

HARMONIZACE VYBRANÉHO AKCÍZU V EU

P. David

Došlo: 11. března 2008

Abstract

DAVID, P.: *Harmonization of chosen excise duty in the EU*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2008, LVI, No. 3, pp. 35–46

The level and structure of cigarettes taxation are very much in the news these days. In the field of tax on cigarettes in the European Union there is the question of whether specific rate or ad valorem rate should be used. The choice between these two rates depends on primary aim of tax policy in each European Union member state. The founding is that differential excises could be used as protectionist trade barriers. Decision about tax rate on cigarettes can bring some other related effects. That is the reason why European Union established some restrictions in the field of level and structure of cigarettes taxation.

excise, ad valorem rate, specific rate, cigarettes

Ke zdaňování vybraných komodit jsou ve světě využívány selektivní spotřební daně nazývané akcízy. Tyto daně se výrazně liší od ostatních daní především tím, že základem při výpočtu částky daně je jistá jednotka množství. Předmětem těchto daní v zemích Evropské unie jsou minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno. Do základu daně akcízu vstupují většinou objemové veličiny. U tabákových výrobků je to ale množství v kusech nebo hmotnost v kilogramech.

Výjimečný je v tomto ohledu akcízu uvalený na cigarety. Zde do základu daně může vstupovat 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 pak v zemích Evropské unie vzniká tzv. složený akcízu.

Akcízy jsou ukládány především kvůli potřebě financovat veřejné statky. Velmi důležitá je také jistota výše daňového výnosu a s tím spojená potřeba možnosti a schopnosti výnosy plánovat. Tyto požadavky nejlépe plní právě akcízy uvalené na zboží, které se vyznačuje neelastickou poptávkou po něm. Na základě této vlastnosti je pak vláda schopna s poměrně velkou přesností a jistotou určit budoucí příjem státního rozpočtu z těchto daní.

Přes uvedené skutečnosti však je do jisté míry nežádoucí či škodlivou spotřebu prostřednictvím uvalení vysokého akcízu ovlivňovat, především pak u některých sociálních a věkových skupin obyvatel.¹

Existenci akcízu je také možné vysvětlovat nezbytností pokrytí externích nákladů, tzv. externalit, které výrobci nebo spotřebitelé takto zdaněných produktů přenášejí na ostatní subjekty. Pokud by tomu tak bylo, pak lze předpokládat, že racionální a plně informovaný jedinec nesoucí všechny náklady a příjmy svého chování například téměř jistě nebude spotřebovávat tabákové výrobky. Konkrétněji by se mezní externí náklady subjektů měly rovnat břemenu uvalenému na spotřebu nebo výrobu produktů, které tyto externality způsobují. Externí náklady je také možné, kromě promítnutí do cen produktů, zohledňovat i jiným způsobem, například prostřednictvím znevýhodňování spotřebitelů tabákových výrobků v rámci jiných odvodů. Tento systém je však jistě velmi administrativně náročný a zřejmě jen velmi těžko aplikovatelný v praxi.

Akcízy uvalené na vybrané produkty mohou v rámci Evropské unie vytvořit bariéry volného obchodu. Proto bylo a stále je nezbytné sbližovat úpravu akcízu v jednotlivých zemích Evropské unie nejen z hlediska jejich sazeb, ale i dalších atributů. Za zmínku stojí i možnost spontánního harmonizačního efektu, kterého je možné dosáhnout ponechá-

1 Zdroj: Cnossen (2005)

ním daňového konkurenčního prostředí.² Je třeba také brát v potaz případnou ztrátu fiskální autonomie plynoucí z podřizování národních úprav pravidlům Evropské unie a uniformity daňových systémů.

MATERIÁL A METODY

Problematika harmonizace daňových systémů členských zemí je velmi rozsáhlá a značně nepřehledná. Při zaměření pozornosti na vybrané harmonizační aspekty však je možné získat nejen údaje o současné úpravě vybraného akcízu, ale také o vývoji této úpravy v rámci harmonizačních nařízení Evropské unie. V závislosti na národních úpravách akcízu uvaleného na tabák je pak možné hodnotit dosahování harmonizačních cílů a doporučit vhodné následující směřování obou zmíněných oblastí.

V tomto textu jsou využity standardní metody vědecké práce. Především se jedná o párové metody analýzy a syntézy, indukce a dedukce. Jejich aplikace vyplývá především z potřeby tvorby objektivního a systematického kvantitativního popisu problematiky akcízu z tabákových výrobků v Evropské unii a specifických charakteristik akcízu uvaleného na cigarety vyplývajících 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.

Nezbytné údaje ke zpracování textu pocházejí z relevantních směrnic Evropské unie, potřebné jsou však i národní úpravy zemí Evropské unie akcízu uvaleného na tabák a jeho vývoj v posledních letech. Nedílnou součástí je zde také pohled autorit z daného oboru na tuto problematiku. Akcízem uvaleným na tabák se zabývají především Směrnice Rady 72/464/EEC ze dne 19. prosince 1972, o jiných než obrátových daních, které se týkají spotřeby tabákových výrobků, Druhá Směrnice Rady 79/32/EEC ze dne 18. prosince 1978, o jiných než obrátových daních, které se týkají spotřeby tabákových výrobků, Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, Směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992, o sblížování daní z cigaret, Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, Směrnice Rady 1999/81/ES ze dne 29. července 1999, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o 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, 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.

Tento příspěvek je součástí výstupů 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.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Akcízy jsou nedílnou součástí daňových soustav členských zemí Evropské unie. Předmětem těchto daní jsou zde minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno. Právo přijímat opatření vedoucí k harmonizaci akcízu Radou vychází ze Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. Po stanovení povinnosti členských států přijmout systém akcízu v roce 1972 bylo možné přistoupit k úpravám jednotlivých akcízu, tedy i akcízu uvaleného na tabákové výrobky, respektive cigarety.

