

Zdaňování cigaret v České republice v kontextu harmonizace sazeb daného akcízu v Evropské unii[#]

*Petr David**

Daňová soustava České republiky v rámci nepřímých daní zahrnuje mimo jiné spotřební daň z tabákových výrobků. Tato daň je součástí zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Spotřební daně jsou v České republice uvaleny na spotřebu minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a právě tabákových výrobků.

Za nejvýznamnější prostředek redukce spotřeby cigaret je v současné době považováno právě ukládání akcízu na toto zboží. Výhodou ukládání akcízu na cigarety je, že při této propagaci zdraví je současně generován příjem (Jamison aj., 1993). Názory na vhodnost uplatnění akcízu a jeho účinnost při snaze o redukci spotřeby cigaret se ale velmi liší. Rabin a Sugarman (2001) uvádějí, že vyššími tabákovými daněmi lze usilovat o změnu kuřáckých návyků prostřednictvím cenového efektu. Nízká úroveň regulace tabákových výrobků stojí podle Bonnieho (2001) v ostrém kontrastu s dalšími produkty, které jsou striktně regulovány a zdaleka nemají tak ničivé dlouhodobé zdravotní implikace jako spotřeba tabákových výrobků.

Spotřební daně se výrazně liší od ostatních daní především tím, že základem při výpočtu částky spotřební daně je jistá jednotka množství. Do základu daně u spotřební daně z minerálních olejů, lihu, piva a vína a meziproductů vstupují objemové veličiny. U tabákových výrobků je to pak množství v kusech, nebo hmotnost v kilogramech. Výjimečnou je v tomto ohledu spotřební daň z tabákových výrobků uvalená na cigarety. Zde do základu daně vstupuje jednak zmíněné množství v kusech, a současně také cena pro konečného spotřebitele. První část spotřební daně z cigaret je klasickou specifickou daní, druhá část je pak daní ad valorem, tedy podle hodnoty.

Kombinací specifické daně a daně ad valorem uvalenou na spotřebu cigaret v České republice a zemích Evropské unie vzniká složený akcíz, který má své specifické vlastnosti a může plnit různé funkce podle toho, jakým způsobem jsou nastaveny jeho jednotlivé parametry. Specifické zdanění množství je podle Chaloupky aj. (2000) primární formou zdaňování cigaret a ostatních tabákových výrobků, ale jeho reálná hodnota bez adekvátních zásahů v čase klesá. Protože daň tvoří významnou část ceny cigaret, lze říci, že užitím výhradně specifického zdanění v čase klesá reálná cena cigaret, protože ceny ostatního zboží a služeb rostou rychleji. Naopak, využitím výhradně zdanění ad valorem reálná cena cigaret v čase neklesá, protože roste stejným tempem jako ceny ostatního zboží a služeb. Ahmad a Stern (1991) uvádějí, že systém zdanění cigaret kombinující daň ad valorem a specifickou daň při současné existenci daně z přidané hodnoty přináší mnohé výhody. Příjmy z daní uvalených na cigarety budou automaticky reagovat na změny aktivity a vlády nebudou nuceny provádět časté změny v sazbách daní, pokud tato změna nebude žádána.

[#] Tento příspěvek vznikl za podpory výzkumného záměru *Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu*, identifikační kód VZ: 62156 48904.

^{*} Ing. Petr David, Ph.D. – odborný asistent; Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 616 00 Brno, Česká republika; <david@mendelu.cz>.

Akcízy uvalené na vybrané produkty mohou v rámci Evropské unie vytvořit bariéry volného obchodu. Při definování daňové harmonizace jsou nejčastěji např. Kubátovou (2006), Láčovou (2007), Nerudovou (2008), nebo Širokým (2008) používány výrazy sbližování, přizpůsobení a sladování. Harmonizace daňových systémů může napomoci eliminovat daňové úniky a účinky škodlivé konkurence, nabízí prostor pro veřejné projekty a programy a je základním prvkem precizace společně sdílených principů Široký (2007). Bohužel je však třeba brát v potaz případnou ztrátu fiskální autonomie plynoucí z podřizování národních úprav podle pravidel Evropské unie a uniformity daňových systémů. Možnou alternativou je spontánní harmonizační efekt, kterého je možné dosáhnout ponecháním daňového konkurenčního prostředí Nerudová (2008). Podle Kubátové, Vybíhala aj. (2004) může v oblasti spotřebních daní docházet k daňové konkurenci, zejména pak mezi sousedními státy, které uplatňují daňové sazby v rozdílné výši. Střední cestu nabízí Kapounek a Nerudová (2009) v podobě sjednocení základu daně vedoucí k samovolné generaci sjednocování daňových sazeb.

Tento text identifikuje a hodnotí kritéria zdaňování cigaret v zemích Evropské unie po dobu členství České republiky od 1. května 2004 až do současné doby, včetně výhledu do roku 2014. Dále je zkoumáno a hodnoceno naplňování těchto kritérií jednotlivými členskými zeměmi Evropské unie ve zvolené časové periodě, včetně predikce budoucího stavu. Současně zkoumá vývoj zdaňování cigaret v České republice a další faktory ovlivňující dostání České republiky uvedeným požadavkům. Zkoumanou problematiku je nezbytné zasadit do kontextu tak, aby byly zřejmé podstatné vazby a kausální vztahy vývojových etap, současného i budoucího stavu regulace a samotného zdaňování cigaret v České republice.

Materiál a metody

Zdroji nezbytných dat byly především příslušné směrnice Evropské unie, zprávy a dokumenty Evropské komise a Světové zdravotnické organizace. Na jejich základě bylo možné kalkulovat průměrnou hodnotu specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v Evropské unii v období let 1993 až 2007, průměrnou hodnotu podílu akcízu na celkové ceně cigaret v Evropské unii v období let 1993 až 2007, průměrnou výši akcízu z cigaret v Evropské unii, průměrnou výši podílu části akcízu ad valorem a specifické část akcízu z konečné ceny cigaret pro spotřebitele.

