



Spotřební daň z tabákových výrobků v ČR a na evropské úrovni

Ing. Štěpán Křeček, MBA

27. 1. 2022

Shrnutí výsledků

1.1 Vývoj výnosu spotřební daně a množství tabákových výrobků

Tato analýza se zabývá spotřební daní z tabákových výrobků (dále jako „daň“). Ta představuje pátý největší daňový příjem rozpočtu. V roce 2021 je však daní s největším propadem vůči schválenému rozpočtu. Historicky přitom tato daň vždy dosahovala předpokládaných výnosů. Cílem studie tak je objasnit, proč příjem rozpočtu z této daně klesl v roce 2021 na úroveň 56,22 mld. Kč, což je pokles o 10,8 mld. Kč (16,1 %) vůči rozpočtu a o 3,3 mld. Kč (5,5 %) oproti roku 2020.

Výnos daně je v roce 2021 přesně na úrovni roku 2017, a to navzdory třem významným zvýšením sazby daně v letech 2018, 2020 a 2021. Jestliže v roce 2017 byla průměrná cena cigaret 86 Kč, musela v roce 2021 být 107,40 Kč, aby výrobce získal stejnou tržbu po odečtu všech daní a marže obchodního řetězce. Nárůst daně v tomto období činil 32 %, aniž by to ale mělo jakýkoliv dopad na výši výnosu této daně v roce 2021¹.

Proto je nutné zaměřit se na období 2018–2021, kdy přes zvyšování sazeb nenastal v roce 2021 vyšší výběr oproti roku 2017.

V roce 2018 došlo v důsledku zvýšení sazeb k dalšímu navýšení výnosu daně na 58,81 mld. Kč, což byl ale poslední rok lineárního nárůstu oproti předchozím letům. V roce 2018 stoupl výnos daně o 56 % ve srovnání s rokem 2009.

Od roku 2018 výběr kolísá. V roce 2019 se sazby nezvyšovaly, v roce 2020 však přišel historicky nejvyšší nárůst sazeb, a to o 18,1 %. Rok největších cestovních omezení tak překvapivě přinesl historicky nejvyšší výběr daně v částce 59,49 mld. Kč. Ten však byl způsobem technickými faktory kolísavého odběru tabákových nálepek a plateb daně. Za celé období 2019–2021 klesl průměr výnosu daně na 57,21 mld. Kč, což je mezi úrovní výběru let 2017 a 2018, ačkoliv v tomto období byl rozšířen předmět daně o zahřívání a surový tabák.

Ministerstvo financí uvádí, že pokles výběru daně byl v roce 2021 způsoben vysokými částkami daně rozdílně placenými na přelomu minulých let, tradičními výkyvy v odběru tabákových nálepek při změnách sazby spotřební daně a významným omezením přeshraničních nákupů. První dva efekty nemohou vysvětlit pokles výnosu daně. Průměrný výnos za období 2019–2021, který tyto meziroční efekty eliminuje, je pod úrovní roku 2018 a pouze minimálně nad rokem 2017. Tato analýza dochází k závěru, že pokles výběru daně je, i při technických výchylnkách, od roku 2018 trvalý, a jak ukážeme později, byl značně ovlivněn poklesem přeshraničních nákupů německých a rakouských spotřebitelů v důsledku ztráty nebo silného omezení české cenové výhody, přechodem tuzemských spotřebitelů k méně zdaněným kategoriím a nákupy tuzemských spotřebitelů v Polsku a na Slovensku.

Dalším vysvětlením je změna struktury spotřeby tabákových výrobků, tedy přechod od vysoce zdaněných k méně zdaněným výrobkům.