První směrnice upravující akcízy uvalené na tabák a tabákové výrobky byla Směrnice 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. Konkurenci a volný pohyb produktů neměla negativním způsobem ovlivňovat aplikace 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, cigará a cigarila, tabák ke kouření, šňupací tabák a žvýkací tabák. Nakonec mělo být dosaženo stejného poměru obou částí sazby daně ve všech členských zemích Evropské unie a difference v inkasu akcízu tak měla být dána pouze rozdílností prodejních cen cigaret. Dále měla být harmonizována také pravidla výběru akcízu. Ve směrnici se využívá termínu „nejoblíbenější cenová kategorie cigaret“, podle níž měla být stanovena výše specifické sazby daně z cigaret. Bez ohledu na poměr složek sazby akcízu uvaleného na cigarety se měla specifická část akcízu pohybovat v rozmezí 5 % až 75 % celkového daňového břemene, tedy akcízu a daně z přidané hodnoty. Členské státy Evropské unie také mohly stanovit u cigaret minimální výši akcízu, která nesměla být vyšší než 90 % celkového daňového břemene. Uvedený způsob zdaňování cigaret byl zvolen na základě využívání sazby ad valorem zeměmi produkcujícími tabák a to před vstupem dalších zemí do Evropské unie, jež preferují specifické zdaňování cigaret.

Druhá Směrnice Rady 79/32/EEC ze dne 18. prosince 1978, o jiných než obrátových daních, které

2 Zdroj: Nerudová (2005)

3 Zdroj: Šíroky (2007), Cnossen (2005)

se týkají spotřeby tabákových výrobků, popsala, respektive definovala jednotlivé produkty podléhající akcízu uvaleného na tabákové výrobky. Cigarety byly definovány jako tabákové provazce, které nejsou jiným tabákovým výrobkem a kouří se jako takové, nebo se neprůmyslově vkládají do cigaretových dutinek, anebo se neprůmyslovou manipulací balí do cigaretového papíru. 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. Směrnice vznikla především z důvodů potřeby 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 avízované produkty, možnosti provádět kontroly ve výrobních a skladovacích jednotkách avízovaných produktů, sjednocení vzniku daňové povinnosti a především pro vytváření a fungování vnitřního trhu také prostřednictvím volného pohybu akcízovaného zboží. Mimo jiné směrnice stanovuje obecný režim pro výběr daně, upravuje výrobu, zpracování, držení a přepravu produktů zatížených akcízy, zavádí „Jednotný celní sazebník“ a autorizované daňové sklady, v rámci kterých se mohou akcízované produkty na území Evropské unie pohybovat bez povinnosti platit daň. Akcízované produkty mohou ze zvláštních důvodů podléhat i dalším nepřímým daním za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla zdaňování platná pro akcízy a pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně. Členským zemím Evropské unie zůstává právo na zavedení nebo zachování daní vyměřovaných z jiných než uvedených výrobků, avšak za předpokladu, že tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.

Směrnicí navazující a doplňující předchozí je Směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992, o sblížování daní z cigaret, jejíž obsah je již patrný z názvu. 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. V této směrnici si Rada klade za úkol každé dva roky přezkoumat na základě zprávy a případně návrhu Komise celkový minimální akcíz.

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 z důvodu vyšší přehlednosti a jasnosti daných ustanovení. K uvedenému přibývá ještě upřesnění některých pojmů. Cigarety vyráběné ve Společenství i do-

vážené z 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 poměr složek sazby akcízu uvaleného na cigarety se měla specifická část akcízu pohybovat tentokrát v rozmezí 5 % až 55 % celkového daňového břemene, tedy akcízu a daně z přidané hodnoty. Členské státy Evropské unie také mohly stanovit u cigaret minimální výši akcízu, která nesměla být vyšší než 90 % celkového daňového břemene. V konečné etapě harmonizace 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 procentního minimálního dopadu. 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. Členské státy mohou uplatňovat valorickou daň vypočtenou na základě maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků volně určené výrobcí podnikajícími v Evropské unii 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. Zvýší-li členský stát sazbu daně z přidané hodnoty na cigarety, může snížit celkový minimální akcíz na výši, která se vyjádřená v procentech maloobchodní ceny rovná dopadu zvýšení sazby daně z přidané hodnoty.

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. Rozbor změn cen a sazeb spotřební daně z tabákových výrobků v Evropské unii 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 sblížování daňových sazeb, které se uplatňují v členských státech, by podle této směrnice pomohlo snížit výskyt podvodů a pašování uvnitř Evropské unie. 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 mini-

mální 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 nově 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. Hodnota eura v národních měnách pro účely výpočtu výše celkové minimální spotřební daně se stanoví jednou ročně. Použijí se směnné kurzy, kterých bylo dosaženo první pracovní den měsíce října, které byly zveřejněny v Úředním věstníku Evropských společenství, a které se použijí ode dne 1. ledna následujícího kalendářního roku. Cílem jakékoli harmonizace struktury spotřebních daní 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 uvolnění přístupu na domácí trhy členských států.

I: Vývoj požadovaného poměru mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem uvaleným na cigarety v EU⁴

| Rok | Dolní mez (%) | Horní mez (%) |
|------|---------------|---------------|
| 1973 | 5 | 75 |
| 1978 | 5 | 55 |
| x | 10 | 35 |

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.

