

Lenka Miltáková, Jana Stavjaňová*

Abstract

Disproportion in Taxation of Tobacco Products in the Czech Republic and Selected Neighbouring Countries

The goal of the paper is to assess differences between taxation of various tobacco products in the Czech Republic, Poland and Slovakia. When comparing the taxation of cigarette and fine cut tobacco, it is usually expected that one cigarette is equivalent to 1 gram of tobacco, while the European Commission uses a conversion rate of 0.75g. However, to accurately evaluate this disproportion, the real volume of tobacco contained in one cigarette was weighed using calibrated scales. Our experiment showed that the excise duties on tobacco are between 80–51 % of the cigarette taxation in the Czech Republic; the range is between 78–47 % in Slovakia and 67–37 % in Poland, depending on the conversion rate. Even if it is highly unlikely that taxation of both products could be fully equal, we still believe that there is a potential for increasing taxation of fine cut tobacco, which could increase tax revenues by 0.7–2.7 billion CZK in the Czech Republic.

Keywords: excise duties, tobacco products, taxation of cigarettes, taxation of tobacco, disproportional taxation, tax revenues

JEL Classification: H21, H23, H25

Úvod

Zdanění tabákových výrobků je považováno za jednu z možných metod snížení jejich spotřeby, jak uvádí například Bader, Boisclair a Ferrence [2011]. S tímto obecným konsenzem polemizují např. Callison a Kaestner [2012], když ve své práci poukazují na omezený vliv zvyšování daní na spotřebu cigaret. Relativně účinné však může být zdanění těchto výrobků v případě mladých lidí a obecněji skupin citlivějších na změnu ceny [Bader, Boisclair a Ferrence, 2011]. Zdražené výrobky se pro ně stávají hůře dostupnými a je tedy šance, že kouřit přestanou, nebo ani nezačnou. Problematiku přenosu spotřební daně na konečné zákazníky řeší například Hanson a Sullivan [2009], jejichž empirický výzkum ukázal dokonce vyšší než stoprocentní přesun daně na zákazníky. Vlivem zdanění na regulaci spotřeby tabákových výrobků se dále zabývali například Lanoie a Leclair [1998], Chaloupka [1999] či Chaloupka a Grossman [1996]. Většina zemí světa má zájem na zdanění tabákových výrobků hned z několika důvodů. Patří

1 Tento článek je jedním z výstupů výzkumného projektu F1/2/2013 “Veřejné finance ve vyspělých zemích”.

* Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví (xm1111@vse.cz; xmorj12@vse.cz).

mezi ně zejména vysoký příjem do veřejných rozpočtů v rámci spotřebních daní, kdy např. v České republice je podíl výnosů z tabákových výrobků na druhém místě hned po minerálních olejích [MF ČR, 2015]. Dalším důvodem je již zmíněná snaha státu o omezení či úplné zastavení konzumace tabákových výrobků, a to prostřednictvím tzv. Pigouovy daně.² Při posuzování míry zdanění tabákových výrobků je zapotřebí brát v potaz zejména dva aspekty kouření. Za prvé jsou to výdaje na zdravotní péči, která je spjata s různými chorobami způsobenými kouřením, přičemž tyto výdaje nejsou hrazeny přímo kuřáky. O výši výdajů na péči o kuřáky pojednává mimo jiné Harrison [2003], který na vzorku tisíců jedinců spočítal, že roční náklady na zdravotní péči z důvodu kouření se pohybují mezi 110–140 amerických dolarů na osobu v celé ekonomice, tedy bez ohledu na to, zda jsou dané osoby kuřáky či nikoli. Jiný pohled na věc nabízí pak Barendregt et al. [1997], podle něž by sice úplná eliminace kouření přinesla krátkodobě úspory ve výdajích na zdravotní péči, nicméně v dlouhodobém horizontu by naopak došlo k jejich růstu, neboť kuřáci umírají dříve. Za druhé dochází taktéž ke snížení produktivity kuřáků. Je dokázáno, že kuřáci chybí v práci mnohem častěji než nekuřáci. Tyto náklady se hradí do určité části z veřejného rozpočtu [Smoke Free Partnership, 2012].

Zdanění tabákových výrobků je tedy bezesporu významným politickým i společenským problémem. Ne všechny tabákové výrobky jsou však zdaněny ekvivaletně. Přestože úplné vyrovnaní zdanění všech druhů tabákových výrobků není patrně ani možné, ani žádoucí, jsou rozdíly mezi zdaněním natolik signifikantní, že si zaslouží podrobnější analýzu.

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na časté nesprávné předpoklady při porovnávání zdanění tabákových výrobků – konkrétně tabáku ke kouření a cigaret – a vyčíslení jejich skutečného nepoměru pomocí empirického výzkumu zaměřeného na stanovení reálného množství tabáku obsaženého v jedné cigaretě. Výzkum byl prováděn v průběhu roku 2015, tento článek tedy reflektuje sazby spotřebních daní a legislativní stav v témže roce.

1. Zdanění tabákových výrobků

Dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních,³ ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o spotřebních daních), jsou předmětem daně tři skupiny tabákových výrobků, tedy cigarety, doutníky a cigarillo⁴ a tabák ke kouření. Tabák určený ke kouření se dá rozčlenit na tabák řezaný (případně kroucený nebo lisovaný do desek, který je způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování), tabákový odpad, jenž je určen pro konečného spotřebitele ke kouření a tabák ke kouření, u kterého je podmínka, že musí obsahovat více než 25 % hmotnosti tabákových částic s šířkou řezu menší než 1,5 mm.

Šňupavý a žvýkací tabák jsou z předmětu daně vyjmuty. Od zdanění jsou osvobozeni také výrobky vyhrazené pro testy kvality zboží a zkoušky týkající se zabezpečení kvality. Existuje zde podmínka, že dané tabákové výrobky musí být během zkoušky spotřebovány či zničeny. Dále se osvobození používá také u produktů, které byly vzaty jako vzorky správcem daně.

2 Označení pro zdanění negativních externalit.

3 Pro účely příspěvku vycházíme ze znění tohoto zákona platného ke dni 1. 1. 2015.

4 Slabší a menší doutníky (do 3 g na kus).

1.1 Tabákové nálepky

Okamžik přiznání a zaplacení spotřební daně je u tabákových výrobků vázán na odběr tabákové nálepky. Tabákové nálepky mají v ČR již více než dvacetiletou tradici, přičemž se zpočátku aplikovaly jen na cigarety. Jejich úloha byla zprvu pouze evidenční, až postupem času vykristalizovala do funkce kontrolní. Na přelomu století se začaly používat i na doutníky a cigarillos a zanedlouho se staly i součástí tabáku.

Tabáková nálepka je ceninou, jejíž částí jsou nejen ochranné prvky, ale také údaje potřebné pro výpočet daně z tabákových výrobků. U cigaret se jedná o cenu pro konečného spotřebitele, počet kusů v jednotkovém balení a také sazbu daně. Doutníky a cigarillos mají na své nálepce napsány údaje o počtu kusů v balení a sazbu daně, tabák má informace o množství vyjádřeném v kg a sazbu daně [Svátková, 2009].

Cena vyznačená na tabákové nálepce musí být při prodeji dodržena. Existují však výjimky, které povolují prodej při nižší ceně. Dochází k tomu například při ukončení podnikání, výroby či prodeje, dále pak v případě exekuce nebo vyhlášení konkurzu a nakonec také při předání osobám, které nejsou konečnými spotřebiteli. Poslední výjimkou je situace, kdy jsou cigarety použity jako reklama či zkušební vzorek. Tuto výjimku ovšem schvaluje celní úřad [ibid., 2009].