Kalkulace charakteristik nezbytných ke stanovení závěrů z hlediska plnění požadavků v České republice kladených v zemích Evropské unie na zdaňování cigaret je provedena především prostřednictvím následujících vztahů.

$$A = \frac{E}{TIRSP}; (E = S + ADV), \quad (1)$$

kde A je podíl akcízu na maloobchodní prodejní ceně cigaret, E je částka akcízu kalkulovaná z prodejní ceny zahrnující všechny daně (dále již jen *TIRSP* – tax inclusive retail selling price), tedy z celkové prodejní ceny krabičky cigaret nejprodávánější cenové kategorie (dále také *MPPC* – most popular price category), S je specifická část akcízu uvaleného na cigarety a ADV je část akcízu ad valorem uvalená na cigarety. Částky jsou kalkulovány prostřednictvím metodiky stanovené v §104 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

$$B = \frac{50 \cdot E}{k}, \quad (2)$$

kde B je akcíz z maloobchodní prodejní ceny cigaret v peněžních jednotkách na 1 000 kusů cigaret, hodnota 50 je výsledek přepočtu, respektive podílu 1 000 ks cigaret uváděných v podmínkách zdaňování cigaret v zemích Evropské unie a 20 ks cigaret v jednom spotřebitelském balení a k je kurz CZK/EUR.

$$C = \frac{S}{T}; (T = S + ADV + VAT), \quad (3)$$

kde C je poměr mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem, T je celkové daňové břemeno uvalené na cigarety a VAT je částka daně z přidané hodnoty z celkové prodejní ceny krabičky cigaret nejprodávanější cenové kategorie kalkulovaná dle metodiky popsané v §37 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

V textu jsou využity standardní metody vědecké práce. Především se jedná o párové metody analýzy a syntézy, indukce a dedukce, dále identifikace, deskripce, predikce, nebo komparace. Jejich aplikace vyplývá především z potřeby tvorby objektivního a systematického kvantitativního popisu problematiky akcízu uvalovaného na cigarety v Evropské unii a specifických charakteristik akcízu uvaleného na cigarety vyplývající v konečnou konstrukci sjednocujícího charakteru. Dále je nezbytné zevšeobecnovat konkrétní hodnoty a formulovat všeobecně platná pravidla vhodná k vysvětlování identifikovaných jevů a dále k formulování specifických důsledků těchto pravidel.

Výsledky

Pravidla zdaňování tabákových výrobků byla poprvé stanovena ve Směrnici Rady 72/464/EEC ze dne 19. prosince 1972 o jiných než obrátových daních, které se týkají spotřeby tabákových výrobků, jejímž cílem bylo především zabezpečit zdravou formu konkurence na jednotném trhu zemí Evropské unie (Council of the European Union, 1972). Tuto konkurenci a volný pohyb těchto produktů neměla negativním způsobem ovlivňovat aplikace této směrnice, právě naopak. Tato směrnice zavádí doporučení ohledně složení akcízu uvaleného na cigarety ze specifické části sazby daně a části sazby daně ad valorem. Tuzemské i importované cigarety musí být zdaňovány stejným způsobem a ve stejném poměru, tedy jednak podle množství, a také podle konečné prodejní ceny. Tabákové výrobky byly rozděleny na cigarety, cigára a cigarilla, tabák ke kouření, šňupací tabák a žvýkácí tabák. Nakonec mělo být dosaženo stejného poměru obou částí sazby daně ve všech členských zemích Evropské unie. Diference v inkasu akcízu tak měly být dány pouze rozdílností prodejních cen cigaret.

Druhá Směrnice Rady 79/32/EEC ze dne 18. prosince 1978 o jiných než obrátových daních, které se týkají spotřeby tabákových výrobků, popsala, respektive definovala jednotlivé produkty podléhající akcízu uvaleného na tabákové výrobky (Council of the European Union, 1979). Na základě systemizace tabákových výrobků však vzniklo množství výjimek pro jednotlivé členské země Evropské unie.

Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, se vztahuje kromě tabáku také na další

produkty zatížené akcízy v zemích Evropské unie (Council of the European Union, 1992). Směrnice vznikla především z důvodů potřeby lépe vymezit produkty podléhající akcízům, nutnosti přijmout jednotné předpisy vztahující se na pohyb výrobků podléhajících akcízům v režimu s podmíněným osvobozením od daně, nezbytnosti stanovit jednotný doklad umožňující snadnou identifikaci zásilky obsahující akcízované produkty, možnosti provádět kontroly ve výrobních a skladovacích jednotkách akcízovaných produktů, sjednocení vzniku daňové povinnosti, a především kvůli vytváření a fungování vnitřního trhu také prostřednictvím volného pohybu akcízovaného zboží.

Navazující a doplňující směrnicí je Směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování daní z cigaret, jejíž obsah je již patrný z názvu (Council of the European Union, 1992a). Směrnice stanovuje minimální hodnotu akcízu z cigaret na 57 % maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) cigaret nejžádanější cenové kategorie. Celková minimální spotřební daň z cigaret se stanoví podle cigaret cenové kategorie nejžádanější podle údajů, které jsou k dispozici k 1. lednu každého roku.

Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, sjednocuje a upřesňuje texty směrnic předchozích, především za účelem vyšší přehlednosti a jasnosti daných ustanovení (Council of the European Union, 1995). Cigarety vyráběné ve Společenství i dovážené ze třetích zemí podléhají poměrné spotřební dani, která se vypočítává z nejvyšší maloobchodní prodejní ceny včetně cla, a dále specifické spotřební dani, která se vypočítává na jednotku výrobku. Sazba poměrné spotřební daně a pevná částka specifické spotřební daně musí být i nadále stejná pro všechny cigarety. Bez ohledu na vzájemný poměr složek sazby akcízu uvaleného na cigarety se měla specifická část akcízu pohybovat v určitém rozmezí celkového daňového břemene, tedy akcízu a daně z přidané hodnoty. Členské státy Evropské unie také mohly stanovit u cigaret minimální výši akcízu. V konečné etapě harmonizace struktury se ve všech členských zemích měl pro cigarety určit stejný poměr mezi specifickou spotřební daní a součtem poměrné spotřební daně a daně z obratu tak, aby rozpětí maloobchodních prodejních cen spravedlivě odráželo rozdíly v dodacích cenách výrobců.

Řádné fungování vnitřního trhu nadále vyžadovalo, aby pravidla harmonizace akcízů byla v členských státech vykládána a uplatňována jednotněji. Objevily se také obtíže při uplatňování pravidla minimální hodnoty akcízu z maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) cigaret nejžádanější cenové kategorie. Proto byla schválena Směrnice Rady 1999/81/ES ze dne 29. července 1999, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sblížování daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Council of the European Union, 1999). Členské státy mohou uplatňovat valorickou daň vypočtenou na základě maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků volně určené výrobcí podnikajícími ve Společenství a dovozci z třetích zemí, nebo specifickou daň, vyjádřenou jako částku na kilogram nebo u doutníků a doutníčků na počet kusů, nebo smíšenou daň kombinující valorickou a specifickou složku. U valorické nebo smíšené daně mohou členské státy stanovit minimální výši akcízu.