V tabulce č. II jsou uvedeny hodnoty u daných zemí pouze v letech, kdy byly členy Evropské unie. V letech 1993 až 2007 platí poslední schválené omezení specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v rozmezí 5 % až 55 %. Po celou dobu od roku 1993 až 2007 žádná ze zemí Evropské unie toto omezení neporušila, přestože rozdíly v uvedené procentní části specifické daně jsou mezi jednotlivými zeměmi značné.

Země zakládající Evropskou unii a země, které se staly členy Evropské unie do roku 1978, toto pravidlo společně schválily, proto lze očekávat, že s plněním tohoto požadavku nebudou mít potíže. Ostatní země již na tento požadavek musely pouze přistupovat, nikoliv ho aktivně ovlivňovat, alespoň do jejich samotného vstupu do Evropské unie. U mnohých zemí byla specifická část daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie odlišná od kritérií Evropské unie ještě rok před jejich vstupem do Evropské unie, přesto s plněním tohoto požadavku nebyly podstatné potíže.

Dalším poznatkem je, že výše specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie není závislá na tom, kdy se která země stala členem Evropské unie, nebo zda byla zemí zakládající. Odlišnosti jednotlivých zemí ve výši specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie je dána jinými faktory. Uložením specifické daně na cigarety se relativně snižují cenové rozdíly mezi druhy cigaret s rozdílnými cenami. Daň uložená ad valorem naopak zvyšuje absolutní cenové rozdíly mezi druhy cigaret s rozdílnými cenami. Tento způsob zdaňování cigaret byl výhradně používán v evropských zemích, kde je produkován tabák. Cílem uvalení daně ad valorem v těchto zemích bylo zvýhodnit tuzemský tabák, který byl levnější než tabák dovážený. Po zdanění tabáku daní ad valorem došlo k nárůstu rozdílu cen levnějšího a dražšího tabáku, tedy tabáku tuzemského a dováženého. Největšími producenty tabáku ze zemí Evropské unie jsou Španělsko, Francie, Itálie a Řecko. Z pěti zemí Evropské unie s nejnižší specifickou částí daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie jsou čtyři právě tyto uvedené. Pátou zemí je Bulharsko, kde se také tabák pěstuje. Skladbou sazby akcízu uvaleného na cigarety tedy lze ovlivňovat podmínky na trhu. Tím ale také dochází k tržním deformacím a porušování základních principů daňových systémů.

Také vzhledem k neúspěchu při snaze o sblížení poměru složek daňového břemenem uvaleného na cigarety v zemích Evropské unie bylo zapotřebí stanovit i jiné meze akcízu uvaleného na cigarety. Postupně tak bylo stanoveno minimum akcízu v procentech a později také v peněžních jednotkách na daný počet cigaret.

Minimální celkový akcíz v procentech z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie byl stanoven v roce 1993 a od té doby se jeho výše nemění. Minimální akcíz z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie v peněžních jednotkách na 1000 kusů cigaret byl stanoven v roce 2002 a jeho výše byla dále upravena v roce 2005. Požadavek na procentní minimální akcíz však není nutné plnit od roku 2002 v případě, že minimální akcíz v peněžních jednotkách na 1000 kusů cigaret dosahuje stanovené výše.

II: Vývoj specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v % v zemích EU⁵

| Země/Rok | 1993 | 1997 | 2000 | 2003 | 2005 | 2007 |
|----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| BE | 10,38 | 9,38 | 15,01 | 15,01 | 5,16 | 10,81 |
| BG | - | - | - | - | - | 7,41 |
| CZ | - | - | - | - | 40,56 | 42,03 |
| DK | 50,38 | 49,95 | 49,53 | 44,17 | 55,00 | 54,21 |
| EE | - | - | - | - | 40,48 | 38,72 |
| FI | 9,97 | 10,96 | 10,52 | 10,00 | 9,79 | 9,58 |
| FR | 5,04 | 5,04 | 5,19 | 4,31 | 7,50 | 7,50 |
| IE | 54,99 | 55,33 | 54,99 | 54,99 | 54,07 | 55,00 |
| IT | 5,00 | 5,00 | 5,00 | 5,00 | 4,99 | 5,00 |
| CY | - | - | - | - | 20,18 | 20,18 |
| LV | - | - | - | - | 53,45 | 43,32 |
| LT | - | - | - | - | 45,57 | 53,78 |
| LU | 5,02 | 5,03 | 15,01 | 15,12 | 14,10 | 14,77 |
| HU | - | - | - | - | 41,15 | 45,19 |
| MT | - | - | - | - | 12,38 | 12,38 |
| DE | 47,24 | 46,21 | 49,49 | 49,07 | 48,63 | 46,39 |
| NL | 50,01 | 50,02 | 51,81 | 50,00 | 50,00 | 50,00 |
| PL | - | - | - | - | 34,24 | 34,83 |
| PT | 13,67 | 11,61 | 41,60 | 49,86 | 48,52 | 49,07 |
| AT | - | 20,77 | 20,85 | 19,54 | 20,83 | 20,83 |
| EL | 5,00 | 5,00 | 5,09 | 5,00 | 5,00 | 5,00 |
| RO | - | - | - | - | - | 38,90 |
| SK | - | - | - | - | 44,65 | 51,75 |
| SI | - | - | - | - | 19,99 | 20,00 |
| ES | 9,12 | 7,98 | 5,00 | 5,58 | 9,34 | 8,80 |
| UK | 54,97 | 54,41 | 53,74 | 53,80 | 52,57 | 51,99 |
| SE | - | 49,84 | 15,99 | 15,27 | 14,45 | 17,69 |

III: Vývoj minimální výše akcízu uvaleného na cigarety v Evropské unii⁶

| 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) |
|------|-------------------------------------|---|---|
| 1993 | 57 | - | - |
| 2002 | 57 | 60 | 95 |
| 2005 | 57 | 64 | 101 |

V celém období od roku 1993 až do současné doby platí omezení akcízu uvaleného na cigarety v zemích Evropské unie minimem 57 % z prodejní ceny nejžádanější cenové kategorie cigaret. V tabulce č. IV jsou

uvedeny hodnoty u daných zemí pouze v letech, kdy byly členy Evropské unie.