Tabákové nálepky se objednávají prostřednictvím celního úřadu a jsou k dispozici v Kolíně či na pobočce v Kutné Hoře (to jsou tzv. prověřené celní úřady). Odběrem nálepky tak vzniká povinnost uhradit její hodnotu, přičemž splatnost daně je šedesát dnů. Poté dochází k aplikaci nálepky na tabákový výrobek, což značí, že daň je zaplacená a výrobek může jít do volného daňového oběhu [ibid., 2009]. Díky tomuto postupu se tak výrazně snížilo riziko daňových úniků, které byly před prolutím výběru daně a odběru tabákových nálepek poměrně časté [ibid., 2009].

1.2 Základ a sazba daně z tabákových výrobků

Pokud je základ daně vyjádřen v měřitelných jednotkách jako je např. ks, hl, kg atd., jedná se o *specifický* základ daně. Druhý způsob vyjádření základu daně se nazývá *hodnotový* neboli *ad valorem*, což znamená, že základ daně je v peněžních jednotkách. U spotřebních daní se setkáváme většinou se specifickým základem daně. Výjimku u nás tvoří pouze cigarety, kde je základ daně *kombinovaný*, tedy je využíván jak hodnotový, tak i specifický základ. Srovnáním specifických a ad valorem sazeb nejen u tabákových výrobků se věnovala řada autorů, mezi nimi například Delipalla a O'Donnell [1998], Delipalla a Keen [1992] či Keen [1998].

Specifická daň je uvalena na jednotku zboží, a to ve formě pevné sazby. Aby se zabránilo daňovým únikům, může být základ daně omezen na určitou délku daného výrobku. Tento postup se aplikuje například u cigaret, kdy jeden kus může měřit maximálně 80 mm a následující započaté milimetry jsou považovány za další kus cigarety. Tato daň zatěžuje všechny značky tabákových výrobků stejně, což preferují zejména výrobci dražších a luxusnějších cigaret. Není zde tedy téměř prostor pro cenovou konkurenci a výrobcům cigaret se daňová povinnost se změnou ceny nezmění. Nevýhodou je fakt, že tento přístup nebere v potaz inflaci, a tak je nutné tuto daň neustále regulovat. Přínosem je ale větší přehled vlády nad daňovými příjmy [Smoke Free Partnership, 2012].

Valorický základ daně se v tuzemsku uvádí v korunách. Narozdíl od specifického základu se do něj promítá inflace, kdy se daňový výnos zvyšuje spolu s cenami. Prostřednictvím této daně dochází k cenové konkurenci, přičemž je výrobcům umožněno manipulovat s cenami výrobků. To kuřáka neodradí od spotřeby úplně, ale může ho stimulovat k nákupu cigarety od levnějších výrobců nebo k přechodu k ručně baleným cigaretám [EurActiv, 2014]. Z následující tabulky 1 vyplývá, že specifický základ daně tvoří u doutníků, cigarillos a cigaret množství vyjádřené v kusech, zatímco u tabáku ke kouření to je množství vyjádřené v kilogramech.

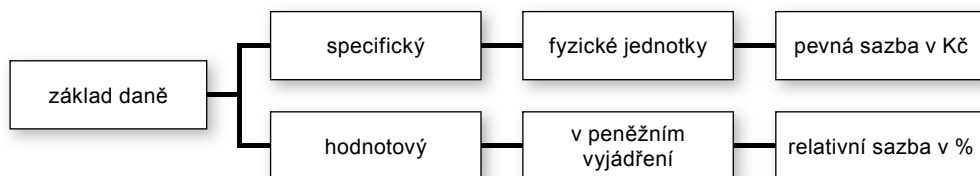
Tabulka 1 | Sazby daně z tabákových výrobků k 1. 1. 2015

	Sazba daně		
	Procentní	Pevná	Minimální
Cigarety	27 %	1,29 Kč/ks	Nejméně 2,37 Kč/ks
Doutníky, cigarillos		1,42 Kč/ks	
Tabák ke kouření		1 896,00 Kč/kg	

Zdroj: Marková [2015]

Dále je z tabulky 1 zřejmé, že se u různých tabákových výrobků užívají odlišné sazby. To souvisí s již zmíněným základem daně. Pro přehlednost je přiložen obrázek 1, z něhož je patrná vazba mezi základem daně a sazbou.

Obrázek 1 | Vazba mezi základem a sazbou daně



Zdroj: Vančurová a Láchová [2014]

1.3 Výpočet výše spotřební daně z tabákových výrobků

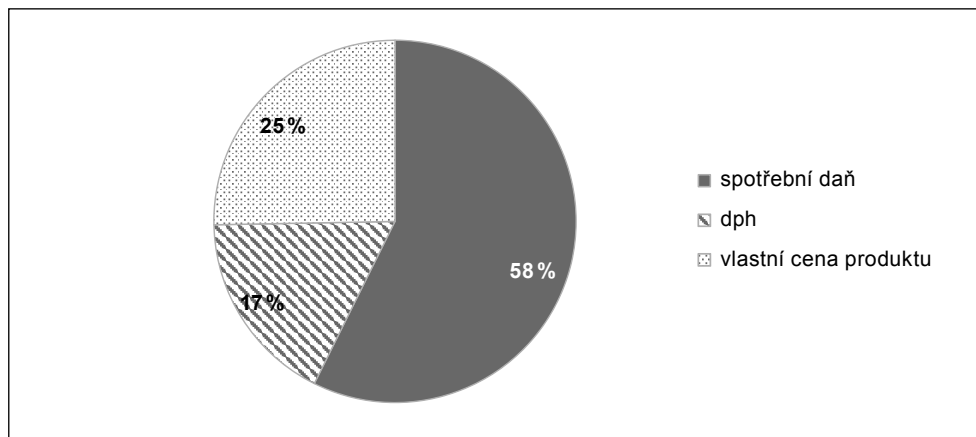
Výpočet výše spotřební daně z tabákových výrobků se u jednotlivých komodit liší. U cigaret je postup poměrně složitý, protože se skládá ze dvou základů daně. Nejdříve je třeba mezi sebou vynásobit procentní část sazby daně a cenu pro konečného spotřebitele vydělenou stem a k tomu přičíst součin pevné části sazby daně a počet kusů. Následně je nutné celkovou výši spotřební daně porovnat s minimální spotřební daní. Minimální spotřební daň z cigaret se vypočte jako součin minimální sazby daně a počtu kusů, kdy se nesmí zapomenout na max. délku jednoho kusu cigarety [Celní správa, 2014]. Používá se daň, která je z těchto dvou výpočtů vyšší [Svátková, 2009].

Daň z doutníků a cigarillos se odvozuje od množství, které je vyjádřeno v kusech. To se vynásobí pevnou sazbou daně. U tabáku určeného ke kouření se postupuje obdobně s tím rozdílem, že základ daně je tvořen množstvím v kilogramech [Celní správa, 2014].

