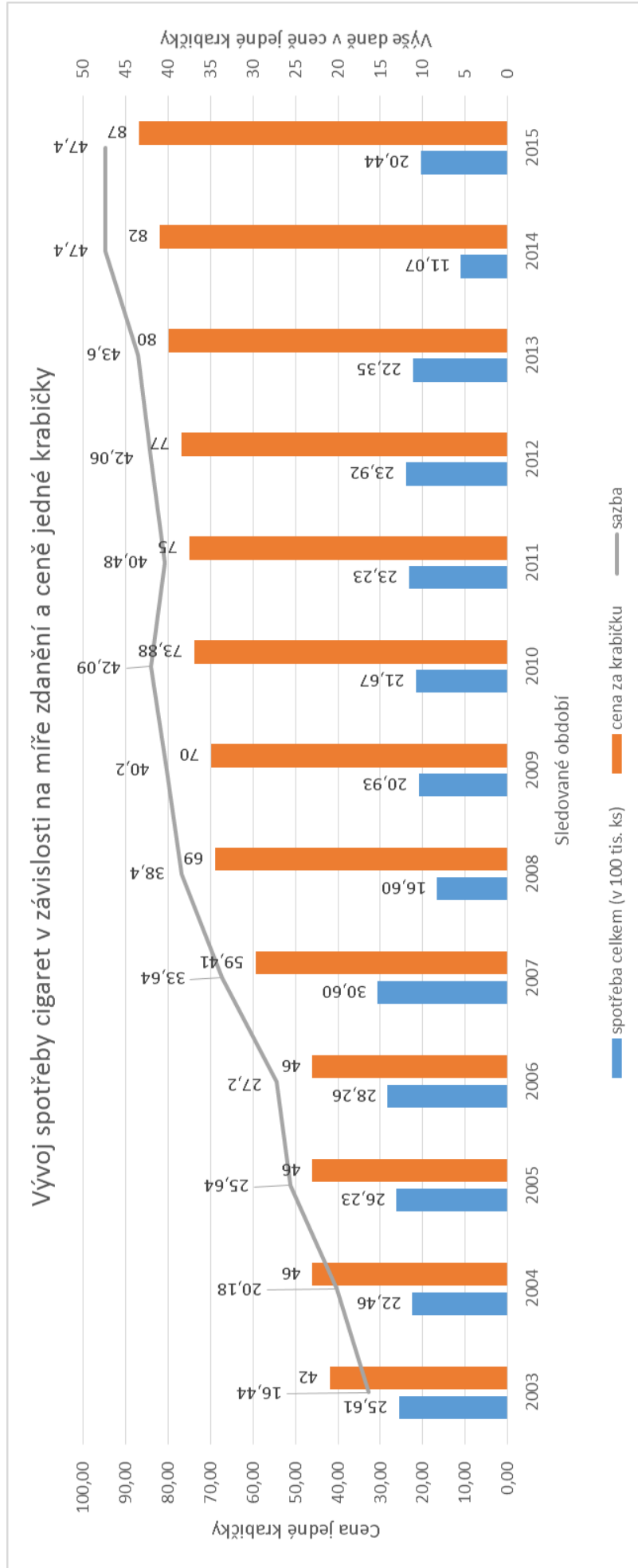
Do období růstu spotřeby cigaret lze zahrnout dva časové úseky, a to období 2005 až 2007 a období od roku 2009 až do roku 2012.

I přes skutečnost, že v těchto letech se neustále zvyšovala sazba daně z cigaret, tak současně rostla jejich spotřeba, respektive nedocházelo k žádoucímu snížení spotřeby cigaret.

V roce 2015 se úroveň spotřeby cigaret vrátila k hodnotám z roku 2009. Pro zhodnocení, jestli se udrží výše spotřeby cigaret za rok 2016 na úrovni spotřeby za rok 2015, nebylo v době zpracování práce možné určit, z důvodu nedostupnosti dat (plánované zveřejnění dat je červenec 2017).

Podkladem pro popsané skutečnosti byl následující graf.

Graf č. 3: Vývoj spotřeby cigaret v závislosti na míře zdanění a ceně jedné



Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k uvedeným informacím v této kapitole, je možno konstatovat, že spotřeba cigaret není ovlivněna výší daně uvalené na cigarety a současně není ovlivněna průměrnou cenou za jednu krabičku cigaret pro konečného spotřebitele.

6 Závěr

Cílem diplomové práce bylo vyhodnotit, zda při zvýšení zdanění tabákových výrobků dojde ke snížení jejich spotřeby prostřednictvím analýzy míry zdanění jedné krabičky cigaret v jednotlivých letech sledovaného období, tedy od roku 2003 do roku 2015.

Teoretická část diplomové práce se věnuje principům výběru daně, definicím základních pojmů spotřebních daní z tabákových výrobků, pojmům daňové koordinace a harmonizace a vývoji související legislativy v rámci Evropské unie a souvztažně k tomu vývoji legislativy v České republice. Okrajově se diplomová práce v teoretické části zabývá nově zavedeným zdaněním surového tabáku a také škodlivosti kouření obecně.