V průběhu let 1993 až 2007 je možné sledovat mnoho případů nedodržení stanovené hranice cel-

5 Zdroj: vlastní zpracování podkladových dat čerpaných z WHO, reportů, tabulek a studií EC

6 Zdroj: směrnice EC, vlastní zpracování

IV: Vývoj podílu akcízu v % na celkové ceně cigaret v zemích EU⁷

| Země/Rok | 1993 | 1997 | 2000 | 2003 | 2005 | 2007 |
|----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| BE | 57,76 | 56,97 | 57,00 | 57,00 | 57,63 | 60,87 |
| BG | - | - | - | - | - | 59,65 |
| CZ | - | - | - | - | 51,27 | 58,15 |
| DK | 63,07 | 62,36 | 61,67 | 53,83 | 54,68 | 53,40 |
| EE | - | - | - | - | 54,05 | 52,07 |
| FI | - | 58,37 | 58,00 | 57,56 | 57,38 | 57,20 |
| FR | 58,70 | 58,30 | 58,42 | 61,40 | 64,00 | 64,00 |
| IE | 58,58 | 59,40 | 62,47 | 61,91 | 60,33 | 60,72 |
| IT | 57,00 | 57,00 | 57,99 | 57,99 | 58,49 | 58,50 |
| CY | - | - | - | - | 59,05 | 59,05 |
| LV | - | - | - | - | 49,30 | 55,77 |
| LT | - | - | - | - | 40,33 | 50,20 |
| LU | 57,95 | 57,95 | 57,01 | 57,09 | 57,02 | 57,92 |
| HU | - | - | - | - | 50,61 | 67,76 |
| MT | - | - | - | - | 60,82 | 60,82 |
| DE | 58,68 | 57,32 | 57,00 | 60,86 | 62,29 | 59,81 |
| NL | 57,00 | 57,00 | 59,69 | 57,00 | 57,09 | 57,00 |
| PL | - | - | - | - | 56,98 | 61,35 |
| PT | 67,17 | 66,68 | 65,14 | 61,75 | 61,04 | 61,89 |
| AT | | 57,38 | 57,45 | 56,25 | 58,70 | 58,70 |
| EL | 57,50 | 57,50 | 57,50 | 57,50 | 57,50 | 57,50 |
| RO | - | - | - | - | - | 54,36 |
| SK | - | - | - | - | 54,43 | 64,80 |
| SI | - | - | - | - | 57,55 | 58,18 |
| ES | 56,40 | 59,88 | 57,57 | 58,01 | 64,29 | 63,83 |
| UK | 62,70 | 63,84 | 64,86 | 64,96 | 62,89 | 61,94 |
| SE | - | 52,56 | 50,47 | 49,87 | 49,20 | 51,93 |

kového akcízu v procentech z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie. To je z velké části způsobeno existencí výjimek některých členských zemí Evropské unie zakotvených především ve Směrnici Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992, o sblížení daní z cigaret, Směrnici Rady 1999/81/ES ze dne 29. července 1999 a Směrnici Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002. Dalším důvodem neplnění požadavku minima akcízu z prodejní ceny nejžádanější cenové kategorie cigaret v některých zemích Evropské unie je možnost nahrazení plnění tohoto kritéria plněním kritéria jiného. Jedná se o minimální akcízu z prodejní ceny v peněžních jednotkách na určitý počet cigaret nahrazující pro-

centní minimum. V současné době nedosahuje procentního minima šest zemí Evropské unie. Dánsko a Švédsko však dosahuje požadovaného minimálního akcízu v peněžních jednotkách na počet cigaret. S plněním kritéria akcízu v procentech z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie mají problémy především země vstupující do Evropské unie. Například v roce 2003 ze všech zemí vstupujících do Evropské unie v roce 2004 toto kritérium plnilo pouze 30 % těchto zemí.

Procentní kritérium z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie oproti kritériu specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie vytváří možnosti