Množství tabákových výrobků lze měřit dle odběru tabákových nálepek nebo dle výsledků jejich inventur. Inventury jsou teoreticky přesnější, protože zohledňují změny stavu zásob tabákových nálepek u výrobců, ale nerozlišují dle měsíců a jsou k dispozici pouze po zpracování hlášení výrobců, zpravidla v dubnu následujícího roku. Proto se množství uvedená v této analýze liší dle použitého zdroje. Například v roce 2020 byly odběry o 0,5 mld. cigaret vyšší než použité tabákové nálečky dle inventur. Oba zdroje dat však mají nevýhodu v tom, že nezohledňují výrobky zničené pod celním dozorem. Toto ničení je nutné pro výrobky se starou sazbou daně po uplynutí doprodejního období po změně sazby daně. V posledních dvou letech odhadujeme ničení cigaret na zhruba 0,5–1,5 mld. cigaret. Dále veškeré výkazy zahrnují i výrobky, které jsou na konci kalendářního roku ve skladech výrobců a dovozců. Protože tyto zásoby odhadujeme na 1–3 měsíce a mohou během jednotlivých let značně kolísat, jsou zveřejněná data o další zhruba 2 mld. cigaret (a další množství ostatních kategorií) potenciálně nepřesná. Jinými slovy, vykázaná množství a skutečná množství dodaná do velkoobchodu mohou být i o zhruba 3,5 mld. cigaret (až 20 %) v jednotlivých letech zkreslena. Některé efekty se během analýzy delších období mohou vzájemně eliminovat (stav zásob), u zničených výrobků ale zůstávají zveřejněné údaje vždy navýšeny.

¹ Pro výpočet daňového navýšení vždy používáme průměrnou cenu cigaret v prvním roce referenčního období, která je zveřejněna následující rok na stránkách DG TAXUD na základě hlášení Ministerstva financí ČR, protože pouze takto lze průměrné navýšení kalkulovat. Protože je průměrná cena jednotlivých let ovlivněna různými faktory, vycházejí jednotlivá období z různých základů a nelze daňová navýšení jednotlivých období jednoduše kumulovat (například navýšení pro období 2019–2021 není součtem navýšení za 2019–2020 a za 2020–2021).

Nespolehlivá datová základna je ze značné části způsobena alternativním způsobem výběru daně pomocí tabákových nálepek místo výběru při uvolnění do volného daňového oběhu, jak požaduje směrnice 2008/118/EC. V důsledku nespolehlivé datové základny je ovšem nemožné dostatečně pružně analyzovat vývoj trhu a přizpůsobovat daňové změny těmto trendům.

Z odběrů tabákových nálepek vyplývá, že v letech 2018–2021 celkový trh *všech tabákových výrobků* poklesl o 2,5 mld. kusů (10,4 %), přičemž všechny kategorie mimo cigaret vzrostly: tedy tabáků ke kouření, doutníků/cigarillos a zahříváných tabáků. Oproti roku 2020 poklesl celkový trh o 1,5 mld. kusů (9,7 %).

U *cigaret* klesly odběry tabákových nálepek v roce 2021 o 4,3 mld. kusů (20,8 %) vůči roku 2018 a o 1,8 mld. kusů (9,7 %) vůči roku 2020. Pokud analyzujeme delší období, aby bylo možné eliminovat jednorázové výkyvy, průměrné roční množství cigaret kleslo v období 2009–2018 z 20,6 mld. cigaret na 17,64 mld. cigaret v období 2019–2021, tedy o 14,4 %.

Celková spotřeba sice klesá, zároveň se ale přesouvá od vysoce zdaněných cigaret k méně zdaněným, a tudíž lacinějším, výrobkům.

Původ všech těchto negativních trendů na výši výběru spotřební daně je třeba hledat zejména v zásadních změnách zdanění tabákových výrobků pro rok 2020, které značně narušily rovnováhu trhu. Zvýšení všech *sazeb* daně u cigaret (pevné, procentní a minimální) o 10 % vedlo v případě zvýšení procentní daně z 27 % na 30 % ke zvýšení *částky* této složky daně o 27,5 % a k celkovému zvýšení daně na cigarety o 18,1 % u cigaret za 90 Kč, což byl vážený cenový průměr v roce 2019 (pro výpočet viz tabulka 2, poslední sloupec, v kapitole 3). Tímto vzrostla meziročně průměrná cena cigaret o 13,25 Kč (14,7 %).

Protože již zvýšení daně v roce 2018 znatelně vzdálilo české ceny cigaret polským a slovenským a zároveň je znatelně přiblížilo německým a rakouským, český spotřebitel zvýšil přeshraniční nákupy v levnějších zemích a německý a rakouský spotřebitel omezil nákupy v ČR. Zvýšení daně v roce 2020 o zmíněných 18,1 % a další zvýšení v roce 2021 o 9,4 % dále tyto problémy prohloubilo.