V České republice probíhají pravidelně dva typy průzkumů v oblasti spotřeby tabákových výrobků, s hlavním zaměřením na spotřebu cigaret. Mezinárodní průzkum, který ovšem provádí státní orgány České republiky je průzkum GYTS. Tento průzkum je zaměřen na mladistvé kuřáky ve věku 13 až 15 let, probíhá na základních školách a víceletých gymnáziích v odpovídajících třídách. Poslední průzkum proběhl v roce 2016, v době zpracování diplomové práce nebyly výsledky tohoto výzkumu k dispozici, proto byly rozebrány výstupy z průzkumu provedeného v roce 2011.

V rámci zlepšení zdravotního stavu obyvatelstva České republiky zavedla vláda ČR dlouhodobý program Zdraví 21. V souvislosti s tímto programem probíhají pravidelné každoroční průzkumy v oblasti dospělých kuřáků. Respondenty jsou občané ve věku od 15 let a starší. Výstupní data slouží mj. i pro mezinárodní srovnání.

Výsledná analýza byla postavena na vyhodnoceních uvedených v tabulce č. X. Součástí analýzy bylo zjištění míry daňového zatížení jedné krabičky cigaret ve sledovaném období. Ze získaných výsledků a uvedeného grafu jasně identifikována dvě zlomová období, a to rok 2005, kdy celková míra daňového zatížení ceny jedné krabičky přesáhla více než 50 % z ceny krabičky cigaret pro konečného spotřebitele. Druhým významným milníkem byla změna metodiky výpočtu valorické sazby části daně od roku 2011, kdy se přešlo z MPPC na WAP. Tato změna se odrazila zejména ve vyšší aplikaci minimální výše sazby daně. Při hodnocení míry zdanění jedné krabičky cigaret, pro větší přesnost, byl eliminován vliv odvodů na DPH.

Další fází analýzy vlivu zdanění krabičky cigaret na celkovou spotřebu cigaret, bylo zjištění, že ve sledovaném období lze identifikovat dva hlavní trendy, a to období propad a období růstu spotřeby cigaret, bez ohledu na stabilní růst sazby daně z cigaret.

I když v roce 2004 bylo inkaso spotřební daně z tabákových výrobků ve stejné výši jako předpoklad celní správy, tak byl současně rok 2004 identifikován jako první rok (ze sledovaného období), kdy došlo k významnějšímu poklesu spotřeby cigaret. Jedním z důvodů byl vstup České republiky do EU.

V roce 2008 došlo opět k propadu spotřeby cigaret. Primární vliv na tento propad mělo předzásobení odběratelů tabákových nálepek. Dalším faktorem působícím na snížení spotřeby cigaret, byl pozvolný nástup světové finanční krize, která vedla ke snížení poptávky po cigaretách u nízko-příjmových skupin (ti se odklonili k jiným tabákovým výrobkům, například tabák pro ručně balené cigarety).

Ve sledovaném období došlo k dalšímu poklesu spotřeby cigaret v roce 2014. Pro toto snížení spotřeby nebylo možné nalézt relevantní vysvětlující data. Nicméně autor diplomové práce se domnívá, že možným vysvětlením je odklon klasických kuřáků cigaret k alternativnímu řešení – elektronickým cigaretám.

Do období růstu spotřeby cigaret lze zahrnout dva časové úseky, období 2005 až 2007 a období od roku 2009 až do roku 2012. I přes skutečnost, že v těchto letech se neustále zvyšovala sazba daně z cigaret, tak současně rostla jejich spotřeba, respektive nedocházelo ke kýženému snížení jejich spotřeby.

Z provedené analýzy vlivu zdanění krabičky cigaret na celkovou spotřebu cigaret jasně vyplývá, že pozvolné zvyšování sazeb daně z cigaret nemá vliv na snížení celkové spotřeby cigaret.

Dle výsledků analýzy se zdá, že významné snížení spotřeby cigaret může být dosaženo spíše prostřednictvím jednorázově vyšším zvýšením sazeb daně.

7 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 9788073574437.

DAVID, Petr. *Zdaňování a spotřeba cigaret*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. ISBN 978-80-7204-711-6.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010. ISBN 9788072017997.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. Praha: VOX, 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

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

Elektronické zdroje

Zakládající smlouvy [online]. Česko: Euroskop, 2005 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8917/sekce/zakladajici-smlouvy/>

Zdanění tabáku. *www.pmi.com* [online]. Kutná hora: Philip Morris, 2008 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/tobacco_regulation/tobacco_taxation/pages/tobacco_taxation.aspx

Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2015 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2016 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>

Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2014 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2015 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>

Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2013 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2014 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2013/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22060>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2012 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2013 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2011 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2012 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2010, [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2011 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2005 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2006 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2004 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2005 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2006 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2007 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2007 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2008 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z:

<https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2008 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2009 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z:

<https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za rok 2009 [online]. Česko: Celní správa České republiky, 2010 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z:

<https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

SOVINOVÁ, Hana a Ladislav CSÉMY. Užívání tabáku 2015. In: *www.szu.cz* [online]. Praha: Státní zdravotní ústav, 2015 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z:

http://www.szu.cz/uploads/documents/czpz/zavislosti/Uzivani_tabaku_2015.pdf

Zdraví 21 - Cíle 10 - 21 [online]. Praha: Ministerstvo zdravotnictví České republiky, 2008 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/dokumenty/zdravi-pro-vsechny-v-stoleti_2461_1101_5.html

Zdraví 21 - Cíle 1 - 9 [online]. Praha: Ministerstvo zdravotnictví České republiky, 2008 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: http://www.mzcr.cz/dokumenty/zdravi-pro-vsechny-v-stoleti_2461_1101_5.html

EXCISE DUTY TABLES Part III – Manufactured Tobacco [online]. Brusel: Evropská unie, 2016 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf

CZECH REPUBLIC 2011 COUNTRY REPORT GLOBAL YOUTH TOBACCO SURVEY (GYTS) [online]. Ženeva: World health organization, 2011 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z:

http://www.szu.cz/uploads/documents/czpz/zavislosti/koureni/GYTS_2011.pdf

Global youth tobacco survey (GYTS) [online]. Ženeva: World health organization, 2002 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://www.who.int/tobacco/surveillance/gyts/en/>

The economic and health benefits of tobacco taxation [online]. Ženeva: World Health Organization, 2015 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/179423/1/WHO_NMH_PND_15.6_eng.pdf?ua=1&ua=1

Aktuální zdanění článku 113 Smlouvy o fungování EU [online]. Brusel: Evropská unie, 2012 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

Smlouva o založení Evropského společenství [online]. Brusel: Evropské společenství, 1962 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva_o_es.pdf

Philip Morris. *Www.pmi.com* [online]. Kutná Hora: Philip Morris, 2011 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/careers/documents/PM_brozura_CZ_28.pdf

Tobacco products releases consumption [online]. Brusel: Evropská unie, 2015 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tobacco_products_releases-consumption.pdf

Statistická ročenka České republiky 2014 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2014 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/320198-14-r_2014-0800

Statistická ročenka České republiky - 2015 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2015 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/8-ceny->

Statistická ročenka České republiky - 2013 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2013 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/0001-13-r_2013-0800

Statistická ročenka České republiky - 2012 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2012 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/0001-12-r_2012-0800

Statistická ročenka České republiky - 2011 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2011 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/2-0001-11-2010-0800>

Statistická ročenka České republiky - 2010 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2010 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/2-0001-10--0800>

Statistická ročenka České republiky - 2009 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2009 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/1-0001-09-2009-0800>

Statistická ročenka České republiky - 2008 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2008 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/2-0001-08-2008-0800>

Statistická ročenka České republiky - 2007 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2007 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/1-0001-07-2007-0800>

Statistická ročenka České republiky - 2006 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2006 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/0001-06-_2006-0800

Statistická ročenka České republiky - 2005 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2005 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/10n1-05-_2005-0800

Statistická ročenka České republiky - 2004 [online]. Česko: Český statistický úřad, 2004 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/10n1-04-_2004-0800

VYHLÁŠKA 261 o tabákových výrobcích [online]. Česko: Vláda České republiky, 2016 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/vyhlaska-ze-dne-28-cervence-2016-o-tabakovych-vyrobcich-21211.html>

SMĚRNICE RADY 2010/12/EU, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES [online]. Brusel: Evropská unie, 2010 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32010L0012>

Směrnice č. 2002/10/ES [online]. Brusel: Evropská unie, 2002 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://www.eurlex.cz/dokument.aspx?celex=32002L0010>

Směrnice 1999/81/ES [online]. Brusel: Evropská unie, 1999 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://www.eurlex.cz/dokument.aspx?celex=31999L0081>

Směrnice č. 92/80/EEC o sblížení daní z tabákových výrobků jiných než cigaret [online]. Brusel: Evropské společenství, 1992 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX%3A31999L0081>

SMĚRNICE RADY 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret [online]. Brusel: Evropské společenství, 1992 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1992/79/2003-12-20/ces/pdf>

SMĚRNICE RADY 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS [online]. Brusel: Evropská unie, 2008 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:CS:PDF>

Směrnice o obecné úpravě spotřební daně [online]. Praha: Vláda České republiky, 2008 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/2188/clanek/smernice-o-obecne-uprave-spotrebni-dane/>

Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku [online]. Brusel: Evropské společenství, 1987 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX%3A31987R2658>

Směrnice 95/59/EEC o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků [online]. Brusel: Evropská unie, 1995 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX%3A31995L0059>

Směrnice 79/32/EEC [online]. Brusel: Evropská unie, 1992 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0079>

Směrnice 72/43/EEC [online]. Brusel: Evropská unie, 2003 [cit. 2017-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32003R2032>

Právní předpisy

Česko. Zákon č. 353 ze dne 24. října 2003, o spotřebních daních. In. Sbíрка zákonů České republiky. 2003, částka 118

Česko Zákon č. 526 ze dne 27. listopadu 1990, o cenách. In Sbíрка zákonů České republiky. 1990. částka 86