Dále po přezkoumání sazeb a struktury akcízu z tabákových výrobků byla přijata Směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků (Council of the European Union, 2002). Směrnice uvádí, že rozbor změn cen a sazeb spotřební daně z tabákových výrobků ve Společenství ukázal, že mezi členskými státy přetrvávají značné rozdíly, které by mohly narušit fungování vnitřního trhu jak v jeho

současné podobě, tak v jeho budoucí podobě po rozšíření. Větší sbližování daňových sazeb, které se uplatňují v členských státech, by podle této směrnice pomohlo snížit výskyt podvodů a pašování uvnitř Společenství. Zavedením pevné minimální částky vyjádřené v eurech navíc k minimálnímu dopadu spotřební daně ve výši 57 % maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie lze zajistit, že z takových cigaret bude vybírána minimální výše spotřební daně. Každý členský stát musí uplatňovat celkovou minimální spotřební daň (specifická daň a valorická daň bez DPH), jejíž dopad je stanoven stále na 57 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní, a která nesmí být nižší než 60 EUR za 1000 cigaret nejžádanější cenové kategorie. Od 1. července 2006 byla částka 60 EUR nahrazena částkou 64 EUR. Členské státy, které vybírají celkovou minimální spotřební daň ve výši nejméně 95 EUR za 1000 cigaret nejžádanější cenové kategorie, nemusely požadavek minimálního dopadu ve výši 57 % splnit. Od 1. července 2006 však byla částka 95 EUR nahrazena částkou 101 EUR. Celková minimální spotřební daň z cigaret se stanoví podle cigaret cenové kategorie nejžádanější podle údajů, které jsou k dispozici k 1. lednu každého roku. Cílem jakékoli harmonizace struktury akcízu by podle směrnice mělo být to, aby se předcházelo narušení hospodářské soutěže mezi různými kategoriemi tabákových výrobků patřících do téže skupiny, čímž by došlo k usnadnění přístupu na domácí trhy členských států.

V současné době existuje Návrh směrnice Rady KOM (2008) 459 v konečném znění, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků, který byl vypracován v Generálním ředitelství (DG) pro daň a celní unii a následně přijat Komisí (European Commission, 2008). Následně o tomto návrhu bude procedurou konzultace rozhodovat Rada a Evropský parlament, kdy de facto není možné návrh odmítnout a dokonce ani měnit. Předpokládá se, že členské státy přizpůsobí své národní právní a správní předpisy výsledné směrnici nejpozději do konce roku 2009. Kromě náhrady konceptu nejžádanější cenové kategorie váženým průměrem maloobchodní prodejní ceny prodáváných cigaret je v uvedeném návrhu obsaženo především stanovení minimálního požadavku výše akcízu uvaleného na cigarety ve výši 64 EUR z 1 000 kusů cigaret (od roku 2014 bude 90 EUR) bez ohledu na jejich cenu. Dále bude stanovena částka ve výši 101 EUR z 1 000 cigaret jako hranice pro možnost nedodržení požadavku minima 57 % akcízu (od roku 2014 bude 63 %) z vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny. Možné rozpětí specifické složky akcízu se zvýší z 5 % až 55 % na 10 % až 75 %. Od roku 2014 má dojít k dalším změnám minima akcízu na 90 EUR z 1 000 kusů cigaret bez ohledu na jejich cenu. Dále bude stanovena částka ve výši 122 EUR z 1 000 cigaret jako hranice pro možnost nedodržení požadavku minima 63 % akcízu z vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny.

Tab. 1: Vývoj požadovaného poměru mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem uvaleným na cigarety v Evropské unii

Rok	Dolní mez (%)	Horní mez (%)
	Vstupní cena: nejprodávanější cenové kategorie cigaret	
1973	5	75
1978	5	55
×	10	35
–	Vstupní cena: vážený aritmetický průměr cen všech cigaret	
2010	10	75

Zdroj: směrnice EC a Návrh směrnice Rady KOM (European Commission, 2008) 459 v konečném znění, vlastní zpracování.

K prvotnímu stanovení požadovaného poměru mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem, tedy akcízem a daní z přidané hodnoty, uvaleným na cigarety v Evropské unii došlo v roce 1973. Stanovené meze pak byly upraveny v roce 1978. K dalšímu plánovanému zúžení intervalu již nedošlo, přestože návrh původně předpokládal účinnost od roku 1980. Naopak k rozšíření intervalu podílu specifické složky akcízu na celkovém daňovém břemeni by mělo dojít od roku 2010.

Tab. 2: Vývoj minimální výše akcízu uvaleného na cigarety v Evropské unii

Rok	Minimální akcíz z prodejní ceny (%)	Minimální akcíz z prodejní ceny (EUR/1000 ks cigaret)	Minimální akcíz z prodejní ceny nahrazující procentní minimum (EUR / 1000 ks cigaret)
	Vstupní cena: nejprodávanejší cenové kategorie cigaret		
1993	57	-	-
2002	57	60	95
2005	57	64	101
2007	57 (ČR)	60 (ČR)	101
2008	57	64	101
–	Vstupní cena: vážený aritmetický průměr všech cigaret	Vstupní cena: jakéhokoliv balení 20 ks cigaret	Vstupní cena: vážený aritmetický průměr všech cigaret
2010	57	64	101
2014	63	90	122

Zdroj: směrnice EC a Návrh směrnice Rady KOM (European Commission, 2008) 459 v konečném znění, vlastní zpracování.

Minimální celkový akcíz v procentech z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie byl stanoven v roce 1993 a od té doby dojde k jeho změně zřejmě až v roce 2014. Minimální akcíz z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie v peněžních jednotkách na 1 000 kusů cigaret byl stanoven v roce 2002. Jeho výše byla dále upravena v roce 2005 a zřejmě bude dále výrazně zvýšena v roce 2014. Požadavek na procentní minimální akcíz není nutné plnit od roku 2002 v případě, že minimální akcíz v peněžních jednotkách na 1 000 kusů cigaret dosahuje stanovené výše.

