

VÝVOJ KRITÉRIÍ SAZEB VYBRANÉHO AKCÍZU V EVROPSKÉ UNII A JEJICH PLNĚNÍ ČLENSKÝMI ZEMĚMI

P. David

Došlo: 23. června 2009

Abstract

DAVID, P.: *Development of excise rates criteria in the European Union and its member states fulfilment*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2009, LVII, No. 6, pp. 65–76

European Union regulates member states market to secure free trade. This obtains also in case of excise imposed on cigarettes, which is a composite tax. It is possible to fulfil not only fiscal function but also other aims of member states tax policies by imposing of cigarette excise. It is not easy to regulate this excise in the European Union. There are three significant limitations in cigarettes taxation at the present time, which regulate proportion of specific part of excise, absolute amount of excise per 1.000 cigarettes and proportion of excise imposed on cigarettes and its price. This limitations development and its fulfilling is identified and analyzed here. Measure of certainty of future criteria development and determinants of this criteria fulfilling, allows prediction in this area.

excise duty, European Union, tax rate, cigarettes

Akcízy jsou v zemích Evropské unie uvaleny na vybrané druhy produktů a od ostatních daní se liší především tím, že základem při výpočtu částky daně je zvolená jednotka množství. Do základu daně akcízů vstupují většinou objemové veličiny. U tabákových výrobků je to ale množství v kusech, nebo hmotnost v kilogramech. Z tabákových výrobků je z hlediska sazeb daně výjimečný akcíz uvalený na cigarety. Zde do základu daně vstupuje jednak množství v kusech, a současně i cena pro konečného spotřebitele. První část spotřební daně z cigaret je klasickou specifickou daní, druhá část je daní ad valorem. Kombinací specifické daně a daně ad valorem uvalenou na spotřebu cigaret v zemích Evropské unie vzniká daň s názvem složený akcíz.

Akcízy uvalené na vybrané produkty mohou v rámci Evropské unie vytvořit bariéry volného obchodu. Proto bylo, a stále je, nezbytné regulovat úpravu akcízů v zemích Evropské unie nejen z hlediska jejich sazeb, ale i dalších atributů. Současně je ale třeba brát v potaz případnou ztrátu fiskální autonomie plynoucí z podřizování národních legislativ dohodnutým pravidlům v rámci Evropské unie. Alternativou harmonizace založené na nuceném sjednocování je podle Nerudové (2008) spontánní harmonizační efekt, kterého je možné dosáhnout

ponecháním daňového konkurenčního prostředí. Střední cestu nabízejí Kapounek a Nerudová (2009) v podobě sjednocení základu daně vedoucí k samovolné generaci sjednocování daňových sazeb. Proces sbližování s sebou přináší řadu problémů způsobených především rozličnými diferencemi mezi jednotlivými členskými zeměmi. Proto je proces harmonizace tak zdlouhavý. Široký (2009) identifikuje v tomto směru jako problematický nezbytný jednomyslný souhlas všech členských zemí Evropské unie v daňových záležitostech. Nabízejí se i otázky, zda má harmonizace v takové podobě smysl, jestli je vůbec možné dosáhnout vhodné úrovně harmonizace, jestli je daný proces efektivní a jestli se vlastně v případě sazeb akcízu uvaleného na cigarety jedná o harmonizaci v pravém slova smyslu.

Tento text identifikuje stanovená kritéria zdaňování cigaret v zemích Evropské unie včetně předpokládaného budoucího vývoje, dále také hodnoty ukazatelů v zemích Evropské unie, které je třeba sledovat z hlediska plnění kritérií zdaňování cigaret. V daném kontextu je možné zjistit nejen kdy a která země stanovená kritéria neplnila, ale také jaký bude pravděpodobný stav v blízké budoucnosti, a které země budou muset upravovat sazby akcízu uvaleného na cigarety. Na daném základě je možné stano-

vit syntetické závěry týkající se míry, vývoje a směru harmonizačního procesu akcízu uvaleného na cigarety a formulovat doporučení v této oblasti.

MATERIÁL A METODY

Vývoj podmínek zdaňování cigaret v zemích Evropské unie lze sledovat v příslušných směrnicih Evropské unie, zprávách a dokumentech Evropské komise a Světové zdravotnické organizace, stejně tak jako hodnoty ukazatelů v zemích Evropské unie, které je třeba brát v potaz z hlediska plnění kritérií zdaňování cigaret. Těmito kritérii jsou podíl akcízu na maloobchodní prodejní ceně cigaret, kde akcízu je stanoven jako prostý součet specifické části akcízu a části akcízu ad valorem, dále absolutní výše akcízu z maloobchodní prodejní ceny cigaret v peněžních jednotkách na 1000 kusů cigaret, a také poměr mezi specifickou složkou akcízu a celkovým daňovým břemenem, kde celkové daňové břemeno uvalené na cigarety je součet částek daně z přidané hodnoty, akcízu ad valorem a specifického akcízu z celkové prodejní ceny balení cigaret.

Měna euro neexistovala po celé zkoumané období let 1993 až 2014. Euro je právním nástupcem národních měn a také právním nástupcem ECU, kterou euro k 1. lednu 1999 nahradilo v rovném poměru. Údaje v tomto textu jsou uváděny v měně euro tak, aby bylo dosaženo jednoduššího zobrazení skutečnosti, přestože do roku 1999 se fakticky jednalo o měnu ECU.

Na základě analýzy uvedených dat a jejich následné komparace je možné synteticky hodnotit stav harmonizačního procesu v oblasti zdaňování cigaret a stanovit induktivní závěry. Prostřednictvím dedukce pak lze ověřit předpoklady v oblasti vývoje a směru harmonizačního procesu akcízu uvaleného na cigarety v zemích Evropské unie. Mimo to je možné provést identifikaci budoucích kritérií zdaňování cigaret a predikovat, ve kterých zemích a jakým způsobem bude muset dojít ke změně legislativy v oblasti sazeb akcízu uvaleného na cigarety.