Pro lepší představu o postupu výpočtu daně z cigaret je proveden ilustrativní příklad, který reflektuje jak spotřební daň, tak i daň z přidané hodnoty (DPH).⁵ V naší modelové kalkulaci uvažujeme krabičku cigaret obsahující 20 ks cigaret, jejíž cena pro konečného spotřebitele činí 85 Kč. Spotřební daň je vypočítána následovně: $(20 \text{ ks} * 1,29) + (0,27 * 85) = 25,8 + 22,95 = 48,75 \text{ Kč}$. Částka 48,75 Kč tedy odpovídá celkové spotřební dani. Její výši je však nutné porovnat s minimální výší spotřební daně, která je v tomto případě 47,4 Kč $(2,37 * 20)$. Jelikož je skutečná spotřební daň v porovnání s minimální spotřební daní vyšší, pro další výpočty je použita skutečná spotřební daň. Výše DPH je zjištěna jako součin prodejní ceny krabičky cigaret a základní sazby DPH, která činí 21 %. V našem případě však již cenu s DPH známe, musíme tedy použít koeficient, který se vypočte jako podíl základní sazby a součtu této sazby a čísla 100: $85 * 21/121 = 14,75 \text{ Kč}$. Výsledná daň je tak 63,5 Kč, což reprezentuje téměř 75 % celkové ceny balíčku cigaret.

Graf 1 znázorňuje procentuální složení ceny krabičky cigaret z uvedeného příkladu. Cena se tedy skládá ze spotřební daně, která celkem zaujímá 58 %. Dále z DPH, které má podíl z celkové ceny krabičky cigaret 17 %. Vlastní cena tvoří pouze 25 % celkové ceny.

Graf 1 | Složení ceny produktu pro konečného spotřebitele



Zdroj: vlastní zpracování

1.4 Evropská regulace zdanění tabákových výrobků

Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků je velmi zásadní pro fungování vnitřního trhu Evropské unie. Harmonizace spotřebních daní z tabákových výrobků má zabezpečit, aby nebyla narušena hospodářská soutěž různých tabákových produktů v důsledku jejich zdanění. V rámci EU

⁵ Tabákové výrobky podléhají základní sazbě DPH, která v roce 2015 činila 21 %.

bylo také nutné, aby všechny tabákové výrobky měly vymezenou svoji minimální výši zdanění. Tato výše je určena buď jako procento, nebo jako peněžní částka za kus či množství. Z hlediska cen a výše spotřební daně z cigaret a jemně řezaného tabáku ke kouření se stále vyskytují poměrně velké rozdíly mezi jednotlivými státy EU, což narušuje vnitřní trh. EU si klade za cíl výši zdanění těchto produktů postupně vyrovnat. Výsledným efektem by měly být vyšší výnosy ze spotřebních daní z tabáku a zvýšení kvality veřejného zdraví. Lidé by již neměli důvod substituovat cigarety tabákem ke kouření.

Co se týká cigaret vyrobených v EU nebo dovezených ze třetích zemí, ty musí podléhat jednak dani ad valorem,⁶ jednak specifické dani na jednotku výrobku. Tyto hodnoty musí být stejné pro všechny cigarety bez ohledu na výrobce. Pro harmonizaci je důležité, aby došlo k jejich sjednocení. Specifická část spotřební daně se určí prostřednictvím vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny. Stanovení vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny se provádí pomocí specifického výpočtu. Jedná se o podíl souhrnné hodnoty cigaret určených ke spotřebě a množství těchto cigaret. Tento výpočet se provádí každý rok do 1. března, a to pomocí údajů z předchozího kalendářního období.

Od 1. 1. 2014 je dáno, že spotřební daň z cigaret vypočtená na základě kombinované sazby musí tvořit alespoň 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě. Tímto je Evropskou komisí stanovena podmínka minimální výše procentní a specifické sazby. Současně nemůže být tato daň menší než 90 EUR za 1 000 ks cigaret, přičemž se nebere v potaz vážená průměrná maloobchodní prodejní cena. V tomto případě se jedná o podmínku minimálního zdanění. Pro většinu zemí platí, že minimálního zdanění dosáhnou stanovením právě minimálních sazeb daně. Ty státy, jejichž spotřební daň je alespoň 115 EUR za 1 000 ks cigaret, nemusí splňovat stanovenou hranici 60 % z vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret.

Pro tabák ke kouření platí, že členské státy mohou použít valorickou daň, jež je dána maximální maloobchodní prodejní cenou jednotlivých produktů. Dále se může uplatnit specifická daň, což je částka za kilogram. Státy mají také v rámci regulace EU povoleno užít kombinaci specifické a hodnotové složky. Spotřební daň, ať je vyjádřena v procentech či částkách na kilogram, musí ovšem vždy splňovat kritéria minimální výše. U jemně řezaného tabáku činí tato hranice 40 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny nebo 40 EUR za kilogram. Pro ostatní tabák ke kouření se jedná o hranici 20 % maloobchodní prodejní ceny, či 22 EUR za kilogram. Průměrná maloobchodní cena se stanoví jako podíl celkové hodnoty jemně řezaného tabáku propuštěného ke spotřebě a celkového množství tohoto tabáku. Pro tuto cenu platí stejná pravidla jako u cigaret. Musí být každoročně určena do 1. března, a to na základě údajů z předchozího roku. Členské státy mají právo u valorické či kombinované daně určit minimální výši spotřební daně.

2. Zdanění cigaret v České republice, Slovenské republice a Polsku

Česká republika (ČR), Slovenská republika (SR) a Polsko (PL) společně vstoupily do EU v roce 2004. Všechny tyto státy jsou tedy povinny užívat pro zdanění cigaret specifický i hodnotový základ daně a také minimální sazbu daně. Z těchto států je v Eurozóně pouze Slovensko. Pro účely tohoto článku byly národní měny zbývajících zemí také přepočítány

6 Vypočtené z nejvyšší maloobchodní prodejní ceny zahrnující i clo.

na jednotnou měnu euro.⁷ Důvod je zřejmý, a sice komparabilita výsledků mezi jednotlivými státy.

Tabulka 2 | Sazby daně z cigaret v ČR a okolních zemích k 1. 1. 2015

Stát	Cigarety – sazby		
	Procentní	Pevná EUR/ks	Minimální EUR/ks
Česká republika	27 %	0,047	0,086
Slovenská republika	23 %	0,059	0,091
Polsko	31,41 %	0,049	0,098

Zdroj: Evropská komise [2015a]

Z tabulky 2 vyplývá, že vybrané země splňují podmínky směrnice. Všechny státy užívají jak procentní, tak pevné sazby daně. Dále mají všechny státy stanovenou i minimální sazbu daně. Nejvyšší procentní sazbu užívá Polsko a nejvyšší pevnou sazbu, která se blíží 0,6 EUR na kus cigarety, má pak Slovenská republika, jejíž procentní sazba je ale zároveň nejnižší. Nejvyšší minimální sazbu užívá Polsko.

2.1 Česká republika

V průběhu let se zdanění cigaret v ČR neustále zvyšovalo, což mělo za následek také růst jejich ceny. Z tabulek OECD [OECD, 2014] plyne, že ČR si po vstupu do EU držela konstantní 23% výši procentní sazby na cigarety. V roce 2012 nastal prudký nárůst této sazby, a to až na úroveň 28 %. Co se týče pevné sazby, k jejímu trojnásobnému zvýšení došlo zejména po přijetí Směrnice Rady 2011/64/EU. Poté došlo k mírnému poklesu výše procentní sazby na 27 %, která platí dodnes [OECD, 2014].

2.2 Slovenská republika

V roce 2003, kdy Slovenská republika nebyla ještě součástí EU, zde cigarety podléhaly pouze specifickému zdanění a DPH. Na rozdíl od České republiky zaznamenala specifická složka poměrně velký nárůst již v roce 2009. Procentní složka nemá žádné významné výkyvy a drží se kolem 20 % [OECD, 2014].