V seznamu uvedeném v článku 24 aktu o přistoupení České republiky do Evropské unie se však v kapitole týkající se daní uvádí, že odchýlně od čl. 2 odst. 1 směrnice 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret naposledy pozměněné směrnicí Rady 2002/10/ES ze dne 12. 2. 2002 mohla Česká republika odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně ve výši 57 % z ceny pro konečného spotřebitele (včetně všech daní) a minimálně 60 EUR na 1 000 cigaret u cigaret nejžádanější cenové kategorie do 31. prosince 2006 s podmínkou, že během předchozího období Česká republika postupně přiblíží sazby spotřební daně k celkové minimální spotřební dani stanovené směrnicí. Česká republika mohla rovněž odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně ve výši 64 EUR z ceny pro konečného spotřebitele (včetně všech daní) u cigaret nejžádanější cenové kategorie do 31. prosince 2007 s podmínkou, že během tohoto období Česká republika postupně přiblíží sazby spotřební daně k celkové minimální spotřební dani stanovené směrnicí (Smlouva ČR, 2003).

V České republice v rámci spotřební daně z cigaret existovala do roku 2001 pouze specifická sazba rozdělená pouze podle filtrové nebo provazcové délky dané cigarety. V období od roku 1993 do zavedení složeného akcízu se sazba spotřební daně z cigaret v České republice zvýšila přibližně dvojnásobně. Složený akcíz včetně stanovení minimální sazby daně uvalený na cigarety v České republice vstoupil v platnost od července 2001. Od té doby došlo již pětikrát k navýšení pevné i procentní části sazby spotřební daně z cigaret a k šesti změnám minimální sazby spotřební daně z cigaret. Pevná část sazby spotřební daně z cigaret se za období od zavedení složeného akcízu do současnosti zvýšila téměř trojnásobně, procentní část spotřební daně z cigaret pouze o třetinu své původní výše.

Tab. 3: Vývoj sazeb spotřební daně z cigaret v České republice

Účinnost od	Pevná část sazby daně (Kč/ks)	Procentní část sazby daně (%)	Minimální sazba daně (Kč/ks)
1. 1. 1993	0,46 / 0,27	×	×
1. 1. 1994	0,50 / 0,40	×	×
1. 1. 1995	0,51 / 0,41	×	×
1. 1. 1998	0,74 / 0,64	×	×
1. 7. 1999	0,79 / 0,67	×	×
1. 7. 2001	0,36	22	0,79 / 0,67
1. 1. 2004	0,48	23	0,96 / 0,90
1. 5. 2004	0,48	23	0,94
1. 1. 2006	0,60	24	1,13
1. 4. 2006	0,73	25	1,36
1. 3. 2007	0,88	27	1,64
1. 1. 2008	1,03	28	1,92

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

Zmíněné pohyby sazeb spotřební daně z cigaret by podle výše uvedených skutečností měly vyvolávat značné změny v mnoha ohledech. Zvyšování specifické sazby daně z cigaret do zavedení složeného akcízu vedlo k relativnímu snížení cenových rozdílů mezi značkami cigaret s rozdílnými cenami. Zvyšování specifické sazby od roku 2001 do současné doby by mělo mít za následek snižování spotřeby cigaret v České republice. Takto uložená daň totiž podle ekonomických teorií dopadá relativně nejvíce na chudší obyvatele, u kterých by mohlo být existenční otázkou, zda kupovat či nekupovat dražší tabákové výrobky. Realita však zřejmě bude značně odlišná. Zavedením procentní části sazby spotřební daně z cigaret se zvýšily absolutní rozdíly v cenách cigaret. Zavedením a zvyšováním sazby spotřební daně z cigaret ad valorem lze dosáhnout především zvýšení příjmů státního rozpočtu.

Dalšími determinantami plnění kritérií zdaňování cigaret v zemích Evropské unie, a tedy i v České republice, je částka odpovídající nejprodávanejší cenové kategorii cigaret za daný rok (metodika stanovení nejprodávanejší cenové kategorii cigaret se však v jednotlivých zemích Evropské unie liší) a kurz domácí měny vzhledem k Euru. Je nezbytné využít kurz zveřejňovaný v Official Journal of the European Union, který je používán při hodnocení stanovených kritérií v oblasti akcízu uvaleného na cigarety.

Tab. 4: Vývoj nejprodávanější cenové kategorií cigaret a kurzu CZK/EUR

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Nejprodávanější cenová kategorie cigaret	40,00	44,00	44,00	44,00	50,00	53,00
Kurz CZK/EUR	31,96	31,53	29,60	28,29	27,54	24,76

Zdroj: vlastní šetření, kalkulace a zpracování, European Commision – Euro Exchange Rates (2003-2008)

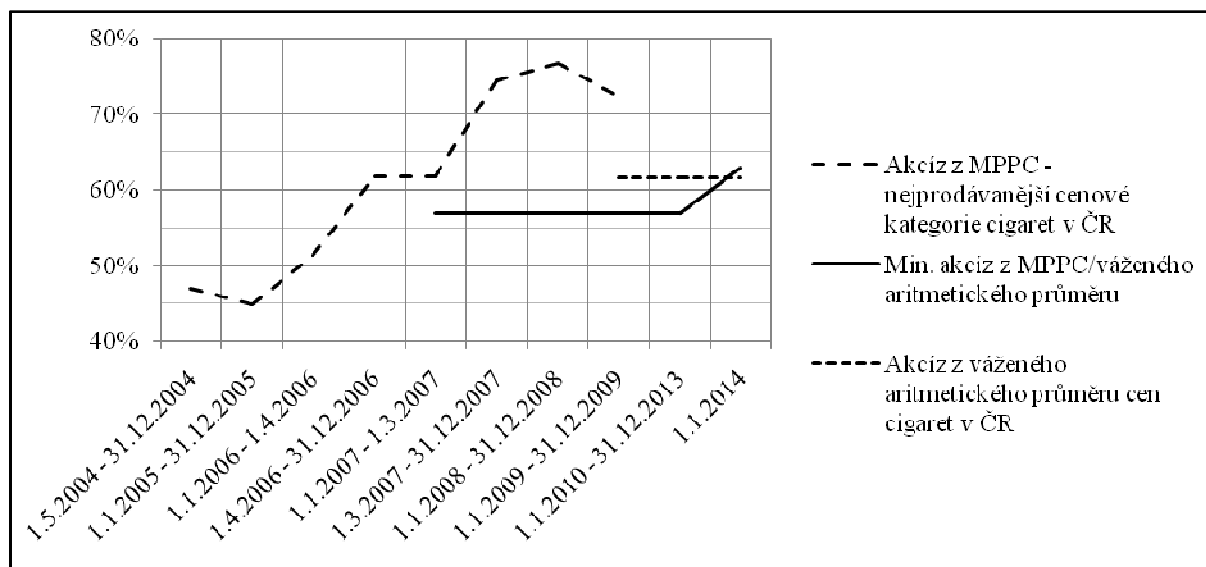
Nejprodávanější cenová kategorie cigaret je v České republice stanovována prostřednictvím porovnání součtů vydaných kolků, kterými je zde nutno krabičky cigaret opatřit. Cenová kategorie cigaret s nejvyšším počtem kolků za kalendářní rok se pak stává nejprodávanější cenovou kategorií cigaret pro rok následující, která je pak využita pro kalkulaci a srovnání ukazatelů stanovených pravidel zdaňování cigaret v zemích Evropské unie. Pokud bychom v roce pro rok 2009 použili plánovaný institut váženého aritmetického průměru pro stanovení výchozí ceny cigaret využívané ke kalkulaci hodnot stanovujících plnění či neplnění podmínky zdaňování cigaret v zemích Evropské unie, pak by tato hodnota dosáhla výše 62,27 Kč. Při těchto kalkulacích je však potřeba přepočítávat domácí měnu na eura, protože některá omezení jsou stanovena právě v této měnové jednotce. Po celý kalendářní rok do roku 2009 je tak při kalkulacích používán kurz ze začátku měsíce října předchozího roku uváděný v Official Journal of the European Union. Dále je používána cena 62,27 Kč, jejíž mechanismus výpočtu je uveden výše.