7 Zdroj: vlastní zpracování podkladových dat čerpaných z WHO, reportů, tabulek a studií EC

V: Vývoj výše akcízu z cigaret v zemích EU (ECU, EUR/1000 ks cigaret)⁸

| Země/Rok | 1993 | 1997 | 2000 | 2003 | 2005 | 2007 |
|----------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| BE | 67,23 | 73,84 | 80,25 | 88,92 | 104,89 | 114,59 |
| BG | - | - | - | - | - | 35,08 |
| CZ | - | - | - | - | 33,84 | 58,07 |
| DK | 121,40 | 124,90 | 124,45 | 120,04 | 104,44 | 114,57 |
| EE | - | - | - | - | 32,43 | 35,11 |
| FI | | 109,26 | 109,74 | 108,79 | 109,02 | 120,13 |
| FR | 73,84 | 86,63 | 86,38 | 146,13 | 152,32 | 160,00 |
| IE | 101,37 | 111,54 | 146,34 | 160,35 | 187,02 | 214,00 |
| IT | 45,72 | 52,07 | 55,41 | 74,81 | 88,32 | 99,45 |
| CY | - | - | - | - | 95,20 | 84,47 |
| LV | - | - | - | - | 17,75 | 26,04 |
| LT | - | - | - | - | 20,17 | 27,26 |
| LU | 51,02 | 53,98 | 59,35 | 70,22 | 81,54 | 88,04 |
| HU | - | - | - | - | 45,04 | 49,39 |
| MT | - | - | - | - | 105,83 | 109,80 |
| DE | 74,79 | 76,25 | 76,69 | 90,68 | 111,50 | 140,72 |
| NL | 59,85 | 60,92 | 72,59 | 85,50 | 105,05 | 114,00 |
| PL | - | - | - | - | 29,06 | 45,30 |
| PT | 44,60 | 51,26 | 56,86 | 62,37 | 67,14 | 92,83 |
| AT | | 68,01 | 68,89 | 88,31 | 94,51 | 99,79 |
| EL | 47,09 | 52,15 | 56,86 | 62,68 | 62,10 | 80,50 |
| RO | - | - | - | - | - | 41,51 |
| SK | - | - | - | - | 37,56 | 45,61 |
| SI | - | - | - | - | 54,67 | 64,00 |
| ES | 22,17 | 31,50 | 48,44 | 60,91 | 73,29 | 76,60 |
| UK | 108,23 | 124,73 | 210,57 | 215,02 | 194,33 | 248,55 |
| SE | - | 114,96 | 102,46 | 93,26 | 99,88 | 122,42 |

harmonizace na základě ukládání akcízu z cigaret ad valorem. Problematická je však závislost tohoto kritéria na prodejní ceně cigaret v jednotlivých členských zemích Evropské unie, což v důsledku vytváří odlišné daňové zatížení cigaret v absolutním vyjádření. Z toho důvodu bylo uvedeno v platnost další omezení v rámci sazby akcízu uvaleného na cigarety v podobě minimálního akcízu z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie v peněžních jednotkách na 1000 kusů cigaret.

V tabulce č. V jsou opět uvedeny hodnoty u jednotlivých zemí pouze v letech, kdy byly členy Evropské unie. Minimální akcízu z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie ve

výši 60 EUR na 1000 kusů cigaret byl stanoven v roce 2002 a jeho výše byla dále upravena v roce 2005 na 64 EUR na 1000 kusů cigaret.

Po celé zkoumané období však neexistovala měna euro. Euro je právním nástupcem národních měn a také právním nástupcem ECU, kterou euro k 1. lednu 1999 nahradilo v rovném poměru. Údaje v tabulce jsou tedy do roku 1999 uváděny v ECU a dále pak již v EUR, nicméně tato skutečnost nehraje ve výsledcích podstatnou roli.

V roce 2003 plnily požadavek minimálního akcízu všechny tehdejší členské země Evropské unie. Mnoho zemí minimální částku akcízu dokonce výrazně překračovala. Proto tyto země neměly pro-

8 Zdroj: vlastní zpracování podkladových dat čerpaných z WHO, reportů, tabulek a studií EC

blémy ani s dodržением zvýšeného minimálního akcízu v roce 2005. Nedostatky však lze spatřovat u nových členů Evropské unie, z nichž velká část toto minimum nesplnila ani v roce 2007.

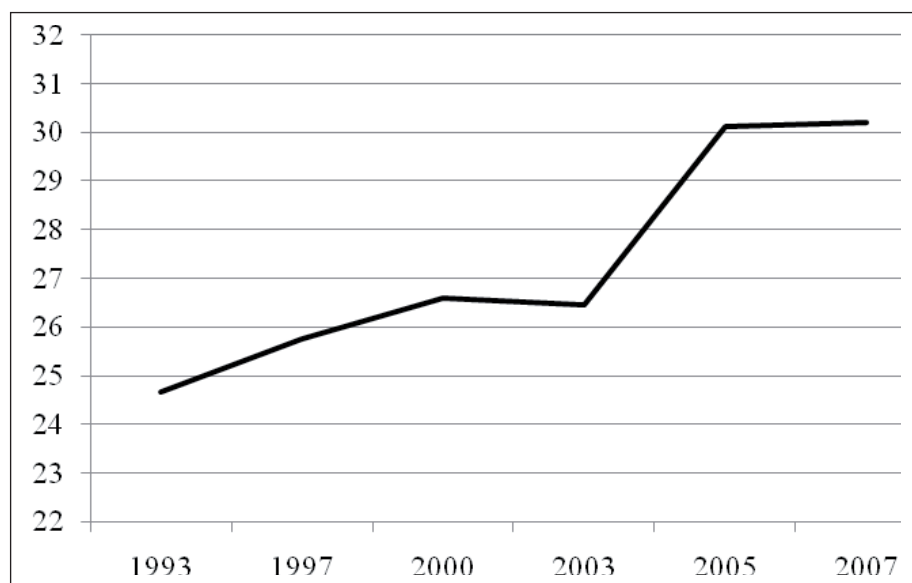
Procentní omezení akcízu z prodejní ceny nejžádanější cenové kategorie cigaret nebyla nucena od roku 2002 splňovat celá třetina členských zemí Evropské unie, protože absolutní částka akcízu z maloobchodní prodejní ceny 1000 cigaret nejžádanější

cenové kategorie v těchto zemích přesáhla 95 EUR. V roce 2007 ze zakládajících zemí Evropskou unie a zemí, které do Evropské unie vstoupily do zavedení možnosti neplnit procentní omezení, nemuselo vzhledem k dostatečné absolutní výši akcízu dvě třetiny těchto zemí Evropské unie. Naopak z nových členů Evropské unie na hranici umožňující nedodržovat procentní omezení akcízu z cigaret nedosáhla v roce 2007 země žádná.