V textu jsou tedy využity standardní metody vědecké práce. Jejich aplikace vyplývá především z potřeby tvorby objektivního a systematického kvantitativního popisu problematiky harmonizace vybraného akcízu v Evropské unii a specifických vlastností akcízu uvaleného na cigarety vyplývajících v konečnou konstrukci sjednocujícího charakteru. Je tedy nezbytné zevšeobecňovat konkrétní hodnoty a formulovat všeobecně platná pravidla vhodná k vysvětlování identifikovaných jevů a dále k formulování specifických důsledků těchto pravidel, která bude možné aplikovat i v rámci predikce.

Tento text vznikl za podpory výzkumného zámeru „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

Prvotním cílem, stanoveným Komisí v oblasti harmonizace akcízu obecně, bylo sladění struktury a teprve později i samotných daňových sazeb jednotlivých akcízu. Podle Širokého (2009) bylo, podobně jako u daně z přidané hodnoty i u akcízu, již od celkového sjednocování sazeb upuštěno. Právní základ pro harmonizační proces v oblasti akcízu podle Širokého (2009) vychází z článku 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, který opravňuje Radu přijímat rozhodnutí směřující ke sladění předpisů týkajících se i akcízu. Pravidla zdaňování tabákových výrobků byla poprvé stanovena ve Směrnici Rady 72/464/EEC, jejímž cílem bylo především zabezpečit zdravou formu konkurence na jednotném trhu zemí Evropské unie. 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 žvýkací 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.

Směrnice Rady 79/32/EEC definovala jednotlivé produkty podléhající akcízu uvaleného na tabákové výrobky. Na základě systemizace tabákových výrobků však vzniklo množství výjimek pro jednotlivé členské země Evropské unie.

Nejen na akcízu z tabákových výrobků je zaměřena Směrnice Rady 92/12/EHS zahrnující obecnou úpravu, držení, pohyb a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Směrnice vznikla především z důvodů potřeby lépe vymezit produkty podléhající akcízu, nutnosti přijmout jednotné předpisy vztahující se na pohyb výrobků podléhajících akcízu v režimu s podmíněným osvobozením od daně, nezbytnosti stanovit jednotný doklad umožňující snadnou identifikaci zásilky obsahující akcizované produkty, možnosti provádět kontroly ve výrobních a skladovacích jednotkách akcizovaných produktů, sjednocení vzniku daňové povinnosti, a především kvůli vytváření a fungování vnitřního trhu také prostřednictvím volného pohybu akcizovaného zboží.

Předpisem stanovujícím minimální hodnotu akcízu z cigaret na 57% maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) cigaret nejžádanější cenové kategorie je Směrnice Rady 92/79/EHS. Celková minimální spotřební daň z cigaret se stanoví podle kategorie cenové kategorie nejžádanější podle údajů, které jsou k dispozici k 1. lednu každého roku.

Následující Směrnice Rady 95/59/ES sjednocuje a upřesňuje texty směrnic předchozích, především

za účelem vyšší přehlednosti a jasnosti daných ustanovení. Cigarety vyráběné ve Společenství i dovážené 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 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 obrátu tak, aby rozpětí maloobchodních prodejních cen spravedlivě odráželo rozdíly v dodacích cenách výrobců.

Rádné fungování vnitřního trhu nadále vyžadovalo, aby pravidla harmonizace akcízu byla v členských státech vykládána a uplatňována jednotně. Objevily se také obtíže při uplatňování pravidla minimální hodnoty akcízu z maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) cigaret nejžádanější cenové kategorie. Směrnice Rady 1999/81/ES ukládá 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. Tato směrnice poukazuje na rizika narušení fungování vnitřního trhu Evropské unie, jak v jeho současné podobě, tak v jeho budoucí podobě po rozšíření. Větší sblížení 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 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 (MPPC, most popular price category), nemusely požadavek minimálního dopadu ve výši 57 % splnit. Od 1. července 2006 však byla částka 95 EUR nahra-

zena částkou 101 EUR. Celková minimální spotřební daň z cigaret se stanoví podle cigaret nejžádanější cenové kategorie 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 souměry 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, kterým 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 pro daň a celní unii a následně přijat Komisí. 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 (WAP, weighted average prices) prodávaných cigaret je v uvedeném návrhu obsaženo především stanovení minimálního požadavku výše akcízu uvaleného na cigarety ve výši 64 EUR z 1000 kusů cigaret (od roku 2014 bude 90 EUR) bez ohledu na jejich cenu. Dále bude stanovena částka ve výši 101 EUR z 1000 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 1000 kusů cigaret bez ohledu na jejich cenu. Dále bude stanovena částka ve výši 122 EUR z 1000 cigaret jako hranice pro možnost nedodržení požadavku minima 63 % akcízu z vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny.

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

Rok	Dolní mez (%)	Horní mez (%)
Vstupní cena: MPPC		
1973	5	75
1978	5	55
x	10	35
Vstupní cena: WAP		
2010	10	75

Zdroj: směrnice EC a Návrh směrnice Rady KOM (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 inter-

valu 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.

Rady 92/79/EHS. Švédsko bylo oprávněno odchylvat se od 57 % sazby celkové minimální spotřební daně do roku 1999 na základě aktu o přistoupení do Evropské unie a dále pak do roku 2003 prostřed-

II: 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: MPPC			
1993	57	-	-
2002	57	60	95
2006	57	64	101
-	Vstupní cena: WAP	Vstupní cena: jakéhokoliv balení 20 ks cigaret	Vstupní cena: WAP
2010	57	64	101
2014	63	90	122

Zdroj: směrnice EC a Návrh směrnice Rady KOM (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 1000 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 1000 kusů cigaret dosahuje určité výše. Směrnice Rady 2002/10/ES také uvádí, že země, které nepřijaly euro, stanovují hodnotu eura v národních měnách pro účely výpočtu výše celkové minimální spotřební daně 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.