Na základě identifikace podmínek pro zdaňování cigaret v zemích Evropské unie a faktorů ovlivňujících míru jejich plnění je možné analyzovat vývoj těchto hodnot od vstupu České republiky do Evropské unie až do současné doby. Dále je také možné zkoumat vývoj v dané oblasti v blízké budoucnosti. Situaci je vždy vhodné znázornit graficky, a to v časových okamžicích, kdy dochází ke změnám jakýchkoliv podmínek s možností ovlivnění plnění stanovených kritérií v zemích Evropské unie v oblasti zdaňování cigaret v České republice.

Výši procentuálního podílu, a tak i plnění požadavku minimálního akcízu z prodejní ceny, lze stanovit pomocí kalkulace charakteristiky A pomocí vztahu (1) uvedeného v metodické části textu. Na Obr. 1 je znázorněn vývoj minimální hranice akcízu z prodejní ceny cigaret platné pro Českou republiku od jejího vstupu do Evropské unie do současnosti, včetně výhledu do roku 2014. Dále je zde patrný vývoj procentuálního podílu akcízu z ceny nejprodávanější značky cigaret, respektive z váženého průměru cen všech cigaret.

Podíl akcízu na prodejní ceně cigaret vykazuje v daném období rostoucí tendence. Celkový nárůst od 1. 5. 2004 (47 %) do 31. 12. 2009 (72 %) je 25 %. Při využití váženého průměru cen na místo ceny nejprodávanější kategorie cigaret je však hodnota sledovaného ukazatele v roce 2009 výrazně nižší, konkrétně o 11 %. Za předpokladu, že podle Návrhu směrnice Rady KOM (2008) 459 v konečném znění dojde v roce 2014 ke zvýšení minimálního podílu akcízu na ceně cigaret z 57 % na 63 % a ostatní determinanty se nezmění, pak by Česká republika v roce 2014 poprvé nesplňovala dané kritérium. Tato skutečnost bude způsobena dvěma uvedenými faktory, tedy změnou ceny cigaret využívané ke kalkulacím a změnou minimální výše podílu akcízu z této ceny.

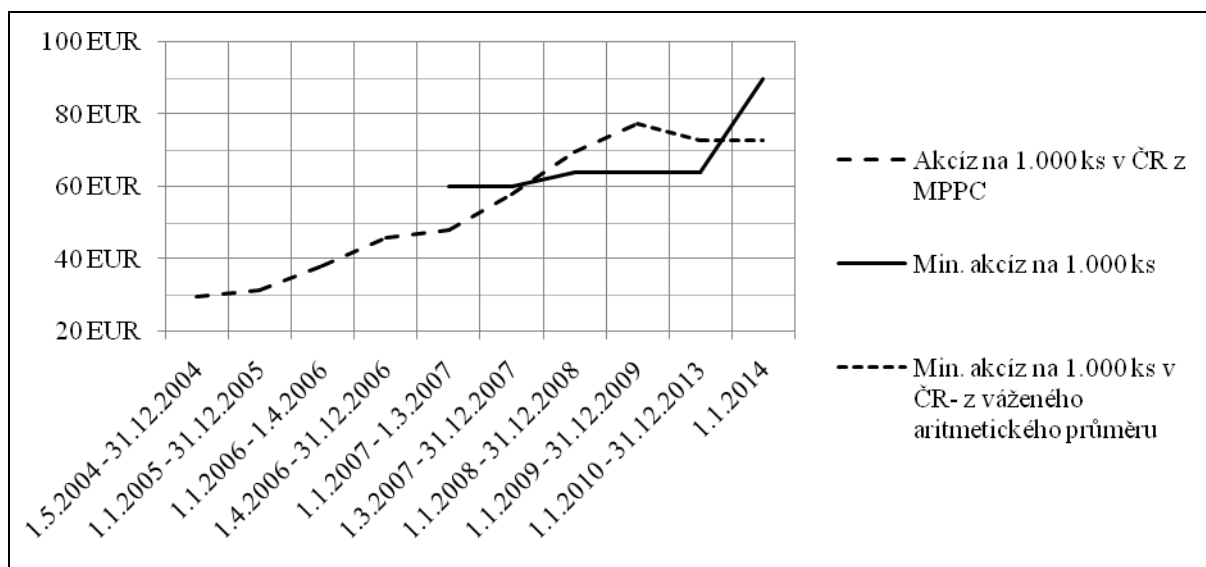
Obr. 1: Minimální akcíz z prodejní ceny cigaret



Zdroj:vlastní šetření, kalkulace a zpracování, směrnice EC a Návrh směrnice Rady KOM (European Commission, 2008) 459 v konečném znění

Dále je zde graficky znázorněn vývoj minimální výše akcízu z prodejní ceny v eurech za 1000 kusů cigaret nejprodávanější cenové kategorie, respektive z jakýchkoliv cigaret, včetně předpokládaného budoucího vývoje do roku 2014. Plnění tohoto požadavku Českou republikou lze ověřit prostřednictvím kalkulace charakteristiky B pomocí vztahu (2) uvedeného v metodické části textu.