V současné době jsou ceny nejlevnějších cigaret v Polsku ve srovnání s Českem nižší o polovinu, na Slovensku jsou pak levnější o 20 %, což posílilo přeshraniční nákupy českých spotřebitelů v těchto zemích.

V Rakousku jsou prémiové cigarety při koupi velkého balení (26 cigaret za €7) v přepočtu dle aktuálního kurzu na 20 kusů o 2,83 Kč levnější a v případě Německa (50 cigaret za €15) pouze o 12,16 Kč dražší. Výpadek nákupů zahraničních spotřebitelů v ČR činí okolo 2-3 mld. cigaret a výpadek spotřební daně okolo 6,3-9,5 mld. a u DPH okolo 1,7-2,5 mld. Kč, tedy celkem 8-12 mld. Kč.

Závěrem je možné shrnout, že tuzemská spotřeba tabákových výrobků zůstala stejná nebo dokonce vzrostla, pouze se přesunula do méně zdaněných kategorií a realizuje se nákupy slovenských a polských výrobků, a to při současném výpadku německých a rakouských nákupů.

Dále změny pro rok 2020 podstatně narušily *strukturu* daně. Navýšení pevné a procentní *částky* daně o 18,1 % (viz opět tabulka 2, poslední sloupec, v kapitole 3) při současném navýšení minimální daně pouze o 10 % učinilo minimální daň tak minimální, že je irelevantní pro veškeré existující cigarety. Protože se ale od této minimální daně odvíjejí sazby pro tabák ke kouření, pro doutníky/cigarillos a pro zahříváné tabáky, stouply tyto sazby méně než u cigaret, a tím se prohloubily daňové a cenové rozdíly a stoupla motivace spotřebitelů přejít na levnější a méně zdaněné kategorie tabákových výrobků.

To se projevilo i na množství zahříváného tabáku (cigaret určených k zahřívání), které stoupl během jediného roku z 1,6 mld. (2020) na 2,3 mld. kusů (2021), tedy o 0,7 mld. kusů (40 %), což vysvětluje téměř polovinu poklesu cigaret. Protože tyto zahříváné výrobky odvádí pouze 20–25 % daně z cigaret, ztratil státní rozpočet v roce 2021 daň ve výši více než 6 mld. Kč.

Stanovením neúměrně nízké minimální daně na cigarety a potažmo na ostatní tabákové výrobky ztratil státní rozpočet přímým dopadem zhruba 0,8 mld. Kč, při zohlednění nepřímých dopadů pak nejméně 1 mld. Kč, a to s rostoucí tendencí v následujících letech.

Aby se Česká republika vrátila k lineárnímu navýšení výběru daně, jako tomu bylo do roku 2018, bylo by třeba udržovat daňovou rovnováhu k okolním zemím a zároveň stanovit minimální daň na adekvátní úrovni, aby plnila svůj účel zajištění státního příjmu jak u cigaret, tak i potažmo u ostatních tabákových výrobků, které jsou v důsledku neadekvátně nízké minimální sazby na cigarety v současné době na relativně nízké úrovni v poměru k cigaretám.

Zároveň je třeba analyzovat, zda současná daňová úleva pro zahřívání cigarety, která nyní činí 75–80 %, je vhodná. Zdanění těchto výrobků dle váhy a na úrovni tabáků ke kouření je sporné, protože se jedná o hotové tabákové provazce, včetně filtru, uzpůsobené k okamžité spotřebě a prodávané po kusech, nikoliv jako sypký tabák, který musí být ručně zpracován, aby mohl být konzumován. Zároveň tyto výrobky vykazují zhruba o 90 % méně známých škodlivin, a proto existují důvody, aby byly nejméně zdaněny tabákovými výrobky, úroveň 20 – 25 % však nemusí být úměrná.

Pokles výnosu daně se tudíž zdá být více důsledkem nezdařených daňových změn zejména roku 2020, než jakýmkoliv jinými, například technickými nebo pandemickými, faktory.

Daňové navýšení v letech 2022 a 2023 tyto problémy dále prohloubí.