Další omezení zdaňování cigaret v zemích Evropské unie se naopak týká maximální výše celkové daně. Podle Směrnice Rady 1999/81/ES mohou členské státy uvalit na cigarety minimální spotřební daň, pokud to nepovede ke zvýšení celkové daně na více než 90 % celkové daně z nejžádanější cenové kategorie cigaret. Členské státy měly uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do roku 1999.

V požadavcích na plnění kritérií při zdaňování v Evropské unii existovala a nadále existuje celá řada výjimek, vycházejících ze samotných směrnic upravujících zdaňování cigaret, nebo z aktu o přistoupení zemí do Evropské unie. Situace v oblasti harmonizace akcízu z cigaret je tak ještě více komplikovaná a nejednotná.

Španělsko mohlo využít dvouleté přechodné období, od roku 1993 pro dosažení celkové minimální spotřební daně ve výši 57 % vycházející ze Směrnice

nictvím Směrnice Rady 1999/81/ES. Směrnicí Rady 2002/10/ES bylo členským státům, jimž by okamžité zavedení této pevné minimální částky vyjádřené v eurech působilo z hospodářských důvodů potíže, povoleno, aby splnění požadavku 60 EUR na 1000 kusů cigaret odložily nejpozději do roku 2005. K dalšímu zvýšení pevných minimálních částek došlo od července 2006. Vzhledem k hospodářským potížím, které by zavedení této vyšší částky k tomuto dni mohly způsobit, bylo Španělsku a Řecku povoleno, aby její zavedení odložily až od roku 2008.

Podle příloh Seznamu uvedeného v článku 24 aktu o přistoupení jednotlivých zemí k Evropské unii 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 1000 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 příslušnou 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. Slovensko mohlo odložit plnění požadavků 57 % z ceny pro konečného spotřebitele, 60 EUR na 1000 cigaret i 64 EUR na 1000 cigaret až od 31. prosince 2007. Dále Polsko, Slovensko a Maďarsko mohly odložit uplatňování celkové minimální spotřební daně do 31. prosince 2008 a Bulharsko, Estonsko, Litva, Lotyšsko a Rumunsko mohou tento požadavek naplnit až do 31. prosince 2009.

V tabulkách č. III., IV. a V. jsou uvedeny hodnoty kritérií zdaňování cigaret u jednotlivých zemí Evropské unie. Hodnoty jsou u konkrétních zemí uvá-

děny pouze v těch letech, kdy skutečně byly členskými zeměmi Evropské unie. Jaký je vývoj prvního kritéria poměru specifické složky akcízu na celkovém daňovém břemeni uvaleném na cigarety, vývoj relevantních hodnot v jednotlivých zemích Evropské unie, a tedy plnění či neplnění uvedeného kritéria, je patrné z tabulky č. III.

charakteristiky v jednotlivých zemích se ve většině případů velmi blíží jedné z hraničních hodnot stanovených uvedeným kritériem.

V rámci predikce za uvedených předpokladů se výčet zemí nesplňujících kritérium rozšíří, vzhledem k navýšení dolní hranice kritéria z 5 % na 10 %. Mezi země nesplňující požadavek poměru speci-

III: Poměr specifické složky akcízu na celkovém daňovém břemeni uvaleném na cigarety v zemích Evropské unie (%)

Země/rok	1993	1997	2000	2003	2005	2007	2008	2009	2010	2014
Dolní mez	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	10,00	10,00
Horní mez	55,00	55,00	55,00	55,00	55,00	55,00	55,00	55,00	75,00	75,00
BE	10,38	9,38	15,01	15,01	5,16	10,81	9,90	9,90	9,90	9,90
BG	-	-	-	-	-	7,41	36,65	40,50	40,50	40,50
CZ	-	-	-	-	40,56	42,03	43,33	44,68	44,68	44,68
DK	50,38	49,95	49,53	44,17	55,00	54,21	54,21	54,21	54,21	54,21
EE	-	-	-	-	40,48	38,72	28,00	40,19	40,19	40,19
FI	9,97	10,96	10,52	10,00	9,79	9,58	9,37	8,94	8,94	8,94
FR	5,04	5,04	5,19	4,31	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50
IE	54,99	55,33	54,99	54,99	54,07	55,00	55,00	54,61	54,61	54,61
IT	5,00	5,00	5,00	5,00	4,99	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
CY	-	-	-	-	20,18	20,18	20,17	20,17	20,17	20,17
LV	-	-	-	-	53,45	43,32	47,18	36,96	36,96	36,96
LT	-	-	-	-	45,57	53,78	47,22	46,77	46,77	46,77
LU	5,02	5,03	15,01	15,12	14,10	14,77	14,77	13,72	13,72	13,72
HU	-	-	-	-	41,15	45,19	39,31	39,27	39,27	39,27
MT	-	-	-	-	12,38	12,38	12,38	16,07	16,07	16,07
DE	47,24	46,21	49,49	49,07	48,63	46,39	46,39	46,39	46,39	46,39
NL	50,01	50,02	51,81	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
PL	-	-	-	-	34,24	34,83	40,14	36,75	36,75	36,75
PT	13,67	11,61	41,60	49,86	48,52	49,07	49,30	49,33	49,33	49,33
AT		20,77	20,85	19,54	20,83	20,83	30,36	19,90	19,90	19,90
EL	5,00	5,00	5,09	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
RO	-	-	-	-	-	38,90	37,24	43,39	43,39	43,39
SK	-	-	-	-	44,65	51,75	57,27	55,59	55,59	55,59
SI	-	-	-	-	19,99	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
ES	9,12	7,98	5,00	5,58	9,34	8,80	8,80	8,48	8,48	8,48
UK	54,97	54,41	53,74	53,80	52,57	51,99	51,77	51,62	51,62	51,62
SE	-	49,84	15,99	15,27	14,45	17,69	18,07	17,61	17,61	17,61