Obr. 2: Minimální výše akcízu z prodejní ceny cigaret



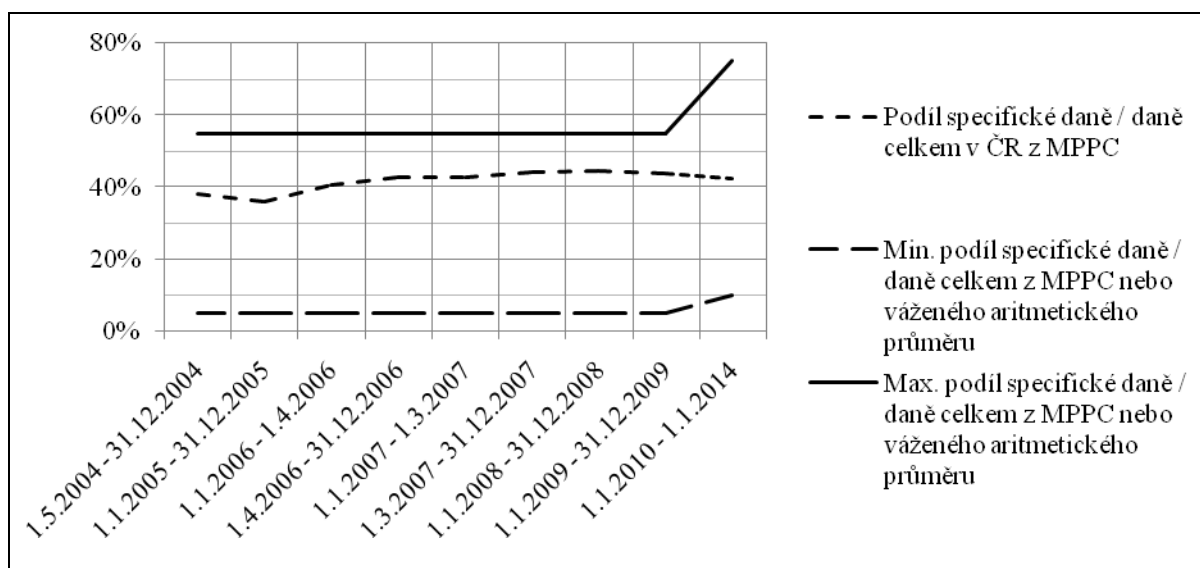
Zdroj:vlastní šetření, kalkulace a zpracování, směrnice EC a Návrh směrnice Rady KOM (2008) 459 v konečném znění

Ke změně minimální výše akcízu v eurech za 1 000 kusů cigaret došlo do současné doby pouze jednou. Z Obr. 2 je zřejmé, že v blízké budoucnosti dojde k poměrně významnému zvýšení uvedeného minima. Současně nebude minimální výše akcízu v měnové jednotce na

1 000 kusů cigaret stanoven pouze pro nejprodávanější cenovou kategorii cigaret, ale pro cigarety všechny. Česká republika měla díky vyjednané výjimce plnit uvedené kritérium až od roku 2007, nicméně ve skutečnosti k tomu došlo až v roce 2008. Pokud by již v roce 2009 existoval institut váženého průměru ceny cigaret, na výši odvedeného akcízu by se nic nezměnilo, přestože vstupní cena balení cigaret by se zvýšila o 9,- Kč. Tento paradox je způsoben nutností použít v obou případech minimální částky akcízu, protože skutečně vypočítaná daň složená ze specifické části a části ad valorem výše minimální sazby nedosahuje. Jestliže při předpokladu budoucího vývoje použijeme vážený průměr cen cigaret, pak bude mít Česká republika potíže s plněním daného kritéria až v roce 2014, kdy dojde k jeho zvýšení až na 90 EUR. Po zavedení kritéria 64 EUR z jakýchkoliv 1 000 kusů cigaret a předpokladu kurzu 26,63 CZK/EUR je zřejmé, že v roce 2010 budou pouze daně uvalené na jakékoliv balení dvaceti cigaret minimálně 41 Kč. Tato částka ale jistě není konečnou prodejní cenou, protože neobsahuje výrobní náklady, průměrný zisk, daň z přidané hodnoty a daň ad valorem kalkulované z nákladů a zisku. V roce 2014 bude ad hoc částka daní 57 Kč, tedy o 16 Kč vyšší než v roce 2010.

Dalším požadavkem v rámci zdaňování cigaret v zemích Evropské unie je dodržení stanoveného poměru mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem, tedy akcízem a daní z přidané hodnoty, uvaleným na cigarety. Meze tohoto kritéria a hodnoty dosahované v České republice včetně předpokládaného vývoje v této oblasti je patrný z Obr. 3. Pro stanovení hodnot v České republice je použit vztah (3) z metodické části textu kalkulující charakteristiku.

Obr. 3: Poměr specifického akcízu a celkového břemene daně uvalené na cigarety



Zdroj: vlastní šetření, kalkulace a zpracování, směrnice EC a Návrh směrnice Rady KOM (2008) 459 v konečném znění

Požadovaný poměr mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem uvaleným na cigarety se po dobu členství České republiky v Evropské unii dosud nezměnil. Ke změně dojde zřejmě až v roce 2014, kdy se zvýší dolní i horní mez. Tato skutečnost však nic nezmění na tom, že Česká republika tento požadavek v rámci zdaňování cigaret bezpečně plní a plnit s největší pravděpodobností bude i nadále. Uvedený výsledek neovlivní ani plánovaný přechod na vážený průměr cen z nejprodávanější cenové kategorie cigaret.

Dalším prvkem v rámci harmonizačního procesu akcízu uvaleného na cigarety je možnost náhrady požadavku minimální výše podílu akcízu na prodejní ceně cigaret absolutní částkou akcízu v eurech za 1 000 kusů cigaret (prozatím nejprodávanější cenové kategorie, později váženého průměru cen), pokud dosahuje stanovené výše. Česká republika však této možnosti od svého vstupu do Evropské unie využít nemohla, protože absolutní výše akcízu v eurech za 1 000 kusů cigaret v žádném případě nedosahuje stanovené minimální částce dovolující nedodržení požadavku minimální výše podílu akcízu na prodejní ceně cigaret. Podle uvedených kalkulací se na této skutečnosti nic nezmění ani v blízké budoucnosti. Sice je možné předpokládat neustálý růst sazeb akcízu uvaleného na cigarety v České republice, nicméně vzroste i ona absolutní minimální částka akcízu v eurech za 1 000 kusů cigaret, jejímž přesažením by bylo možné neplnit požadavek minimální výše podílu akcízu na prodejní ceně cigaret.

Závěr

Evropská unie se regulací snaží zabezpečit volný obchod na trhu členských zemí. Je tomu tak i v oblasti akcízu uvaleného na cigarety. Akcíz zatěžující cigarety je složeným akcízem, který kromě plnění fiskální funkce nabízí prostor pro plnění různých dalších cílů daňových politik jednotlivých zemí. Regulace akcízu uvaleného na cigarety v Evropské unii tak není snadnou záležitostí.