1.2 Návrh změn a EU legislativa

V roce 2022 bude EU projednávat novelu směrnice 2011/64/EU o spotřebních daních z tabákových výrobků. Tato novela bude mít velmi významný dopad i na budoucí zdanění v ČR. Česko bude ve 2. polovině roku 2022 předsedat Radě EU, a je tak od ledna 2022 zváno současným francouzským prezidentstvím ke koordinačním jednáním (mezi současným, předchozím a následným prezidentstvím). V 1. pololetí 2022 začnou diskuse o návrhu směrnice, která bude v nejbližší době představena. Z těchto důvodů by měla ČR urychleně definovat svoji národní pozici, pokud tak již neučinila. Směrnice zřejmě vstoupí v platnost v roce 2025.

U **cigaret** se jako vhodné jeví, aby ČR na **úrovni EU** prosazovala minimální daňové zatížení okolo 150 eur za 1.000 cigaret, což bude pravděpodobně úroveň daně v ČR v letech 2023–2025; odstranění minimálního procentního zatížení (t.č. 60 % na váženou průměrnou cenu); explicitní přípustnost *celkové* minimální daně (včetně DPH) a větší harmonizaci struktury daně, tedy poměru mezi pevnou sazbou daně na celkových daních. Minulé rozšíření rozpětí z původních 5–55 % na současných 7,5–76,5 % je v protikladu s dlouhodobě deklarovaným cílem harmonizace struktury daně.

Na **národní úrovni** je třeba při budoucím zvyšování daně vždy přihlídnout k vývoji v okolních zemích, především v Polsku a na Slovensku. Zároveň je však třeba vzít v potaz koupěschopnost spotřebitelů. V ČR činí daň okolo 8 % celkových daňových příjmů, zatímco v Německu okolo 2 %, což vede, mimo jiné, k negativním sociálním dopadům, kdy vysoké náklady na tabákové výrobky vedou k nedostatku prostředků na jiné výdaje.

Dále je vhodné (postupné) snížení procentní sazby daně na 20–25 % (což odpovídá průměru EU), aby se zabránilo výraznému snížení daní v důsledku snížení cen (t. č. klesnou daně a marže obchodního řetězce o 53 % při snížení ceny). Snížení procentní sazby daně pak musí být kompenzováno zvýšením pevné sazby, což bude mít sekundární pozitivní dopad v podobě daní indukované minimální ceny cigaret na takové úrovni, která zamezí existenci extrémně levných cigaret, jež oslovují nové, zejména mladé, spotřebitele. Minimální sazba daně, která má podobný efekt, by měla být na úrovni daně z vážené průměrné ceny cigaret, která se očekává po zvýšení sazeb.

Dále se jako vhodné jeví odstranění současného dvojitého systému cen na tabákové nálepce a v Cenovém věstníku. Cena by měla být z tabákové nálepky odstraněna, zveřejněna ve vhodném médiu a platit okamžitě pro veškeré cigarety dané varianty. Jenom tím se odstraní každoroční ničení cigaret po uplynutí doprodejní lhůty, které má řadu negativních dopadů, včetně negativních dopadů na ekologii. Zároveň by měl být mechanismus výběru daně pomocí tabákových nálepek změněn na propuštění do volného daňového oběhu, jak stanovuje směrnice 2008/118/EC. Tím se odstraní i zdanění nespotřebovaných výrobků a dvojí zdanění v případě ztráty v jiné zemi. Stát pak bude také schopen mnohem lépe řídit svou daňovou politiku.

Následující doporučené sazby vycházejí ze současných relací k sazbě daně na cigarety a jsou vypočteny za předpokladu, že daň na cigarety bude činit 150 eur za 1.000 cigaret.

U **jemně řezaného tabáku** pro ruční výrobu cigaret se navrhuje na **úrovni EU** zachovat dvě třetiny daně z cigaret, tedy zhruba 100 eur za kg nebo 50 % z ceny. U **ostatních tabáků ke kouření** 37 eur za kg nebo 20 % z ceny.

Na **národní úrovni** se navrhuje zachování společné kategorie tabáků ke kouření s daní ve výši 85 % minimální daně na cigarety.

U **doutníků/cigarillos** se navrhuje na **úrovni EU** 20 eur za 1.000 kusů resp. kg nebo 5 % z ceny. Na **národní úrovni** se navrhuje ponechat daň ve výši 65 % minimální daně na cigarety.