2.3 Polsko

Polsko ještě před svým vstupem do EU používalo již v roce 2003 obě složky zdanění cigaret. Zajímavé proměny dosáhla výše procentní části zdanění, která se vyšplhala z 25 % až na 42 % během jedenácti let. V roce 2010 však zaznamenala pokles o zhruba 10 procentních bodů [OECD, 2014].

Dle Směrnice Rady 2011/64/EU pro Polsko platí, že má spolu s několika dalšími státy EU vyhlášeno přechodné období do 31. 12. 2017, během nějž by mělo dojít k dosažení

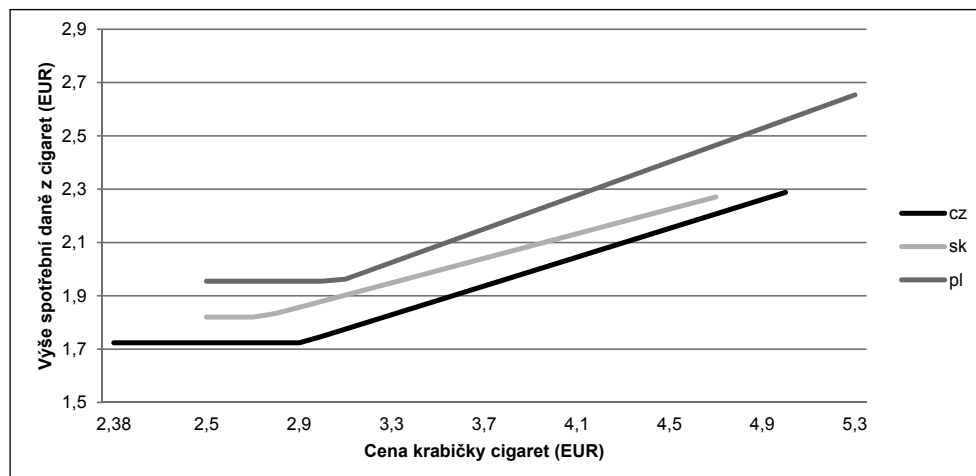
⁷ Přepočet k 1. 1. 2015.

požadovaných úrovní sazeb spotřebních daní. Jinými slovy do uvedeného roku musí celková spotřební daň z cigaret, vypočtená na základě kombinované sazby, činit alespoň 60 % z vážené průměrné maloobchodní ceny cigaret. Zároveň je nutné, aby tato spotřební daň byla vyšší než 90 EUR za 1000 kusů cigaret.

2.4 Vztah mezi cenou krabičky cigaret a výší spotřební daně v České republice, Slovenské republice a Polsku

Graf 2 níže ilustruje závislost mezi cenou za krabičku cigaret a výší spotřební daně. Pro znázornění této závislosti je potřebné znát ceny krabiček cigaret ve sledovaných zemích, hodnoty daně valorické a specifické a minimální spotřební daň z cigaret. Pro ohrazení osy x byly použity orientační ceny cigaret v roce 2014 [Costs of Cigarettes, 2014a; 2014b; 2014c], které dokumentují situaci na trhu v daných zemích. Pro jednotlivé cenové kategorie cigaret pak byla vypočtena výše spotřební daně příslušné ceně odpovídající.

Graf 2 | Vztah mezi cenou krabičky cigaret a výší spotřební daně ve vybraných zemích v roce 2015



Zdroj: Evropská komise [2015a], vlastní výpočty

Z grafu 2 tedy vyplývá, že v České republice podléhají minimálnímu zdanění krabičky cigaret, které stojí od 2,4 EUR do 2,9 EUR [Costs of Cigarettes, 2014a]. Jakmile překročí tuto hranici, jsou již daně kombinací pevné a procentní sazby daně. U křivky České republiky je také patrné, že do ceny 4 EUR za krabičku cigaret tvoří spotřební daň více než 50 % z ceny cigaret.

Slovenská republika má ceny za krabičky cigaret v obdobném rozpětí jako Česká republika. Nejlevnější krabičku cigaret si můžeme na Slovensku pořídit již za 2,5 EUR. Nejdražší značky cigaret zde stojí asi 5 EUR [Costs of Cigarettes, 2014c]. Z grafu 2 je dále zřejmé, že minimální sazba daně podléhají na Slovensku cigarety do ceny 2,7 EUR. Poté se užívá ke zdanění kombinace hodnotové a procentní složky. V porovnání s ostatními

křivkami se minimální sazba uplatňuje u malého cenového rozpětí [Evropská komise, 2015a].

Graf 2 také ukazuje, že ceny cigaret v Polsku jsou srovnatelné s Českou republikou i Slovenskou republikou. Opět se jedná o cenové rozpětí mezi 2,5 EUR až 5 EUR za krabičku cigaret [Costs of Cigarettes, 2014b]. Polsko využívá minimální sazbu spotřební daně pro ceny cigaret od 2,5 EUR až do 3 EUR. V další cenové hladině se již uplatňuje kombinované zdanění jako v ostatních státech. Platí, že spotřební daň tvoří vždy minimálně 50 % z celkové ceny krabičky cigaret.

2.5 Zdanění tabáku ke kouření v ČR a okolních zemích

Pro zdanění tabáku ke kouření jsou pravidla mírnější než pro zdanění cigaret. Státy si mohou vybrat mezi specifickým, hodnotovým nebo kombinovaným zdaněním. U tabáku ke kouření platí, že státy mohou uplatňovat i minimální výši zdanění.

Tabulka 3 | Sazby daně tabáku ke kouření v ČR, SR a PL k 1. 1. 2015

Stát	Jemně řezaný tabák – sazby			Ostatní tabák – sazby		
	Procentní	Pevná EUR/kg	Minimální EUR/kg	Procentní	Pevná EUR/kg	Minimální EUR/kg
Česká republika	n/a	68,94			68,94	
Slovenská republika		71,11			71,11	
Polsko	31,41 %	33,79		31,41 %	33,79	

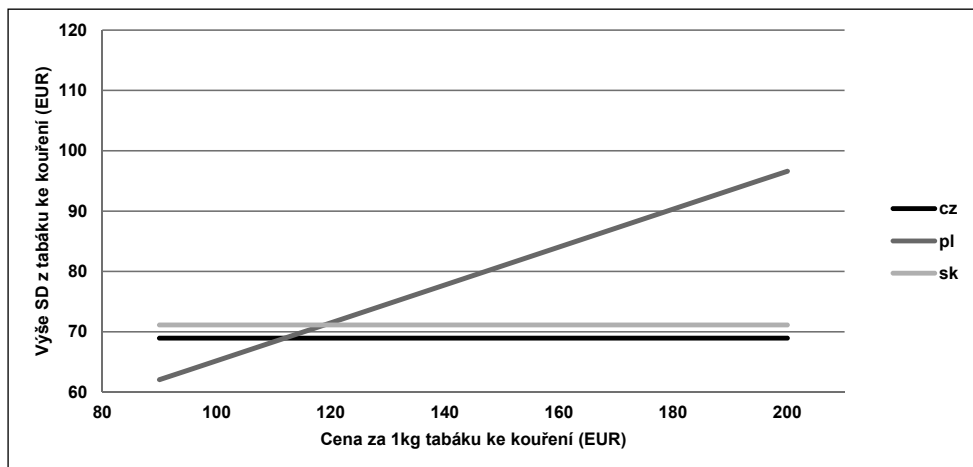
Zdroj: Evropská komise [2015a]

Tabulka 3 nabízí přehled sazeb, kterým podléhá jemně řezaný tabák a ostatní tabák, souhrnně označovaný jako tabák ke kouření. Pouze Polsko užívá kombinované zdanění u obou druhů tabáku. Aplikování minimální sazby neumožňuje ani jeden stát z vybraných zemí. V České republice, Slovenské republice a Polsku jsou sazby totožné pro jemně řezaný tabák i pro ostatní tabák. Z tabulky 3 vyplývá, že pevnou sazbu používá pouze Česká republika a Slovenská republika [Evropská komise, 2015a].