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

Kurzivou jsou v Tab. III naznačeny hranice uvedeného kritéria, červeně zvýrazněny jsou hodnoty, které nespadají do přípustných hranic. V rámci let 2010 a 2014 je provedeno posouzení plnění předpokládaných aktuálních hranic kritéria v případě zachování současného stavu akcízu uvaleného na cigarety v zemích Evropské unie až do roku 2014.

Od roku 1993 do roku 2009, tedy do současnosti, lze identifikovat neplnění požadavku pouze v Irsku v roce 1997, avšak zanedbatelným způsobem a na Slovensku v letech 2008 a 2009 o více než 2 %, respektive o 0,6 %. Obecně lze říci, že hodnoty dané

fické složky akcízu na celkovém daňovém břemeni by pak patřily Belgie, Finsko, Francie, Itálie, Řecko a Španělsko. Zejména v Itálii a v Řecku by se jednalo o značný nedostatek, protože rozdíl mezi budoucí stanovenou hranicí a současným stavem by byl plných 5 %.

Vývoj druhého kritéria částky akcízu na 1000 kusů cigaret, vývoj hodnot v jednotlivých zemích Evropské unie, a tedy plnění či neplnění uvedeného kritéria, je patrný z tabulky č. IV.

Výsledky v oblasti plnění kritéria částky akcízu uvaleného na 1000 kusů cigaret v zemích Evropské

IV: Částka akcízu uvaleného na 1.000 kusů cigaret v zemích Evropské unie (EUR)

Země/rok	1993	1997	2000	2003	2005	2007	2008	2009	2010	2014
Minimum	-	-	-	60,00	60,00	64,00	64,00	64,00	64,00	90,00
BE	67,23	73,84	80,25	88,92	104,89	114,59	124,87	124,87	124,87	124,87
BG	-	-	-	-	-	35,08	41,07	50,94	50,94	50,94
CZ	-	-	-	-	33,84	58,07	66,13	75,14	75,14	75,14
DK	121,40	124,90	124,45	120,04	104,44	114,57	114,60	114,52	114,52	114,52
EE	-	-	-	-	32,43	35,11	42,78	63,83	63,83	63,83
FI	-	109,26	109,74	108,79	109,02	120,13	122,63	129,53	129,53	129,53
FR	73,84	86,63	86,38	146,13	152,32	160,00	169,60	169,60	169,60	169,60
IE	101,37	111,54	146,34	160,35	187,02	214,00	227,32	249,32	249,32	249,32
IT	45,72	52,07	55,41	74,81	88,32	99,45	99,45	105,30	105,30	105,30
CY	-	-	-	-	95,20	84,47	83,25	83,25	83,25	83,25
LV	-	-	-	-	17,75	26,04	44,49	67,73	67,73	67,73
LT	-	-	-	-	20,17	27,26	37,36	37,36	37,36	37,36
LU	51,02	53,98	59,35	70,22	81,54	88,04	88,04	91,30	91,30	91,30
HU	-	-	-	-	45,04	49,39	61,13	67,49	67,49	67,49
MT	-	-	-	-	105,83	109,80	109,80	109,50	109,50	109,50
DE	74,79	76,25	76,69	90,68	111,50	140,72	140,72	140,72	140,72	140,72
NL	59,85	60,92	72,59	85,50	105,05	114,00	114,00	136,65	136,65	136,65
PL	-	-	-	-	29,06	45,30	48,53	64,45	64,45	64,45
PT	44,60	51,26	56,86	62,37	67,14	92,83	102,70	104,75	104,75	104,75
AT		68,01	68,89	88,31	94,51	99,79	101,94	104,09	104,09	104,09
EL	47,09	52,15	56,86	62,68	62,10	80,50	86,25	86,25	86,25	86,25
RO	-	-	-	-	-	41,51	43,01	49,06	49,06	49,06
SK	-	-	-	-	37,56	45,61	60,19	77,60	77,60	77,60
SI	-	-	-	-	54,67	64,00	64,00	64,00	64,00	64,00
ES	22,17	31,50	48,44	60,91	73,29	76,60	76,60	79,45	79,45	79,45
UK	108,23	124,73	210,57	215,02	194,33	248,55	249,99	227,44	227,44	227,44
SE	-	114,96	102,46	93,26	99,88	122,42	134,98	130,62	130,62	130,62

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

unie jsou komplikovány výjimkami a přechodnými obdobími umožňujícími některým zemím dané kritérium v dohodnutých letech neplnit. Tuto skutečnost v tabulce č. IV. zohledňuje modrá barva hodnot nedosahujících na minimální částku uvedenou kurzivou. Červenou barvou jsou pak zvýrazněny hodnoty nedosahující minimální hranice částky akcízu uvaleného na 1000 kusů cigaret.

Do roku 2004 plnily požadavek všechny tehdejší členské země a to ve většině případů dokonce se značnou rezervou. Teprve až u zemí, které vstoupily do Evropské unie v roce 2004 nebo později, jsou zřejmé nedostatky u zjištěných hodnot akcízu uvaleného na 1000 kusů cigaret. Tyto země však měly, nebo dosud mají, vyjednané výjimky a nebyly nebo stále nejsou povinny dané kritérium plnit. To je právě případ Bulharska, Estonska, Litvy, Lotyšska, Maďarska, Polska, Rumunska, Slovenska a Slovinska. Do roku 2009 tak lze identifikovat pouze jeden případ nesplnění kritéria, konkrétně Českou republikou v roce 2007.