U **zahříváního tabáku** se navrhuje vznik dvou nových kategorií na **EU i národní úrovni**: „Zahřívání cigarety“ a „Zahřívání tabák“. Daňovým základem pro zahřívání cigarety by měly být kusy, pro zahřívání tabáky váha. EU sazba na zahřívání cigarety by měla být 50 % sazby na cigarety, tedy 75 eur za 1.000 kus, a na zahřívání tabák ve výši ostatních tabáků ke kouření, tedy 37 Eur za kg. Na **národní úrovni** se navrhuje pro zahřívání cigarety urychleně, avšak v postupných krocích, dosáhnout úrovně 50 % z minimální daně na cigarety.

U **e-cigaret (s nikotinem nebo bez) a nikotinových sáčků**, se navrhuje na **evropské a národní úrovni** daň na hladině zahřívání cigaret, tedy ve výši 50 % z minimální daně na cigarety (€75 za ekvivalent 1.000 cigaret, tedy za litr kapaliny pro e-cigarety nebo kilogram obsahu nikotinových sáčků). Pokud nebude shoda na zdanění těchto výrobků, měly by tyto výrobky minimálně být zahrnuty do předmětu povinného zdanění, s nulovou sazbou jako u tichého vína.

U zahřívání tabákových výrobků, e-cigaret a nikotinových sáčků by měly být **definice** natolik robustní, aby zabránily nesprávné deklaraci nebo nejasnostem zařazení (viz podrobné vysvětlení v následujících kapitolách).

Surový tabák by neměl být předmětem daně a ČR by měla prosazovat českou legislativní úpravu, kterou podobně uplatňují i jiné členské státy (Irsko, Rumunsko atd).

Indikativní limity pro turisty v rámci EU, které sice nejsou předmětem této směrnice, ale mohou být při vyjednávání nastoleny, by měly zůstat na současné výši. Případně by mohla být členským státům povolena dočasná výjimka ve zdůvodněných situacích, přičemž pouhá autonomně stanovená sazba daně nebo z toho vyplývající cenový rozdíl, by nemohly tuto výjimku odůvodnit.

1. Vývoj výnosu spotřební daně a množství v letech 2009-2021

1.1 Výběr spotřební daně z tabákových výrobků v letech 2009-2021

Česká republika byla z fiskálního pohledu v posledních desetiletích velmi úspěšná ve zvyšování výběru spotřební daně z tabákových výrobků i jejího podílu na celkových daňových příjmech (přičemž podíl na celkových příjmech je z hlediska sociálních dopadů kontroverzní).

Spotřební daň z tabákových výrobků se pohybovala od roku 2010 nad 8 % celkových daňových příjmů, s výjimkou let 2014 a 2019, kdy podíl činil 7,8 % respektive 7,2 %. Po porovnání, v Německu činí tento podíl okolo dvou procent daňových příjmů spolku, zemí a měst (v roce 2019 to například bylo 1,9 %).

Zároveň je třeba poukázat na některé negativní trendy v ČR v posledních letech.

Pro analýzu vývoje trhu bylo zvoleno období 2009–2021, protože v roce 2009 Česká republika již více než splňovala tehdejší požadavky EU na zdanění cigaret, které byly €64 za 1.000 kusů cigaret (sazba v ČR byla €75,14 / 1.000) a 57 % z nejrozšířenější maloobchodní ceny (podíl v ČR byl 63,52 %).

Protože je v ČR výběr daně vázán na odběry tabákových nálepek se splatností 60 dnů, což je zhruba lhůta potřebná pro dovoz tabákových nálepek do výrobního závodu, dopravu do prodejních skladů a prodej do velkoobchodu, reflektuje výběr daně prodané množství a spotřební daň odvedenou v běžném měsíci prodeje relativně dobře, přičemž je samozřejmě odvedená daň založena na sazbě platné v měsíci odběru tabákových nálepek. K odchylkám však dojde, pokud výrobci a dovozci zvýší své zásoby, například před změnou sazby daně, nebo zaplatí daň před lhůtou splatnosti (což se stává ke konci roku).