SOUHRN

Úpravami výše, struktury a omezení lze v rámci akcízu uvaleného na cigarety dosahovat nejrůznějších cílů. Tyto cíle národních politik však mohou vytvářet bariéry volného obchodu. Proto je nezbytné stanovovat v rámci Evropské unie jistá omezení týkající se akcízu v členských zemích. Otázkou však zůstává, zda jsou tato omezení taková, aby mohla vést k naplňování stanovených cílů, a zda k nim skutečně vedou.

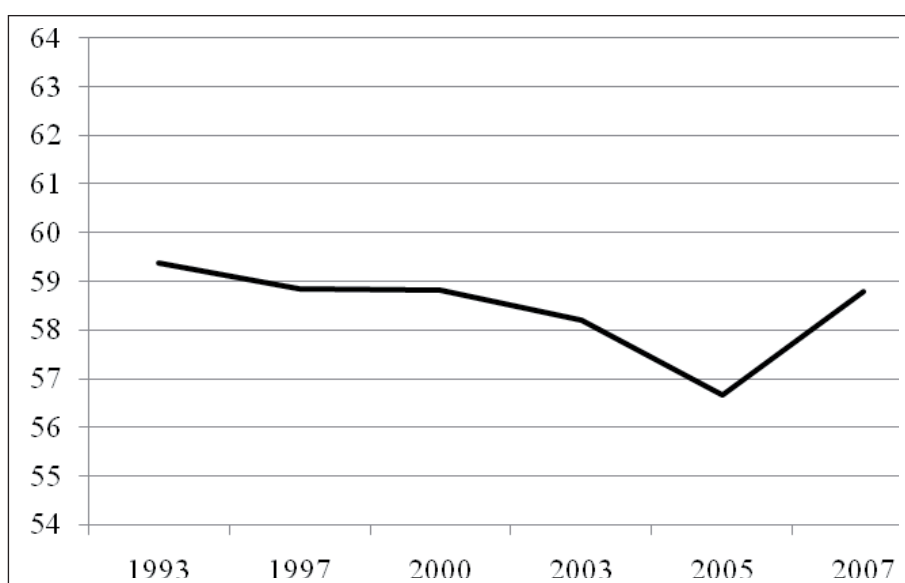
V Evropské unii existují tři základní omezení akcízu uvaleného na cigarety. Jedná se o požadovaný poměr mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem uloženým na cigarety, minimální celkový akcíz v procentech z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie a minimální akcíz z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie v peněžních jednotkách na počet kusů cigaret.



1: Vývoj průměrné hodnoty specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v % v EU⁹

Průměrná hodnota specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v Evropské unii téměř po celé zkoumané období let 1993 až 2007 rostla. Na počátku dosahovala hodnoty 24,68 % a v roce 2007 již 30,19 %. Nejvyšší nárůst hodnoty byl zaznamenán v roce 2005 oproti roku 2003 a to o 2,65 %. Zvyšování hodnoty specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v Evropské unii byl vždy způsoben růstem dílčích hodnot v členských zemích Evropské unie nebo vstupem nových členských zemí s vyšší hodnotou specifické části daně v prodejní ceně cigaret. Mírný růst v letech 1997 až 2000 a 2005 až 2007 byl způsoben růstem dílčích hodnot specifické části daně v prodejní ceně cigaret v členských zemích Evropské unie. Naopak největší nárůst hodno-

ty specifické části daně v prodejní ceně cigaret v letech 2003 až 2005 byl způsoben výhradně vstupem zemí s vyšší než stávající hodnotou specifické části daně v prodejní ceně cigaret do Evropské unie. Po celé zkoumané období se průměr hodnoty specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v Evropské unii pohyboval v mezích stanovených v roce 1978, tedy mezi 5 % a 55 % a dokonce i v mezích 10 % a 35 %, tedy v dříve předpokládaném budoucím intervalu. Je zřejmé, že přijetí zúžení intervalu by bylo vhodné. V této oblasti je Evropská unie značně bipolární. Existuje mnoho zemí pohybujících se s hodnotou specifické části daně v prodejní ceně cigaret na samé dolní či horní hranici intervalu 5 % až 55 %. Kompromisem mezi těmito zeměmi by bylo možné dosáhnout zúžení intervalu a tak i zlepšení fungování vnitřního trhu Evropské unie. Tento kompromis se však v současné době jeví velmi vzdálený, především vzhledem k upuštění od tohoto druhu regulace v Evropské unii z důvodu jejího blokování zeměmi produkujícími tabák.



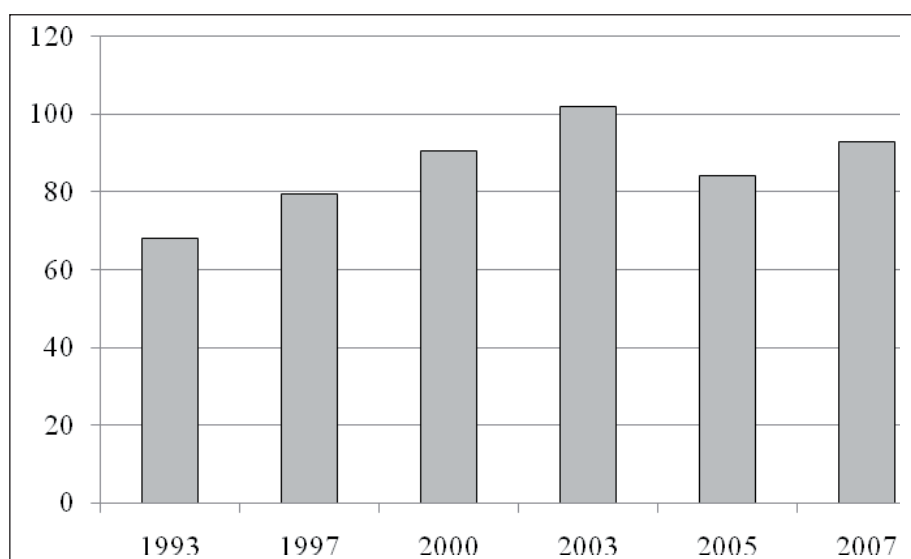
2: Vývoj průměrné hodnoty podílu akcízu v % na celkové ceně cigaret v EU¹⁰