Následující graf 3 nastíní, jaký vliv má použití různých sazeb ve vybraných zemích na výši daně z tabáku ke kouření. Tento graf se týká konkrétně jemně řezaného tabáku.

Konstantní sazba spotřební daně se vyskytuje u křivky České republiky a Slovenské republiky, přičemž nižší je u České republiky. Z toho plyne, že výše ceny tabáku ke kouření nemá v těchto zemích vliv na vybranou daň. Z grafu 3 dále vyplývá, že Polsko nemá danou minimální sazbu spotřební daně z tabáku a výše vybrané spotřební daně je přímo úměrná ceně 1 kg tabáku ke kouření [Evropská komise, 2015a]. Graf pro ostatní tabák by měl obdobný průběh, protože ve vybraných zemích pro něj platí stejné sazby jako pro jemně řezaný tabák.

Graf 3 | Porovnání zdanění tabáku ke kouření v závislosti na výši ceny tabáku ve vybraných zemích



Zdroj: Evropská komise [2015a], vlastní výpočty

3. Nepoměr zdanění cigaret a tabáku ke kouření

Propast mezi zdaněním tabáku ke kouření a cigaret je znatelná všude po světě a jedná se o velmi aktuální téma [The Laffer Center, 2014]. Spotřebitelé, kteří jsou více citliví na změnu ceny, se snaží snížit svou daňovou povinnost, a to hned několika způsoby. V první řadě přecházejí k levnějším výrobcům cigaret. Dále je poměrně rozšířený nelegální obchod s cigaretami, přičemž nejatraktivnější jsou pro pašeráky dražší a mezinárodní značky. Soustředí se zejména na země s vyšším zdaněním tabákových výrobků. Jedním z dalších způsobů snižování daňové povinnosti jsou přeshraniční nákupy v rámci Schengenského prostoru. Tyto nákupy jsou legální pouze do jisté míry, kdy musí být dodržen maximální objem tabáku. Výsledným efektem je tedy výrazné snížení daňové povinnosti pro konečného spotřebitele. Na druhé straně však stát přichází o velké množství výnosů z tabákových výrobků.

Další možnost úspory pro spotřebitele představují vlastnoručně balené cigarety s využitím tabáku ke kouření a papírků. Tento druh optimalizace má za následek rostoucí podíl tabáku ke kouření na trhu s tabákovými výrobky na úkor cigaret. Finálním efektem jsou opět tzv. nerealizované daňové příjmy pro stát. Využívání této levnější varianty tabákových výrobků zároveň nepřispívá k boji za omezení spotřeby.

Jedno z možných řešení této situace představuje stanovení vhodné sazby na další tabákové produkty, čímž by se rozdíly mezi zdaněním jednotlivých výrobků postupně snižovaly. Aby byl postup zvyšování sazby daně z určitých tabákových výrobků efektivní, je nutné určit únosnou míru daňové zátěže jednotlivých produktů. Jinými slovy sazby, kterým podléhají tabákové výrobky, by měly být nastaveny tak vysoko, aby vyvolaly zvýšení státních příjmů. Zároveň je ale nutné zabránit opačnému efektu [The Laffer Center, 2014]. Další nebezpečí spočívá v nahrazení dražších tabákových výrobků levnějšími

anebo dokonce nelegálními produkty. O vlivu zdanění na nelegální obchod s cigaretami píše například Irvine a Sims [2014]. Tito autoři vnímají snahu omezit kouření prostřednictvím zvýšení daní na tabákové výrobky jako vytváření prostoru pro rozvoj nelegálního trhu.

Jedním z nejvýraznějších příkladů deformace trhu způsobené nepoměrem zdanění cigaret a tabáku ke kouření je Thajsko, kde došlo hned k několika zajímavým jevům. Za prvé daňový rozdíl mezi dražšími a levnějšími cigaretami vzrostl ze 7,1 bahtů⁸ na 18,8 bahtů za balíček cigaret, a to během dvanácti let. Důsledkem bylo zvýšení tržního podílu levnějších cigaret až o 47 %. Za druhé zde došlo k situaci, kdy si lidé začali více ručně balit cigarety za použití tabáku ke kouření. Daň z tabáku ke kouření představovala 0,02 bahtů za 20 ručně ubalených cigaret. Tato daň se do dvanácti let zvýšila pouze na zanedbatelných 0,15 bahtů. Pro tuto zemi navíc platí, že cigarety ubalené z místního tabáku nepodléhají dani vůbec. Tento druh tabáku tak nabývá čím dál většího podílu na trhu, což má za následek podstatné propady inkasa daně z tabákových výrobků. Dochází zde tedy k velkým rozdílům nejen mezi luxusnějšími a levnějšími značkami cigaret, ale i ručně ubalenými cigaretami, které pro stát v podstatě představují daňové ztráty [The Laffer Center, 2014].

Thajsko však v této problematice není výjimkou. Momentálně je toto téma aktuální zejména v EU [PMI, 2015d]. Státy se proto snaží co nejvíce přiblížit zdanění tabáku ke kouření za kilogram k daňovému zatížení cigaret. Nabízí se dva základní postupy, podle nichž lze tento ekvivalent určit. Jedním z nich může být výzkum v dané zemi. Jeho význam by spočíval ve zjištění počtu cigaret, které kuřák vykouří za den. Dále by bylo třeba stanovit, kolik ručně ubalených cigaret vykouří kuřák. Toto může být uvedeno na teoretickém modelovém příkladu. Průzkum v nějaké zemi by například zjistil, že kuřák spotřebuje v průměru 20 ks koupených cigaret za den. Naproti tomu kuřák, který si cigarety balí sám, spotřebuje průměrně za den 15 g tabáku ke kouření. Z toho nám vyjde, že ekvivalent k jedné cigaretě je 0,75 g (15 g/20 ks) tabáku ke kouření.

Dalším možným způsobem určení správné výše daně tabáku ke kouření je zvážení tabáku, který v průměru obsahuje jedna cigareta. Pokud by se například zjistilo, že jedna cigareta obsahuje 0,7 g tabáku, bylo by potom toto číslo převodním ekvivalentem. Tato varianta bude podrobněji popsána v následující kapitole.

V Evropské unii není doposud určen oficiální převodní vztah mezi cigaretami a tabákem. Nicméně z dokumentu *Hodnocení dopadů regulace* [Evropská komise, 2008] plyne, že ekvivalentem k jedné cigaretě a doutníku je 0,75 g tabáku ke kouření.

Cigarety a řezaný tabák mají sice rozdílné vlastnosti, ale představují pro sebe na tabákovém trhu substituty. Zároveň jsou oba produkty zdraví škodlivé, a proto by měly podléhat podobné spotřební dani z tabákových výrobků. Evropská komise uvedla, že v letech 2002–2006 došlo v rámci EU k poklesu spotřeby cigaret o více než 10 %, ale současně se o stejné procento zvýšil prodej tabáku ke kouření. Z tohoto důvodu Komise stanovila ve Směrnici Rady 2011/64/EU alespoň minimální sazby jak tabáku ke kouření, tak i cigaret [Evropská komise, 2008].