Akcíz uvalený na cigarety je z hlediska výše a struktury upraven především pomocí tří kritérií, jejichž zkoumáním se zabývá tento text. Protože je v současné době znám také směr budoucího vývoje harmonizace akcízu uvaleného na cigarety, je možné identifikovat předpokládané dopady těchto kroků v České republice jako členské zemi Evropské unie.

Jednoznačně nejméně problematické je v České republice plnění požadavku poměru mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem uvaleným na cigarety. Hodnoty ukazatele C , kalkulujícího poměr mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem, se po celé zkoumané období pohybuje v bezpečné vzdálenosti od stanovených hranic. Ani budoucí vývoj do roku 2014 by neměl pro Českou republiku přinést žádné komplikace v této oblasti. Uvedený stav je způsoben především velmi široce stanovených hranic poměru mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem. V současné době zřejmě není možné dosáhnout v zemích Evropské unie konsenzu ohledně zúžení uvedeného kritéria. Česká republika také výrazně neupřednostňuje žádnou z částí akcízu uvaleného na cigarety. Na této situaci nic nezmění ani případné drobné pohyby sazeb akcízu v České republice, ani využívání váženého průměru cen cigaret na místo ceny nejprodávanější cenové kategorie cigaret, a už vůbec ne případné výkyvy kurzu CZK/EUR.

Stanovený podíl akcízu na prodejní ceně cigaret Česká republika od svého vstupu do Evropské unie až do současné doby dodržovala, nicméně až do roku 2007 pouze díky vyjednané výjimce dovolující porušování uvedeného kritéria. Hodnoty ukazatele A se tedy do roku 2009 pohybují vždy nad hranicí minimálního podílu akcízu na prodejní ceně cigaret. Předpokládaný vývoj faktorů ovlivňujících plnění požadavku minimálního podílu akcízu však naznačují, že v budoucnu bude nezbytné akcíz uvalený na cigarety v České republice revidovat. Podle předpokladů pro rok 2014 by totiž Česká republika dané kritérium neplnila. Klíčovými faktory přitom jistě jsou přechod z ceny nejprodávanější cenové kategorie cigaret na vážený průměr cen všech cigaret a předpokládané zvýšení minimálního podílu akcízu na prodejní ceně cigaret v roce 2014. Naopak situaci neovlivní případné výkyvy kurzu CZK/EUR. Z hlediska plnění požadavku minimálního podílu akcízu na prodejní ceně cigaret

bude tedy v České republice nezbytné nejpozději od roku 2014 zvýšit sazby akcízu uvaleného na cigarety, především pak část sazby ad valorem.

Plnění požadavku minimální výše akcízu v Eurech za 1 000 kusů cigaret se zdá být pro Českou republiku kritické, přestože je zde tento požadavek v současné době plněn. Česká republika vyjednala při vstupu do Evropské unie výjimku umožňující plnění tohoto kritéria až od roku 2007. Skutečně však tento požadavek plní až od roku 2008. Předpokládaný budoucí vývoj naznačuje, že Česká republika by ad hoc požadavek minimální výše akcízu v eurech za 1 000 kusů cigaret opět neplnila od roku 2014. Kalkulace předmětné charakteristiky **B** v sobě však zahrnuje kurz CZK/EUR, který není možné identifikovat. Případné zvýšení kurzu s sebou přinese větší obtíže s plněním kritéria. Situace v roce 2014 je značnou měrou způsobena výrazným zvýšením minimální výše akcízu v eurech za 1 000 kusů cigaret. Dalším faktorem je přechod z ceny nejprodávanější cenové kategorie cigaret na vážený průměr cen všech cigaret, nicméně ten je alespoň v modelové situaci roku 2009 zcela eliminován nutností použití minimální výše daně při výpočtu akcízu z cigaret v České republice jak z ceny nejprodávanější cenové kategorie cigaret, tak i váženého průměru cen všech cigaret. Z hlediska plnění požadavku minimální výše akcízu v eurech za 1 000 kusů cigaret zřejmě bude Česká republika nucena značně zvýšit akcíz obecně uvalený na cigarety, nejlépe s dostatečnou rezervou pokrývajícím riziko případných kurzových změn.

Dosavadní i předpokládaný vývoj požadavků při zdaňování cigaret v Evropské unii jednoznačně nutí a také bude nutit členské země Evropské unie, tedy i Českou republiku, ke zvyšování míry zdanění cigaret. To na jedné straně může do jisté míry redukovat spotřebu cigaret a zvyšovat inkaso akcízu uvaleného na cigarety, ale na straně druhé může vést k deformacím na trhu nebo protekcionismu. Přes některé patrné snahy však ve výsledcích dosavadního i budoucího vývoje regulace zdaňování cigaret v zemích Evropské unie není zřejmý výrazný posun vedoucí k harmonizaci sazeb daní uvalených na cigarety.

Literatura

- [1] Ahmad, E. – Stern, N. (1991): *The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*. Cambridge, Cambridge University Press, 1991.
- [2] Bonnie, R. J. (2001): *Tobacco and Public Health Policy*. In Slovic, P. (ed.): *Smoking*. Thousand Oaks, Sage Publications, 2001.
- [3] Chaloupka, F. J. – Hu, T. – Warner, K. E. – Jacobs, R. – Yurekli, A. (2000): *The Taxation of Tobacco Products*. In Jha, P. – Chaloupka, F. J. (eds.): *Tobacco Control in Developing Countries*. New York, Oxford University Press, 2000.
- [4] Council of the European Union (1972): *Council Directive 72/464/EEC of 19 December 1972 on Taxes other than Turnover Taxes which Affect the Consumption of Manufactured Tobacco*. [on-line]. Brussels, The Council of the European Union, c1972, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0059:EN:HTML>>.
- [5] Council of the European Union (1978): *Second Council Directive 79/32/EEC of 18 December 1978 on Taxes Other than Turnover Taxes which Affect the Consumption of Manufactured Tobacco*. [on-line]. Brussels, The Council of the European Union, c2002, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0059:EN:HTML>>.