Průměrná hodnota podílu akcízu na celkové ceně cigaret v Evropské unii klesá v období 1993 až 2005. Výraznější pokles hodnoty v období 1993 až 1997 a 2003 až 2005 byl způsoben vstupem nových členů do Evropské unie. Tyto nové členské země většinou téměř přesně splnily předepsané procentní minimum podílu akcízu na celkové ceně cigaret nebo dokonce této hodnoty nedosahovaly, a tak v daných letech snižovaly celkový průměr Evropské unie. Drobné pohyby průměrná hodnota podílu akcízu na celkové ceně cigaret v EU v letech 1997 až 2003 jsou způsobeny dílčími změnami akcízu uvaleného na cigarety v některých členských zemích Evropské unie. Růst průměrné hodnoty podílu akcízu na celkové ceně cigaret v EU byl zaznamenán až v letech 2005 až 2007. Příčinou tohoto růstu byla především náprava neplnění požadovaného procentního kritéria podílu akcízu na celkové ceně cigaret v zemích, které do Evropské unie vstoupily v roce 2004.

Některé členské země Evropské unie však procentní kritérium neplní ani dosud. Částečně je to způsobeno plněním kritéria minimálního akcízu z prodejní ceny v peněžních jednotkách na počet cigaret nahrazujícího procentní minimum některými zeměmi Evropské unie. Toto další pravidlo vzniklo proto, že v některých zemích byl vzhledem ke značné ceně cigaret, i přes vysokou absolutní částku akcízu, akcíz vyjádřený v procentech poměrně nízký.

Otázkou je, zda trvat na přesném plnění procentního minima podílu akcízu na celkové ceně cigaret. Může totiž dojít k situaci, kdy akcíz je nastaven právě tak, aby bylo dosaženo procentního podílu akcízu na celkové ceně cigaret přesně. Při změně prodejní ceny cigaret se však tento podíl nepatrně změní, a může tak bez legislativní příčiny dojít k porušení procentního kritéria. Toto je jeden z důvodů případné preference specifického zdanění cigaret a kritéria minima absolutní částky akcízu uvaleného na daný počet cigaret.

10 Zdroj: vlastní zpracování



3: Vývoj průměrné výše akcízu z cigaret v EU (ECU, EUR/1000 ks cigaret)¹¹

Průměrná výše akcízu z cigaret v Evropské unii roste ve všech zkoumaných obdobích, s výjimkou období 2003 až 2005. Růst průměrné výše akcízu z cigaret je zapříčiněn růstem sazeb akcízu uvaleného na cigarety. V rámci části sazby akcízu ad valorem je růst průměrné výše akcízu ještě umocněn růstem cen cigaret. Pokles průměrné výše akcízu z cigaret v Evropské unii v období 2003 až 2005 je způsoben vstupem více zemí do Evropské unie v roce 2004. V těchto zemích byla, a i nadále je, výše akcízu z cigaret obecně nižší než u stávajících členských zemí. Nicméně i zde dochází k růstu cen cigaret i samotných sazeb akcízu uvaleného na cigarety, a tak v období 2005 až 2007 průměrná výše akcízu z cigaret v Evropské unii opět roste.

Situace v oblasti omezení akcízu z cigaret jako nástroje harmonizace daňových soustav není příliš jednoduchá a stává se nepřehlednou. Tento stav je však dán jednak snahou o omezení působení tržních deformací a také různorodostí idejí členských zemí podle jejich suverénních zájmů.

Jistých výsledků v procesu harmonizace akcízu uvaleného na cigarety již nesporně dosaženo bylo. V posledních letech se však tento vývoj de facto zastavil a je otázkou, zda vůbec, a jestli za stávajících podmínek, je možné v harmonizaci dále pokračovat, prohlubovat ji, a přispívat tak k dosahování základních cílů Evropské unie.

akcíz, sazba ad valorem, specifická sazba, cigarety

SUMMARY

It is possible to achieve various aims by above amendments, structure and limitation in frame of excise duty imposed on cigarettes. These aims of the national policies can create barriers of the free trade. That is the reason why it is necessary to set, in frame of the EU, certain restriction regarding excise duties in the member states. The question is, whether these restrictions can lead to the fulfillment of the defined aims and whether they really lead to it.

In the EU there are three basic restrictions of excise duty imposed on cigarettes. These three basic restrictions are requested ratio between specific component of excise duty and total tax burden imposed on cigarettes, the minimum total excise duty in percentage from retail selling price of cigarettes of top-selling price category and the minimum excise duty from retail selling price of cigarettes of top-selling price category in the monetary unit on the number of pieces of cigarettes.