Nepoměr ve zdanění tabákových výrobků je dán zejména rozdílností sazeb, které jsou na ně vztaženy. Tento problém by vyřešilo postupné sblížování sazeb jednotlivých

8 Měna v Thajsku. 100 bahtů odpovídá zhruba 73 Kč.

tabákových výrobků. V případě, že by se podařilo zmírnit rozdílnost sazeb, došlo by k navýšení příjmů do veřejného rozpočtu.

Jedním z možných způsobů stanovení vhodné výše zdanění tabáku ke kouření je zjištění hmotnosti tabáku v jedné cigaretě. Zjištěný ekvivalent by sloužil k přepočtu mezi zdaněním tabáku v cigaretě a tabáku ke kouření. Převodní vztah mezi cigaretami a tabákem ke kouření není v rámci EU stanoven. Nejvíce se však používá ekvivalent 1 g tabáku = 1 cigareta. Dále Evropská komise stanovila přepočet pomocí vztahu 0,75 g tabáku = 1 cigareta. Nepoměrem zdanění tabákových výrobků se zabývali například Galus et al. [2014], kteří se zaměřili na množství tabáku obsažené v ručně balených cigaretách a poměr zdanění průmyslově vyrobené cigarety a cigarety ručně balené.

3.1 Metodika

Jak již bylo zmíněno v úvodu, cílem příspěvku je poukázat na časté nesprávné předpoklady při porovnávání zdanění tabákových výrobků a vyčíslení jejich skutečného nepoměru pomocí stanovení reálného množství tabáku obsaženého v jedné cigaretě. Byl proto proveden experiment s krabičkami cigaret konkrétní značky Marlboro, kterou produkuje společnost Philip Morris. Jedná se o jednu z nejznámějších a nejprodávanějších značek cigaret vůbec [PMI, 2015a]. V rámci experimentu byl zvážen tabák obsažený v jedné cigaretě značky Marlboro. Pro toto měření byl zvolen stejný druh cigaret značky Marlboro z každé vybrané země. Jednalo se o typ cigaret krátké, tvrdé.

Zdanění tabáku obsaženého v jedné cigaretě bylo následně porovnáno se zdaněním ekvivalentního množství tabáku dle vzorce:

$$pp = \frac{w * r_t}{t_c},$$

kde pp označuje procentní podíl zdanění tabáku vůči zdanění cigarety, w váhu tabáku obsaženého v jedné cigaretě, r_t sazbu daně tabáku ke kouření a t_c spotřební daň připadající na jednu cigaretu v námi zkoumaném balíčku cigaret značky Marlboro. Přičemž t_c se vypočte jako:

$$t_c = \frac{[(r_s * n_c) + (r_v * p_p)]}{n_c}, \text{ je-li } > r_{min},$$

kde r_s vyjadřuje specifickou neboli pevnou sazbu daně z jedné cigarety, n_c počet cigaret v balíčku, r_v valorickou neboli procentní sazbu daně z cigaret, p_p cenu balíčku cigaret a r_{min} minimální sazbu daně z jedné cigarety.

Nakonec se pokusíme odhadnout dopad vlivu na inkaso veřejných rozpočtů v případě, že by sazby daně z tabáku ke kouření byly vyrovnány na stejnou úroveň, jakou je zdaňován tabák obsažený v jedné cigaretě.

3.2 Empirický výzkum

Pro vážení cigaret bylo využito kalibrovaných vah, aby byly zaručeny co nejpřesnější výsledky. Z každé krabičky bylo vzato pět kusů cigaret. Z výsledných hmotností byl pak vytvořen průměr.

Tabulka 4 | Váhy tabáku v jedné cigaretě

Váha tabáku v jedné cigaretě (gramy)	ČR	SK	PL
1	0,655	0,633	0,585
2	0,640	0,624	0,561
3	0,630	0,579	0,559
4	0,620	0,578	0,553
5	0,605	0,571	0,552
Průměr	0,630	0,597	0,562

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 4 vyplývá, že nejvyšší hmotnost tabáku v jedné cigaretě je v České republice. Průměrná hodnota zde dosahuje 0,630 g na jednu cigaretu. Tato hmotnost je nižší než 1 g či 0,750 g, již uváděla Evropská komise. Zároveň měření ukazuje, že rozdíl mezi nejvyšší a nejnižší naměřenou hodnotou je 0,050 g.

Dalším zajímavým faktem je, že na Slovensku má tabák obsažený v jedné cigaretě hmotnost v průměru 0,597 g. Variační rozpětí činí 0,062 g tabáku, což je o něco více než v České republice. V Polsku činí průměrná hmotnost tabáku 0,562 g, což je nejnižší naměřená průměrná hodnota. Zároveň je zde nejmenší odchylka z rozdílu nejvyšší a nejnižší hmotnosti tabáku obsaženého v jedné cigaretě.

Na základě provedeného experimentu byl učiněn závěr, že obsah tabáku v cigaretě se v rámci vybraných zemí liší. Tento fakt může být způsoben řadou faktorů. Na obsah tabáku v cigaretě má vliv vlhkost tabáku, výrobní šarže nebo rozdíly v nastavení výrobních linek. Polsko má na svém území 53 center výroby [PMI, 2015c]. Zároveň Philip Morris ČR a.s. je vlastníkem 99% obchodního podílu v dceřiné společnosti Philip Morris Slovakia a.s. [PMI, 2015b]. Z toho vyplývá, že Česká a Slovenská republika mají pravděpodobně totožnou výrobní linku. Rozdílnost v hmotnostech tabáku v ČR a na Slovensku je proto nižší.

Další zvláštností je počet cigaret v jednotkovém balení. Zatímco v českém a polském balíčku je 20 kusů cigaret, slovenské balení obsahuje pouze 19 kusů. Na Slovensku je totiž zákonem stanovená minimální hranice počtu kusů v krabici na 10. Naopak v ČR a Polsku je tato hranice nastavená až na minimálně 20 kusů v krabici.

3.3 Porovnání minimálního zdanění tabáku ke kouření a cigaret

Dle vzorců v podkapitole zabývající se metodikou byly vypočteny poměry zdanění tabáku ke kouření vůči stejnému množství tabáku obsaženému v jedné cigaretě, a to pro všechny tři uvažované případy obsahu tabáku v cigaretě. Nejdříve bylo nutné určit zdanění jednoho gramu tabáku, což je jednoduché v případě, že je v zemi tabák ke kouření zdaňován pouze pevnou sazbou, tedy v ČR a na Slovensku. Pro stanovení zdanění tabáku ke kouření v Polsku byla zvolena cena za 1 kg tabáku ve výši 100 EUR.⁹

9 Polsko používá jak specifické zdanění tabáku ke kouření, tak i ad valorem.

Porovnání bylo provedeno na již zmíněných třech případech – ekvivalent 1 g tabáku v jedné cigaretě, převodní vztah ze zprávy Evropské komise 0,75 g v jedné cigaretě a konečně pak výsledky našeho měření, které naznačily ještě menší obsah tabáku v jedné cigaretě pohybující se okolo 0,6 g.

Výši spotřební daně odpovídající příslušným hmotnostem tabáku v námi zkoumaných zemích ukazuje tabulka 5. Numerické hodnoty jsou v tomto případě zaokrouhleny na tři desetinná místa, aby byly rozdíly mezi jednotlivými zeměmi viditelné.