- [6] Council of the European Union (1992): *Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the General Arrangements for Products Subject to Excise Duty and on the Holding, Movement and Monitoring of Such Products*. [on-line]. Brussels, The Council of the European Union, c1992, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0012:EN:HTML>>.
- [7] Council of the European Union (1992a): *Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the Approximation of Taxes on Cigarettes*. [on-line]. Brussels, The Council of the European Union, c1992, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0079:en:HTML>>.
- [8] Council of the European Union (1995): *Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on Taxes Other than Turnover Taxes which Affect the Consumption of Manufactured Tobacco*. [on-line]. Brussels, The Council of the European Union, c1995, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0059:EN:HTML>>.
- [9] Council of the European Union (1999): *Council Directive 1999/81/EC of 29 July 1999 Amending Directive 92/79/EEC on the Approximation of Taxes on Cigarettes, Directive 92/80/EEC on the Approximation of Taxes on Manufactured Tobacco Other than Cigarettes and Directive 95/59/EC on Taxes other than Turnover Taxes which Affect the Consumption of Manufactured Tobacco*. [on-line]. Brussels, The Council of the European Union, c1999, [cit. 27. 10. 2009],
<<http://www.legaltext.ee/text/en/T70118.htm>>.
- [10] Council of the European Union (2002): *Council Directive 2002/10/EC of 12 February 2002 Amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC as Regards the Structure and Rates of Excise Duty Applied on Manufactured Tobacco*. [on-line]. Brussels, The Council of the European Union, c2002, [cit. 27. 10. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002L0010:en:HTML>>.
- [11] European Commission (2008): *Proposal for a Council Directive COM (2008) 459/2. Amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EEC on the Structure and Rates of Excise Duty Applied on Manufactured Tobacco*. [on-line]. Brussels, European Commission, 2008, [cit. 25. 5. 2009],
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/tobacco-20080716/COM459_en.pdf>.
- [12] European Commission (2003): *Euro Exchange Rates 2 October 2003*. [on-line]. Brussels, European Commission, Official Journal of the European Union, 3. 10. 2003, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2003:237:0001:0001:EN:PDF>>.
- [13] European Commission (2004): *Euro Exchange Rates 4 October 2004*. [on-line]. Brussels, European Commission, Official Journal of the European Union, 5. 10. 2004, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:246:0001:0001:EN:PDF>>.
- [14] European Commission (2005): *Euro Exchange Rates 3 October 2005*. [on-line]. Brussels, European Commission, Official Journal of the European Union, 3. 10. 2005, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2005:244:0001:0001:EN:PDF>>.

- [15] European Commission (2006): *Euro Exchange Rates 2 October 2006*. [on-line]. Brussels, European Commission, Official Journal of the European Union, 3. 10. 2006, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:238:0003:0003:EN:PDF>>.
- [16] European Commission (2007): *Euro Exchange Rates 1 October 2007*. [on-line]. Brussels, European Commission, Official Journal of the European Union, 2. 10. 2007, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2007:230:0002:0002:EN:PDF>>.
- [17] European Commission (2008): *Euro Exchange Rates 2 October 2008*. [on-line]. Brussels, European Commission, Official Journal of the European Union, 3. 10. 2008, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:251:0007:0007:EN:PDF>>.
- [18] Jamison, D. T. – Mosley, W. H. – Measham, A. R. – Bobadilla, J. L. (1993): *Disease Control Priorities in Developing Countries*. Washington, D. C., Oxford University Press, 1993.
- [19] Kapouněk, S. – Nerudová, D. (2009): *Daňová soutěž v Evropské unii a České republice, její vliv na přesun daňového břemene*. In Sojka, M., aj. (ed.): *Česká ekonomika v evropských integračních procesech*. Brno, Doplněk, 2009.
- [20] Kubátová, K. (2006): *Daňová teorie a politika*. Praha, ASPI, 2006.
- [21] Kubátová, K. – Vybíhal, V. aj. (2004): *Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu*. Praha, Eurolex, 2004.
- [22] Láchová, L. (2007): *Daňové systémy v globálním světě*. Praha, ASPI, 2007.
- [23] Nerudová, D. (2008): *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha, ASPI, 2008.
- [24] Rabin, R. L. – Sugarman, S. D. (2001): *Regulating Tobacco*. New York, Oxford University Press, 2001.
- [25] Smlouva ČR (2003): *Akty o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii*. [on-line]. Brussels, European Commission, Official Journal of the European Union, 23. 9. 2003, c2009, [cit. 25. 5. 2009],
<<http://eur-lex.europa.eu/cs/treaties/dat/12003T/pdf/12003T.html>>.
- [26] Šíroký, J. (2007): *Daně v Evropské unii*. Praha, Linde, 2007.
- [27] Šíroký, J. aj. (2008): *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha, C. H. Beck, 2008.

Zdaňování cigaret v České republice v kontextu harmonizace sazeb daného akcízu v Evropské unii

Petr David

ABSTRAKT

Akcíz uvalený na cigarety je předmětem harmonizačních snah v rámci Evropské unie. Významným prvkem těchto snah je sjednocování výše sazby, poměrů jednotlivých částí sazeb a také absolutní výše částky daně z cigaret. Požadavky na zdaňování cigaret z hlediska uvedených kritérií se v čase mění a členské země Evropské unie musí na tyto změny reagovat úpravou národní legislativy. Stejně tak tomu je v České republice, která do Evropské unie vstoupila v roce 2004. Přes vyjednané výjimky v rámci přístupového procesu se zde stalo, že jedno z kritérií zdaňování cigaret nebylo naplněno ani po uplynutí přechodného období. V současné době však již Česká republika plní všechny uvedené požadavky týkající se zdaňování cigaret. V roce 2010 a 2014 mají proběhnout dle aktuálního návrhu směrnice týkající se zdaňování tabákových výrobků další harmonizační kroky, na které bude muset Česká republika odpovídajícím způsobem reagovat.

Klíčová slova: Harmonizace; Akcíz; Cigarety; Česká republika.

Taxation of cigarettes in the Czech Republic in Context of Harmonization of Given Excise Duty Rates in the European Union

ABSTRACT

Excise duty imposed on cigarettes is a subject of tax harmonization effort in the European Union. Important element of this effort is the unification of tax rates, harmonization of proportions of individual parts of tax rates and harmonization of total amount of tax imposed on cigarettes. Cigarette taxation requirements referring to mentioned criteria vary, therefore the European Union member states, including Czech Republic, member since 2004 – must adapt their national legislation according to these changes. Despite of several exceptions negotiated during the entry procedure and even after expiration of the transitional period term, one of these criteria stayed unfulfilled. However, today the Czech Republic is fulfilling all requirements concerning the cigarette taxation. According to actual proposal to a directive regarding the taxation of tobacco taxation other harmonization steps are assumed in 2010 and 2014 and the Czech Republic is urged to respond them.

Key words: Harmonization; Excise duty; Cigarettes; Czech Republic.

JEL classification: H22.