V rámci predikce za jinak stejných podmínek nebudou vlivem vypršení přechodného období plnit kritérium čtyři země, konkrétně Bulharsko, Estonsko, Litva a Rumunsko. Po navýšení minimální částky akcízu uvaleného na 1000 kusů cigaret na 90 EUR v roce 2014 již takových zemí bude třináct. K již uvedeným čtyřem se připojí Česká republika, Kypr, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko a Španělsko. Odchylka od kritéria v těchto zemích bude dosahovat až 53 EUR, výjimkou pak nebude odchylka ve výši 25 EUR.

Jaký je vývoj třetího kritéria poměru akcízu uvaleného na cigarety vůči ceně cigaret, vývoj hodnot v jednotlivých zemích Evropské unie, a tedy plnění či neplnění uvedeného kritéria, je patrné z tabulky č. V.

Podobně jako v předchozím případě jsou výsledky v oblasti plnění kritéria poměru akcízu z cigaret v zemích Evropské unie vzhledem k ceně cigaret ovlivněny výjimkami a přechodnými obdobími umožňujícími některým zemím dané kritérium v dohodnutých letech neplnit. Tuto skutečnost v ta-

V: Poměr akcízu z cigaret v zemích Evropské unii k MPPC (%)

Země/rok	1993	1997	2000	2003	2005	2007	2008	2009	2010	2014
Minimum	57,00	57,00	57,00	57,00	57,00	57,00	57,00	57,00	57,00	63,00
BE	57,76	56,97	57,00	57,00	57,63	60,87	60,07	60,07	60,07	60,07
BG	-	-	-	-	-	59,65	64,89	68,82	68,82	68,82
CZ	-	-	-	-	51,27	58,15	64,46	63,52	63,52	63,52
DK	63,07	62,36	61,67	53,83	54,68	53,40	53,40	53,40	53,40	53,40
EE	-	-	-	-	54,05	52,07	60,58	62,08	62,08	62,08
FI	-	58,37	58,00	57,56	57,38	57,20	57,04	58,88	58,88	58,88
FR	58,70	58,30	58,42	61,40	64,00	64,00	64,00	64,00	64,00	64,00
IE	58,58	59,40	62,47	61,91	60,33	60,72	61,03	61,56	61,56	61,56
IT	57,00	57,00	57,99	57,99	58,49	58,50	58,50	58,50	58,50	58,50
CY	-	-	-	-	59,05	59,05	59,04	59,04	59,04	59,04
LV	-	-	-	-	49,30	55,77	74,58	64,91	64,91	64,91
LT	-	-	-	-	40,33	50,20	51,60	51,60	51,60	51,60
LU	57,95	57,95	57,01	57,09	57,02	57,92	57,92	57,05	57,05	57,05
HU	-	-	-	-	50,61	67,76	56,31	57,38	57,38	57,38
MT	-	-	-	-	60,82	60,82	60,82	60,94	60,94	60,94
DE	58,68	57,32	57,00	60,86	62,29	59,81	59,81	59,81	59,81	59,81
NL	57,00	57,00	59,69	57,00	57,09	57,00	57,00	57,70	57,70	57,70
PL	-	-	-	-	56,98	61,35	75,45	75,81	75,81	75,81
PT	67,17	66,68	65,14	61,75	61,04	61,89	62,24	61,22	61,22	61,22
AT	-	57,38	57,45	56,25	58,70	58,70	58,25	57,83	57,83	57,83
EL	57,50	57,50	57,50	57,50	57,50	57,50	57,50	57,50	57,50	57,50
RO	-	-	-	-	-	54,36	52,50	56,40	56,40	56,40
SK	-	-	-	-	54,43	64,80	77,58	74,03	74,03	74,03
SI	-	-	-	-	57,55	58,18	58,18	58,18	58,18	58,18
ES	56,40	59,88	57,57	58,01	64,29	63,83	63,83	63,56	63,56	63,56
UK	62,70	63,84	64,86	64,96	62,89	61,94	61,60	63,53	63,53	63,53
SE	-	52,56	50,47	49,87	49,20	51,93	52,25	51,90	51,90	51,90

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

bulce č. V. zohledňuje modrá barva hodnot nedosahujících na minimální výši uvedenou kurzivou. Červenou barvou jsou pak zvýrazněny hodnoty nedosahující minimální hranice poměru akcízu z cigaret v zemích Evropské unii vzhledem k jejich prodejní ceně. Dále je třeba vzít v úvahu skutečnost, že plnění kritéria poměru akcízu z cigaret vzhledem k jejich ceně je možné nahradit dosažením stanovené minimální hranice absolutní částky akcízu z 1000 kusů cigaret uvedené v tabulce č. II. V takovém případě jsou hodnoty v tabulce č. V. zvýrazněny zelenou barvou.

Již od počátku zkoumaného období je možné pozorovat případy neplnění kritéria, například v Belgii v roce 1997 a také existenci a využívání přechodných období umožňujících nedosáhnout předepsaného poměru akcízu z cigaret vzhledem k jejich ceně, konkrétně ve Španělsku a Švédsku. Dále nebylo kritérium plněno Rakouskem v roce 2007, kde byl však rozdíl dosažené hodnoty a stanovené hranice nepatrný, a ve Švédsku, kterému vypršelo přechodné období umožňující neplnění kritéria na konci roku 2002. Řada přistupujících zemí do Evropské unie

pak vyjednala výjimky na plnění tohoto kritéria, které tyto země také hojně využívaly a dosud využívají. Konkrétně tomu tak bylo v České republice, Estonsku, Litvě, Lotyšsku, Maďarsku, Polsku, Rumunsku a na Slovensku. V roce 2009 tato výjimka ještě platí v Litvě a v Rumunsku. Možnosti náhrady kritéria dosažením stanovené minimální hranice absolutní částky akcízu z 1000 kusů cigaret dosud využilo pouze Dánsko a Švédsko.