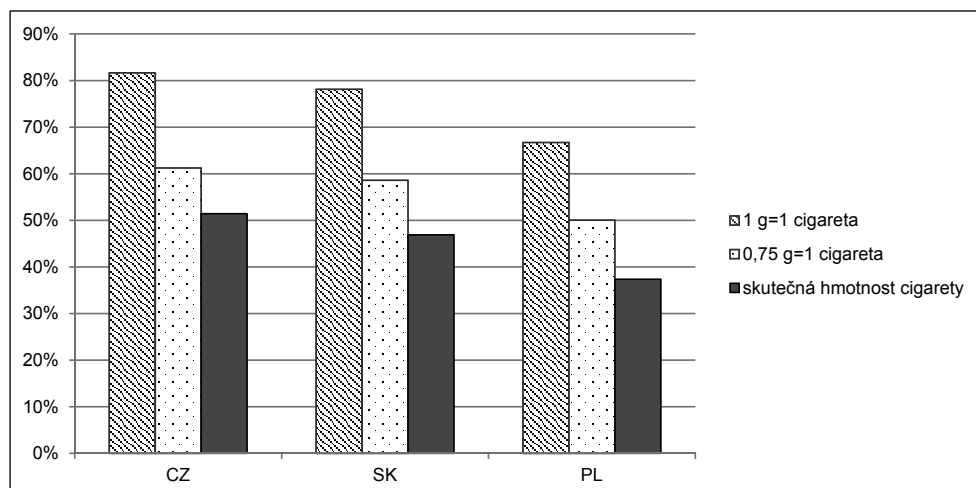
Tabulka 5 | Spotřební daň odpovídající daným hmotnostem tabáku ve sledovaných zemích, v EUR

	1g tabáku	0,75g tabáku	skutečné hmotnosti tabáku
Česká republika	0,069	0,052	0,043
Slovenská republika	0,071	0,053	0,043
Polsko	0,065	0,049	0,037

Zdroj: Evropská komise [2015a], vlastní zpracování

Přepočtená spotřební daň tabáku byla následně porovnána s minimální výší spotřební daně, které v daných zemích podléhá jedna cigareta. Tyto údaje jsou již uvedeny v tabulce 2. Následným porovnáním spotřební daně uvalené na jednu cigaretu a spotřební daně uvalené na příslušné množství tabáku vznikl graf 4, který pro lepší ilustraci porovnává zdanění spotřebních daní v poměrovém vyjádření.

Graf 4 | Porovnání minimálního zdanění tabáku ke kouření a cigaret



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4 vyplývá, že v České republice dosahuje zdanění tabáku ke kouření 80 % v případě užití ekvivalentu 1 g tabáku = jedna cigareta. Při aplikaci přepočtu

0,75 g = 1 cigareta dosahuje zdanění tabáku již 62 %. V případě uplatnění převodu skutečné hmotnosti tabáku obsaženého v jedné cigaretě klesne zdanění tabáku na 51 %. Z těchto přepočtů můžeme dospět k následujícímu závěru: aby minimální zdanění tabáku odpovídalo minimálnímu zdanění cigarety dle skutečné hmotnosti tabáku v ní obsaženého, musela by výše zdanění tabáku být téměř dvojnásobná.

Na Slovensku můžeme pozorovat o něco nižší míru zdanění tabáku ke kouření. V případě využití přepočtu 1 g tabáku = 1 cigareta dosahuje 78 %. Dle přepočtu 0,75 g = 1 cigareta činí výše zdanění tabáku již 59 %. Při výpočtu pomocí skutečné hmotnosti tabáku v jedné cigaretě vychází výše zdanění tabáku na 47 %, tedy ani ne na polovinu.

V Polsku jsou pak pozorovatelné nejmarkantnější rozdíly. Při klasickém přepočtu 1 g = 1 cigareta můžeme pozorovat výši zdanění tabáku na úrovni 67 %. Už toto číslo je poměrně nízké. Výpočtem 0,75 g tabáku = 1 cigareta se dospělo k výsledku 50 %. V posledním převodním vztahu bylo opět užito skutečných hmotností tabáku v jedné cigaretě. Zde činí výše zdanění tabáku pouze 37 %.

Stejně jako uvádí Gallus et al. [2014], existuje i dle našeho názoru dostatečný prostor pro zvyšování zdanění tabáku ke kouření s ohledem na to, jak jsou nyní v České republice a okolních zemích zdaněny cigarety.

Závěrečnou fází našeho výzkumu je výpočet dodatečného inkasa veřejných rozpočtů v případě, že by v České republice došlo ke zvýšení spotřební daně tabáku ke kouření na úroveň zdanění cigaret. K tomuto účelu byly využity statistiky o spotřebě tabáku ke kouření [Evropská komise, 2015b], podle nichž bylo v České republice průměrně za roky 2012–2014 spotřebováno ročně kolem 1,5 milionu kilogramů tabáku. Pokud bychom vycházeli z předpokladu ekvivalence 1 g tabáku = 1 cigareta a požadovali stejné minimální zdanění tabáku i cigaret, musel by 1 g tabáku podléhat dani 2,37 Kč, muselo by tedy dojít ke zvýšení daně o 0,474 Kč. Dané zvýšení by, při nezměněném chování subjektů a udržení spotřeby tabáku na stejné úrovni jako v letech 2012–2014, přineslo do veřejných rozpočtů dodatečných zhruba 0,7 mld. Kč. Obdobně, pokud bychom uvažovali ekvivalent 0,75 g tabáku = 1 cigareta, by dorovnání sazeb přineslo téměř 1,9 mld. Kč a při námi naměřené skutečné hmotnosti tabáku obsaženého v jedné cigaretě dokonce až 2,7 mld. Kč.

Závěr

Cílem tohoto článku bylo poukázat na propastné rozdíly mezi zdaněním tabáku ke kouření a cigaret, na které v posledních letech obrací pozornost i Evropská komise. Místo předjímání teoretického množství obsahu tabáku v jedné cigaretě je v našem příspěvku využito kalibrovaných vah pro zjištění skutečné váhy tabáku v cigaretě, díky čemuž je následně vypočten nepoměr zdanění spotřební daní mezi oběma typy tabákových výrobků. Z námi zkoumaných zemí dosahují největšího nepoměru sazby spotřebních daní v Polsku; Česká republika je na tom ze sledovaných zemí nejlépe, nicméně i zde je poměr zdanění tabáku pouze 51 % v případě aplikace skutečné váhy tabáku v cigaretě.

V rámci doplnění našich výsledků byla provedena také jednoduchá statická modelace dopadu na inkaso spotřebních daní v případě, že by v České republice došlo ke zvýšení spotřební daně tabáku ke kouření na úroveň zdanění cigaret, a to pro všechny tři uvažované poměry obsahu tabáku v jedné cigaretě. Dle našich propočtů, které neberou v úvahu změnu chování subjektů, by si tak veřejné rozpočty mohly polepšit o 0,7–2,7 mld. Kč

ročně, což je vzhledem k současnému výběru daně z tabáku ke kouření, který se pohybuje kolem 3,3 mld. Kč, poměrně výrazný nicméně nepřekvapivý nárůst. Jak již bylo ovšem v úvodu řečeno, úplné srovnání výše zdanění tabákových výrobků je nejen vysoce nepravděpodobné, ale patrně i nežádoucí. V případě tabáku ke kouření totiž nesmíme opomenout dodatečné náklady, které s ním má kuřák spojeny, jako například pořízení papírků na balení vlastních cigaret či cigaretových filtrů.