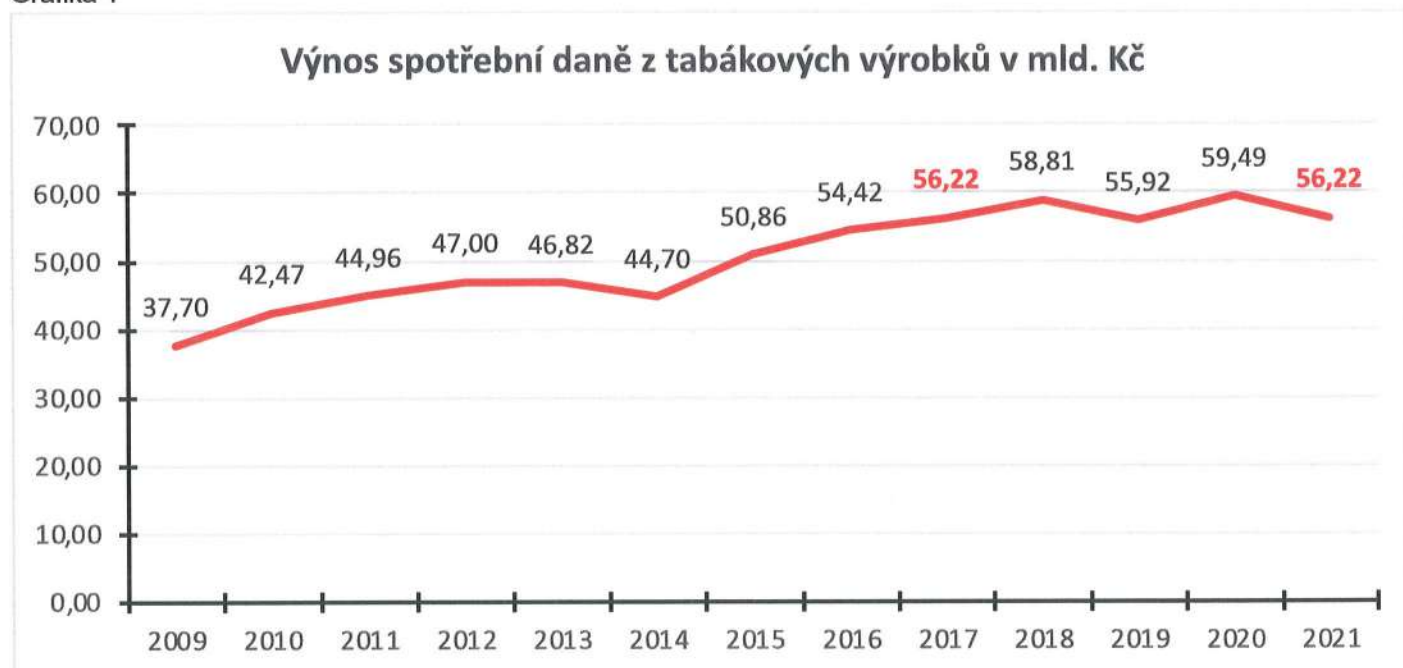
Na webových stránkách Ministerstva financí, v sekci pokladní plnění, je výnos této daně vykazován separátně od ostatních spotřebních daní od roku 2012. Protože Evropská komise ale zveřejňuje tato data (na základě hlášení Ministerstva financí) již od roku 2002, jsou zdrojem informací pro období 2009–2011 webové stránky Evropské komise a v následujících letech webové stránky Ministerstva financí ČR.

V letech 2012–2018 obě webové stránky vykazují stejný výběr daně. Pro roky 2019 a 2020 se údaje na stránkách Komise a Ministerstva financí rozcházejí, což lze vysvětlit tím, že stránky Komise nezahrnují daň ze zahříváního a surového tabáku, protože ČR má pro tyto položky separátní kategorie, které nejsou předmětem povinné daně na evropské úrovni. V těchto letech jsou pro účely studie použity údaje z webových stránek Ministerstva financí, což navyšuje údaje Komise o 0,6 mld. respektive o 1,17 mld. Kč. Pro rok 2021 je daň ze zahříváního a surového tabáku rovněž zahrnuta

v daňových příjmech. Tento přístup tedy vede k tomu, že zahrnuté kategorie tabákových výrobků nejsou v průběhu let totožné, má však výhodu v tom, že zahrnuje skutečné daňové příjmy z tabákových výrobků, i pokud nejsou předmětem povinné daně na úrovni EU.