V roce 2010 nebudou plnit kritérium za jinak stejných podmínek čtyři země Evropské unie. Litvě a Rumunsku skončí vyjednané přechodné období, Dánsko a Švédsko neplnění daného kritéria nahradí uvedenou absolutní částkou akcízu z 1000 kusů cigaret. V roce 2014 bude vzhledem k plánovanému navýšení minimální hranice poměru akcízu z cigaret vůči jejich ceně zemí neplnících kritérium hned devatenáct. Pět z nich, konkrétně Finsko, Irsko, Německo, Nizozemí a Švédsko, však budou i bez zásahu do národní legislativy schopny plnění kritéria nahradit dosažením minimální hranice absolutní částky akcízu z 1000 kusů cigaret. Kritérium poměru akcízu z cigaret vzhledem k jejich ceně tak

nebude plnit Belgie, Dánsko, Estonsko, Itálie, Kypr, Litva, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Rumunsko a Slovinsko, tedy celkem čtrnáct zemí Evropské unie.

Na základě předchozích zjištění je také možno kalkulovat průměrné hodnoty tří základních kritérií v Evropské unii. Tato kalkulace by měla obecně potvrdit identifikaci problematických bodů úpravy zdaňování cigaret v zemích Evropské unie.

ceně cigaret v Evropské unii 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 2008. Příčinou tohoto růstu byla především náprava neplnění požadovaného kritéria 57% podílu akcízu na celkové ceně cigaret v zemích, které do Evropské unie vstoupily v roce 2004 nebo poz-

VI: Průměrná výše kritérií akcízu uvaleného na cigarety v Evropské unii

Ukazatel/rok	1993	1997	2000	2003	2005	2007	2008	2009
Specifická část daně v ceně cigaret (%)	24,68	25,77	26,59	26,45	30,10	30,19	31,27	31,21
Akcíz celkem (EUR/1.000 ks)	68,11	79,47	90,35	101,87	84,28	92,88	98,35	103,88
Podíl akcízu na ceně cigaret (%)	59,38	58,83	58,82	58,20	56,68	58,79	60,76	60,71

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

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. Skutečné hodnoty jednotlivých zemí se však v rámci daných hranic přece jen výrazně liší. Existuje mnoho zemí pohybujících se s hodnotou specifické části daně v prodejní ceně cigaret na samé dolní či horní hranici intervalu 5% až 55%, což není z průměrných hodnot patrné.

Průměrná hodnota specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v Evropské unii téměř po celé zkoumané období let 1993 až 2009 rostla. Na počátku dosahovala hodnoty 25% a v roce 2009 již 31%. Nejvyšší nárůst hodnoty byl zaznamenán v roce 2005 oproti roku 2003, a to o 3%. Zvyšování hodnoty specifické části daně v prodejní ceně cigaret nejžádanější cenové kategorie v Evropské unii bylo vždy způsobeno 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 2008 byl způsoben růstem dílčích hodnot specifické části daně v prodejní ceně cigaret v členských zemích Evropské unie. Naopak největší nárůst hodnoty 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.

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 minimum 57% podílu akcízu na celkové ceně cigaret, nebo dokonce této hodnoty nedosahovaly, a tak v daných letech snižovaly celkový průměr Evropské unie. Drobné pohyby průměrné hodnoty podílu akcízu na celkové

ději, kterým vypršela přechodná období opravňující tyto země dané kritérium neplnit.

Uvedené výsledky plnění požadavků zdaňování cigaret v zemích Evropské unie od roku 1993 do roku 2009 jsou jednoznačné a podložené danou kalkulací. Výsledky v rámci predikce stavu v letech 2010 a 2014 však s sebou přinášejí jistou míru nejistoty způsobenou reálnou variabilitou některých faktorů, které byly při kalkulaci záměrně fixovány. Těmito faktory jsou především kurzy národních měn vůči euru v zemích Evropské unie, kde dosud nebylo euro zavedeno, výchozí cena cigaret využívaná ke kalkulaci plnění stanovených kritérií, změny národních legislativ v oblasti zdaňování cigaret a změny samotných kritérií zdaňování cigaret v Evropské unii.

Mimo to, že kurz národní měny vůči euru může ovlivnit spotřebitelské ceny dovážených cigaret, ovlivňuje především výsledky plnění kritéria absolutní částky akcízu uvaleného na 1000 kusů cigaret. Částka akcízu je totiž z národní měny přepočítávána na měnu euro, protože kritérium je stanoveno právě v eurech. Tak může mít znehodnocení domácí měny za jinak stejných podmínek za následek neplnění kritéria a naopak zhodnocení domácí měny může způsobit za jinak stejných podmínek plnění kritéria. Tato nejistota existuje v zemích, které dosud používají svoje národní měny, tedy v Dánsku, Velké Británii, Švédsku, Bulharsku, České republice, Estonsku, Maďarsku, Litvě, Lotyšsku, Polsku a Rumunsku. Ve většině těchto zemí došlo ke zvýšení referenčního směnného kurzu vůči euru k 4. červnu 2009 (ECB, 2009) oproti kurzu z října roku 2008 používaného pro kalkulace roku 2009 (Commission, 2009). V současné době tedy tento faktor působí spíše v neprospěch plnění kritéria absolutní částky akcízu uvaleného na 1000 kusů cigaret v uvedených zemích Evropské unie.