I přes tyto komplikace však z našich poznatků plyne, že vzhledem k výrazným rozdílům ve zdanění tabáku ke kouření a minimálnímu zdanění cigaret, by bylo přínosné stanovit v těchto zemích alespoň minimální zdanění tabáku ke kouření. Také celkově by se sazby tabáku ke kouření měly přibližovat sazbám za cigarety. Je ale důležité, aby zvyšování těchto sazeb bylo postupné. Jestliže bude výše zdanění cigaret a tabáku ke kouření příliš vysoká, může dojít k rozšíření nelegálního obchodu s cigaretami i s tabákem a v konečném důsledku i k poklesu inkasa spotřebních daní z tabákových výrobků.

Literatura

- BADER, P., BOISCLAIR, D. a FERRENCE, R., 2011. Effects of Tobacco Taxation and Pricing on Smoking Behavior in High Risk Populations: A Knowledge Synthesis. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 8, 4118–4139. ISSN 1661-7827.
- BARENDREGT, J. et al., 1997. The Health Care Costs of Smoking. *The New England Journal of Medicine*, 337(15), 1052–1057. ISSN 0028-4793.
- CALLISON, K. a KAESTNER, R., 2012. Do Higher Tobacco Taxes Reduce Adult Smoking? New Evidence of the Effect of Recent Cigarette Tax Increases on Adult Smoking [*Working Paper 18326*, online]. *National Bureau of Economic Research* [cit. 25. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.nber.org/papers/w18326>
- CELNÍ SPRÁVA, 2014. Tabákové výrobky [online]. [cit. 29. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/tabak/Stranky/default.aspx>
- COSTS OF CIGARETTES, 2014a. Costs of Cigarettes Czech Republic 2014 [online]. [cit. 4. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.costsofcigarettes.com/czech-republic/>
- COSTS OF CIGARETTES, 2014b. Costs of Cigarettes Poland 2014 [online]. [cit. 4. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.costsofcigarettes.com/poland/>
- COSTS OF CIGARETTES, 2014c. Costs of Cigarettes Slovakia [online]. [cit. 4. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.costsofcigarettes.com/slovakia/>
- DELIPALLA, S. a KEEN, M. J., 1992. The Comparison between Ad Valorem and Specific Taxation under Imperfect Competition. *Journal of Public Economics*, 49, 351–67. ISSN 0047-2727.
- DELIPALLA, S. a O'DONNELL, O., 1998. *The Comparison between Ad Valorem and Specific Taxation under Imperfect Competition: Evidence from the European Cigarette Industry* [online]. [cit. 25. 1. 2016]. Dostupné z: <ftp://ftp.ukc.ac.uk/pub/ejr/RePEc/ukc/ukcedp/9802.pdf>
- EPRAVO, 2014. Co riskujete, když si koupíte levnější cigarety bez tabákové nálepky [online]. [cit. 29. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/co-riskujete-kdyz-si-koupite-levnejsi-cigarety-bez-tabakove-nalepky-95181.html>
- EURACTIV, 2014. Spotřební daně na cigarety v Česku a v Evropské unii [online]. [cit. 29. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/podnikani-a-zamestnanost/link-dossier/spotrebni-dan-na-cigarety-v-cesku-a-v-eu-000114>

- EVROPSKÁ KOMISE, 2008. Tobacco Taxation: Commission Proposes Increasing Excise Duties [online]. [cit. 21. 4. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/archive/news/2008/index_en.htm
- EVROPSKÁ KOMISE, 2015a. List of the Excise Duty Rates Applicable in the EU [online]. [cit. 4. 5. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/cigarettes/index_en.htm
- EVROPSKÁ KOMISE, 2015b. Releases for Consumption of Cigarettes and Fine Cut Tobacco [online]. [cit. 1. 11. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/cigarettes/index_en.htm
- HANSON, A. a SULLIVAN, R., 2009. The Incidence of Tobacco Taxation: Evidence from Geographic Micro-level Data. *National Tax Journal*, 62(4), 677–698. ISSN 0028-0283.
- HARRISON, G. W., 2003. Cigarette Smoking and the Cost of Hospital and Physician Care. *Canadian Public Policy*, 29(1), 1–20. ISSN 0317-0861.
- GALLUS, S. et al., 2014. Roll-Your-Own Cigarettes in Europe: Use, Weight and Implications for Fiscal Policies. *European Journal of Cancer Prevention*, 23(3), 186–192. ISSN 0959-8278.
- CHALOUPKA, F. J. a GROSSMAN, M., 1997. Price, Tobacco Control Policies and Smoking Among Young Adults. *Journal of Health Economics*, 16(3), 359–373. ISSN 0167-6296.
- CHALOUPKA, F. J., 1999. How Effective are Taxes in Reducing Tobacco Consumption? In JEANRENAUD, C. a SOGUEL, N. (eds.). *Valuing the Cost of Smoking*. Springer Netherlands, 205–218. ISBN 978-94-010-5898-8
- IRVINE, I. a SIMS, W., 2014. The Simple Analytics of Tobacco Taxation with Illegal Supply. *Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économique*, 47(4), 1153–1172. ISSN 1540-5982.
- KEEN, M., 1998. The Balance between Specific and Ad Valorem Taxation. *Fiscal Studies*, 19(1), 1–37. ISSN 1475-5890.
- LANOIE, P. a LECLAIR, P., 1998. Taxation or Regulation: Looking for a Good Anti-smoking Policy. *Economics Letters*, 58(1), 85–89. ISSN 0165-1765.
- MARKOVÁ, H., 2015. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1.1.2015* (24. vyd.). Praha: Grada. ISBN 9788024755076.
- MF ČR, 2015. *Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2014* [online]. [cit. 5. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpocetu/2014/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2014-21750>
- OECD, 2014. Taxation of Tobacco 2014 [online]. [cit. 4. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>
- PMI (Philip Morris International), 2015a. Naše značky: Marlboro [online]. [cit. 17. 5. 2015]. Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/our_products/our_brands/pages/our_brands.aspx
- PMI, 2015b. O společnosti Philip Morris ČR [online]. [cit. 17. 5. 2015]. Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/about_us/philip_morris_cr_overview/pages/philip_morris_cr_overview.aspx
- PMI, 2015c. Podstawowe fakty i dane finansowe [online]. [cit. 17. 5. 2015]. Dostupné z: http://www.pmi.com/pol/about_us/company_overview/pages/key_facts_and_financial_data.aspx
- PMI, 2015d. Další tabákové výrobky [online]. [cit. 21. 4. 2015]. Dostupné z: http://www.pmi.com/cs_cz/our_products/other_tobacco_products/pages/other_tobacco_products.aspx

- RADA EU, 2011. Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků [online]. [cit. 17. 5. 2015]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV%3Afi0009>
- SMOKE FREE PARTNERSHIP, 2012. Zdanění tabákových výrobků a nezákonný obchod s tabákem [online]. [cit. 24. 3. 2015]. Dostupné z: http://www.smokefreepartnership.eu/sites/sfp.ttp.eu/files/SFP%20KIT_CS_v1.pdf
- SVÁTKOVÁ, S., 2009. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-443-7.
- THE LAFFER CENTER, 2014. Laffer's International Tobacco Taxation Handbook Gives Governments Roadmap to Optimize Tax Revenues [online]. [cit. 20. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.laffercenter.com/laffers-international-tobacco-taxation-handbook-governments-roadmap-optimize-tax-revenues/>
- VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L., 2014. Daňový systém ČR 2014 (12. aktualiz. vyd.). Praha: Vox. ISBN 9788087480236.
- ZÁKON č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. In Sbírka zákonů 2003.