Almost during whole surveyed period 1993–2007 the average value of the specific part of tax in selling price of cigarettes of top-selling price category were growing in the EU. At the beginning the average value reached 24.68 % and already in 2007 it achieved 30.19 %. The biggest increase 2.65 % was recorded in 2005 in comparison with 2003. Increase in value of specific part of tax in selling price of cigarettes of top-selling price category in the EU was always caused by the growth of the partial values

¹¹ Zdroj: vlastní zpracování

in the EU member states or by the entry of the new member states with higher value of the specific part of tax in selling price of cigarettes. Moderate growth in 1997–2000 and 2005–2007 was caused by the growth of the partial values of the specific part of tax in selling price of cigarettes in the EU member states. On the contrary the biggest increase in value of specific part of tax in selling price of cigarettes from 2003 to 2005 was caused exclusively by entry of the states with higher than existing value of specific part of tax in selling price of cigarettes to EU. During the whole surveyed period the average of the value of specific part of tax in selling price of cigarettes of top-selling price category in the EU was between limits defined in 1978 – between 5 % and 55 % and also even between 10 % and 35 % (in the supposed future extent). It is obvious that reduction of the interval would be convenient. There are many states with the value of specific part of tax in selling price of cigarettes on very low or high limit of interval from 5 % to 55 %. It is possible to achieve reduction of interval and also improvement of the functioning of EU internal market by compromise between these states. Currently, this compromise is seen as very distant considering quit this type of regulation from reasons of its blocking by states producing tobacco.

The average value of share of excise duty on total price of cigarettes in the EU was decreasing in the period 1993–2005. More expressive decline in value in the period 1997–2003 and 2005 was caused by entry of new members to the EU. These new member states almost exactly fulfilled specified percentage minimum of share of excise duty on total price of cigarettes or even they did not reach this value and so in given years they were decreasing total average of the EU. Small motions of average value of share of excise duty on total price of cigarettes in 1997–2003 were caused by partial changes of excise duty imposed on cigarettes in some EU member states. The growth of average value of share of excise duty on total price of cigarettes was recorded in the years 2005 and 2007. Reparation of non-fulfillment of requested percentage criteria of share of excise duty on total price of cigarettes in the states entered to EU in 2004 were considered to be reasons of this growth. Some EU member states do not fulfill the percentage criteria so far. Partly it is caused by fulfillment of criteria of the minimum excise duty from selling price in monetary units on pieces of cigarettes replacing the percentage minimum by some EU member states. The reason of the creation of this rule was that excise duty, despite high absolute amount of excise duty, expressed in percentage was relatively low considering mark price of cigarettes in some states. The question is whether insist on exact fulfillment of percentage minimum of share of excise duty on total price of cigarettes. Situation when excise duty is set in order to achieve percentage share of excise duty on total price of cigarettes exactly can take place. If the selling price changes, this share will slightly change and violation of percentage criteria can take place without legislative reason. This is one from the reasons of relevant preference of specific cigarette taxation and criteria of minimum absolute amount of excise duty imposed on given number of cigarettes.

The average amount of excise duty from cigarettes grows in the EU in every surveyed period except in period 2003–2005. The growth of average amount of excise duty from cigarettes is caused by the growth of excise duty rates imposed on cigarettes. The growth of average amount of excise duty is augmented by the growth of cigarette prices in frame of part of excise duty rate ad valorem. Decline in average amount of excise duty from cigarettes in the period 2003–2005 is caused by entry of more states to EU in 2004. In these states there was and still is the amount of excise duty from cigarettes generally lower than in the existing member states. However also here the growth of price of cigarettes and excise duty rates imposed on cigarettes take place and that is the reason why the average amount of excise duty from cigarettes grows again from 2005 to 2007. Situation in the field of reduction of excise duty from cigarettes as an instrument of tax systems harmonization is not very easy and is becoming confusing. This state is given by effort of reduction of market distortion and also by variety of ideas of member states according to their sovereign interests.

Certain results in the process of harmonization of excise duty imposed on cigarettes were reached. In the last years this development has stopped and the question is whether and if under existing conditions it is possible to continue in harmonization and contribute to achieving basic aims of the EU.

LITERATURA

- CNOSSEN, S., 2005: *Theory and Practice of Excise Taxation*. 1st. publ. Oxford: Oxford University Press, 255 p. ISBN 0-19-927859-8.
- NERUDO VÁ, D., 2005: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
- ŠIROKÝ, J., 2007: *Daně v Evropské unii*. 2. vyd. Praha: Linde, 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

- 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.
- Council Directive 72/464/EEC of 19 December 1972 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco.
- Second Council Directive 79/32/EEC of 18 December 1978 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco.

- 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.
- Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes
- Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco.
- 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.
- European Commission. *The excise duty rates applicable in the European Union as at 1 July 2007*. [online]. 2007 [cit. 2008-02-15]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf>.
- European Commission. Excise duty tables (Tax receipts – Manufactured Tobacco). [online]. 2007 [cit. 2008-02-15]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf>.
- European Commission. *Study on the collection and interpretation of data concerning the release for consumption of cigarettes and fine-cut tobacco for the rolling of cigarettes*. [online]. Luxembourg: Office for official Publications of the European Communities. 2005, vol. 1, [cit. 2008-02-15]. Dostupné na internetu: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM\(2001\)_133\(1\)_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM(2001)_133(1)_en.pdf)>. ISSN 0254-1475.
- European Commission. *Commission report to the council and European Parliament on the rates of duty laid in Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes*. [online]. Luxembourg: Office for official Publications of the European Communities. 1995, [cit. 2008-02-15]. Dostupné na internetu: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM\(1995\)_285_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM(1995)_285_en.pdf)>. ISSN 0254-1475.
- European Commission. *Commission report to the council and European Parliament on the rates of duty laid in Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes*. [online]. Luxembourg: Office for official Publications of the European Communities. 1998, [cit. 2008-02-15]. Dostupné na internetu: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM\(1998\)_320_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/studies_reports/COM(1998)_320_en.pdf)>. ISBN 92-78-36186-0.
- World Health Organisation. *Tobacco control database*. [online]. 2007 [cit. 2008-02-15]. Dostupné z: <<http://data.euro.who.int/tobacco/>>.

Adresa

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