Dále může docházet ke změnám prodejních cen cigaret. Cena cigaret je základem pro výpočet části akcízu ad valorem, dále také daně z přidané hodnoty a ovlivňuje tedy plnění všech tří stanovených

kritérií pro zdaňování cigaret v zemích Evropské unie. S rostoucí cenou se za jinak stejných podmínek snižuje podíl specifické daně na celkovém břemenu daně uvalené na cigarety, zvyšuje se absolutní částka akcízu a snižuje se podíl akcízu na prodejní ceně cigaret. Rostoucí ceny cigaret tak způsobují vyšší riziko neplnění kritérií minimální hranice poměru specifické části akcízu na celkovém daňovém břemenu a podílu akcízu na prodejní ceně cigaret. Naopak růst ceny cigaret snižují riziko neplnění kritéria absolutní částky akcízu. Podstatná je samozřejmě metodika stanovení výchozí ceny cigaret pro hodnocení plnění kritérií zdaňování cigaret. Přejít z nejoblíbenější cenové kategorie (MPPC) na vážený průměr cen (WAP) jednorázově ovlivní vstupní cenu pro uvedené kalkulace. Obecně lze říci, že cena WAP je vyšší než cena MPPC, podobně jako například většina osob nedosahuje průměrné mzdy. V České republice je pro rok 2009 používána cena MPPC z roku 2008 ve výši 53 CZK, cena WAP je však v tomto roce 62 CZK, tedy o 15 % vyšší. Situace bude v tomto ohledu zřejmě velmi podobná

i v ostatních zemích Evropské unie. Důsledek zavedení ceny WAP do kalkulací tak bude znamenat totéž, jako by se jednorázově zvýšily spotřebitelské ceny cigaret.

V letech 2010 až 2014 zcela jistě bude docházet k úpravám národních legislativ v oblasti zdaňování cigaret. Členské státy Evropské unie samozřejmě vědí, jaká jsou současná a také budoucí kritéria zdaňování cigaret a budou vyvíjet aktivity k naplnění těchto kritérií. Nelze tedy předpokládat, že výčet zemí neplnících jednotlivá kritéria bude tak rozsáhlý, jak naznačuje zde uvedená predikce. Alternativou skokové změny národních legislativ je pokusit se vyjednat výjimku, která by plnění problematického kritéria odložila na pozdější dobu.

Nakonec je samozřejmě také možné, že dojde ke změně samotných kritérií, ať směrem k jejich zpřísnění nebo uvolnění. To by pak logicky mělo za následek růst nebo pokles počtu zemí Evropské unie potenciálně neplnících stanovená kritéria zdaňování cigaret.

SOUHRN

Sazby akcízu uvaleného na cigarety jsou v Evropské unii regulovány od roku 1973. V současné době v Evropské unii existují tři významná omezení zdaňování cigaret upravující poměr specifické složky akcízu na celkovém daňovém břemenu, absolutní částku akcízu na 1000 kusů cigaret a poměr akcízu uvaleného na cigarety vůči ceně cigaret, jejichž vývoj a plnění členskými zeměmi Evropské unie je zde identifikován a analyzován včetně predikce dopadů budoucí předpokládané úpravy kritérií zdaňování cigaret.

S plněním požadavku ohledně poměru specifické složky akcízu na celkovém daňovém břemenu neměly členské země od jeho zavedení až do současnosti žádné významné potíže, nicméně případy, kdy některá země toto kritérium neplnila, se přece jen vyskytly. Vzhledem k předpokládané změně tohoto kritéria však lze očekávat, že až 20 % zemí Evropské unie bude muset upravovat národní legislativu již od roku 2010, aby dosáhly alespoň minimální hranice kritéria. Tyto země budou nuceny jednoduše zvýšit specifickou sazbu tak, aby dané kritérium splnily, přičemž nepříznivě v této skutečnosti může působit zvyšování ostatních daní uvalených na cigarety, zvyšování cen cigaret a změna metodiky stanovování ceny využívané ke kalkulaci.

Díky existenci množství výjimek a přechodných období plnily de facto všechny země Evropské unie požadavek absolutní částky akcízu na 1000 kusů cigaret po celé období let 1993 až 2009. Výjimek a přechodných období využívalo téměř 40 % členských zemí. V současné době mnohé výjimky a přechodná období končí, a pokud nebudou prodlouženy, tak v roce 2010 bude muset 15 % členských zemí upravit národní legislativu tak, aby dané kritérium plnily. Vzhledem k anoncovanému zvýšení minimální absolutní částky akcízu na 1000 kusů cigaret v roce 2014 lze předpokládat, že až 50 % členských zemí bude mít s plněním kritéria potíže. Tyto země budou muset zatížení cigaret akcízem zvýšit jakýmkoliv možným způsobem. Současně země, které nemají zavedeno euro, musí počítat s případným nepříznivým působením znehodnocení národní měny vůči euru.

Výsledky v oblasti plnění kritéria poměru akcízu uvaleného na cigarety vůči ceně cigaret jsou komplikovány nejen množstvím výjimek a přechodných období, ale také možností náhrady plnění kritéria dosažením stanovené absolutní částky akcízu na daný počet kusů cigaret. Výjimek a přechodných období v této oblasti již využilo téměř 40 % zemí Evropské unie, náhrady kritéria pak 7 % zemí. Přesto existovaly země, které v některém ze zkoumaných období kritérium nesplnily. V roce 2010 může mít s plněním kritéria potíže pouze velmi malý počet členských zemí a to právě jen ve vztahu ke končícím výjimkám. V roce 2014 dojde ke zvýšení minimálního poměru akcízu uvaleného na cigarety vůči ceně cigaret a tato skutečnost se zřejmě odrazí na počtu zemí neplnících toto kritérium. Takových zemí pak může být až 70 %, nicméně čtvrtina z nich již nyní dokáže nahradit plnění kritéria absolutní částkou akcízu. Ostatní země budou muset zvýšit sazby akcízu, přičemž zvýšení specifické části akcízu se zdá být z pohledu plnění daného kritéria vhodnější, přestože přináší vyšší míru nejistoty. Opačně pak bude působit rostoucí prodejní cena cigaret.

Harmonizační snaha v oblasti sazeb akcízu uvaleného na cigarety se tedy jeví spíše jako permanentní snaha o zvyšování daňové zátěže cigaret s ohledem na národní specifika a požadavky. Daný vývoj vyplývá především z nutnosti konsenzu všech členských zemí v daňových záležitostech obecně. Otázkou zůstává, jestli je tato skutečnost pozitivem či negativem, jestli má harmonizace v současné podobě v dané oblasti vůbec smysl a zda daně nastavované tímto způsobem jsou spravedlivé a nedeformují trh.

akcíz, sazba daně, Evropská unie, cigarety

SUMMARY

Excise rates imposed on cigarettes are regulated since 1973 in the European Union. There are three significant limitations in cigarettes taxation at the present time, which regulate proportion of specific part of excise, absolute amount of excise per 1.000 cigarettes and proportion of excise imposed on cigarettes and its price. This limitations development and fulfilling was identified and analyzed in here. Measure certainty of criteria future development and determinants of this criteria fulfilling, allowed prediction in this area.

Member states did not have any problems with fulfilling of specific part of excise proportion since implementation of this regulation; however some member states made sporadic default. Considering supposed change of criterion we can expect, that up to 20% of member states will have to adapt their national legislation since 2010 to achieve at least minimum level of given conditions. These countries will be forced to increase their specific excise rate to implement criterion. However increasing of other taxes imposed on cigarettes, increasing of cigarettes prices, and change of price setting methodology, will take an adverse effect.

Because of many exceptions and transitional periods, all of European Union member states fulfilled demand of an absolute amount of excise per 1.000 cigarettes since 1993 to 2009. Nearly 40% of member states exploited exception or transitional period possibility. Many exceptions and transitional periods are finishing at present time, and if they will not be extended, 15% of member states will have to adapt their national legislation since 2010 to achieve given criterion. It is possible, that up to 50% of member states will have troubles with criterion fulfilment, regarding increase of minimum absolute amount of excise per 1.000 cigarettes in 2014. These countries will have to increase excise burden on cigarettes any way. Furthermore countries, which do not use Euro, can probably be negatively affected by depreciation of inland currency to Euro.

Results in the area of proportion of excise imposed on cigarettes and its price criterion fulfilling are complicated not only by number of exceptions and transitional periods, but also by possibility to substitute fulfilling of criterion by achievement of given excise amount per number of cigarettes. Nearly 40% of European Union member states exploited exception or transitional period possibility, and 7% of European Union member states exploited possibility of criterion substitution. Despite of this, some countries did not fulfil given criterion in surveyed period. Regarding exceptions finishing only some countries will have troubles with criterion fulfilment in 2010. Minimum proportion of excise imposed on cigarettes and its price will increase in 2014, and it will affect the number of countries, which do not fulfil the criterion. It can be up to 70%; nevertheless a quarter of them are able to substitute fulfilling of criterion by achievement of absolute amount of excise per number of cigarettes at this time. Other countries will have to increase excise rate. From given criterion point of view it seems to be more suitable to increase the specific excise rate, in spite of its higher measure of uncertainty. Growth of cigarettes selling price will work antagonistically.

The effort of harmonization in the area of cigarettes excise rates seems to be rather permanent effort to increase tax burden imposed on cigarettes, with reference to national specifics and requirement. This development results mainly from necessity of unanimous agreement of European Union member states in the area of tax propositions. The question is, if this reality is positive or negative, and if present way of harmonization of excise rates makes a sense, and if this way of taxes setting is equitable and do not deform the market.

LITERATURA

- Commision. *Official Journal of the European Union. Euro Exchange Rates*. [online]. 2009, [cit. 2009-05-25]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:251:0007:0007:EN:PDF>>
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.
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.
- ECB (2009): *Referenční směnné kurzy vůči euru k 4. červnu 2009*. In: *Úřední věstník C* 125, 05/06/2009 S. 0012 – 0012. [online]. 2009, [cit. 2009-05-25]. Dostupné na internetu: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:125:0012:01:CS:HTML>>.
- European Commission. *The excise duty rates applicable in the European Union as at 1 July 2007*. [online]. 2007 [cit. 2009-05-25]. Dostupné na internetu: <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. 2009-05-25]. Dostupné na internetu: <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. 2009-05-25]. 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)>.
- 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. 2009-05-25]. 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)>.
- KAPOUNEK, S., NERUDOVÁ, D., 2009: *Daňová souměrnost v Evropské unii a České republice, její vliv na přesun daňového břemene*. In SOJKA, M., a kol., *Česká ekonomika v evropských integračních procesech*. 1. vyd. Brno: DOPLNĚK, 291 s. ISBN 978-80-7239-234-6.
- NERUDOVÁ, D., 2008: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualizované vyd. Praha: ASPI, 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- Portál veřejné správy České republiky. *Akt o podmínkách k přistoupení ČR*. [online]. 2009, [cit. 2009-05-25]. Dostupné na internetu: <http://portal.gov.cz/wps/portal/_s.155/708/_s.155/705?docid=175>.
- 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.
- ŠIROKÝ, J., 2009: *Daně v Evropské unii*. 3. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- World Health Organisation. *Tobacco control database*. [online]. 2007 [cit. 2009-05-25]. Dostupné na internetu: <<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, e-mail: david@mendelu.cz