Vývoj výběru spotřební daně z tabákových výrobků v letech 2009–2021 demonstruje následující graf:

Grafika 1



Zdroj: 2009-2011 EU Excise Tables, 2012-2021 MF ČR

Pro období 2009–2018 lze konstatovat, že každoročně docházelo k pravidelnému lineárnímu nárůstu výběru daně, s výjimkou roku 2014, kdy v důsledku značných zásob před zvýšením daně v letech 2012–2013 došlo k doprodeji těchto zásob v roce 2014. Tento pokles v roce 2014 je tudíž ryze technického charakteru a neznamená, že by se trh výrazně snížil. Celkově se výnos daně v roce 2018 zvýšil oproti roku 2009 o 56 %.

Po postupném a pravidelném nárůstu do roku 2018 začal výběr daně kolísat s klesající tendencí na úroveň 57,21 mld. Kč za období 2019–2021.

Jak graf ukazuje, výnos daně v roce 2021 je přesně na úrovni roku 2017, takže daňová navýšení let 2018, 2020 a 2021 o celkových 32 % nevedla k žádnému navýšení výběru daně v roce 2021.

Oproti roku 2020 je výběr daně za rok 2021 o 4,4 % nižší, což je o to překvapivější, že v roce 2020 došlo ke zvýšení daně až od 1. 3. 2020, a doprodejní lhůta cigaret se starou daní byla o měsíc prodloužena, takže bylo možné prodávat cigarety se starou sazbou daně až do 30. 6. 2020 a tudíž se nové sazby projeví převážně až ve druhé polovině roku 2020. Z tohoto důvodu byl daňový výnos roku 2020 pouze o 7,5 % vyšší oproti roku 2019, ačkoliv zvýšení daně na vážený cenový průměr cigaret roku 2019 činilo 18,1 %.

K 1. 2. 2021 došlo k dalšímu zvýšení daně o 9,4 %, takže rok 2021 by měl profitovat z navýšení daně v roce 2020 i v roce 2021.

Oproti očekávanému výnosu daně byl skutečný výnos v roce 2021 o 10,8 mld. Kč (16,1 %) nižší, což činí tuto pátou největší daň daní s nejvyšším schodkem a téměř jedinou, která zůstala pod očekáváním.

Ministerstvo financí uvádí, že pokles výběru daně byl v roce 2021 způsoben vysokými částkami daně rozdílně placenými na přelomu minulých let, tradičními výkyvy v odběru tabákových nálepek při změnách sazby spotřební daně a významným omezením přeshraničních nákupů. Tyto efekty však pokles dostatečně nevysvětlují.

První dva efekty nemohou vysvětlit postupný pokles výnosu daně včetně roku 2021, jestliže je průměr za období 2019–2021, který tyto meziroční efekty eliminuje, pod úrovní roku 2018 a pouze minimálně nad rokem 2017, a to i přes rozšíření výrobků podléhajících dani o zahřívání a surové tabáky.

Dopady pandemie a omezení přeshraničního pohybu osob byly rovněž v roce 2021 mírnější než v roce 2020, takže vysvětlení poklesu výběru daně je třeba hledat ve vývoji množství a struktury spotřeby tabákových výrobků.

V této souvislosti je třeba zdůraznit, že zde uvedené údaje k procentuálním navýšením daně jsou *minimálním* navýšením, protože vycházejí z toho, že se ceny výrobků zvýší pouze o částku potřebnou ke kompenzaci vyšších sazeb daně. Ve skutečnosti musí výrobce kompenzovat i vyšší ceny surovin, především tabáku, a vyšší náklady na mzdy, nové výrobní linky, skladování, distribuci a pohonné hmoty. V roce 2020 navíc došlo k silnému poklesu kurzu CZK oproti USD a EUR, což jsou měny, ve kterých se fakturuje většina surovin, v roce 2021 pak nastal nedostatek surovin a transportních kapacit dále zvyšující ceny materiálů. Zvýšení daně nebo ceny zvyšuje i obchodní marži dodavatelského řetězce, která je vyjádřena jako procento z maloobchodní ceny. A protože každé navýšení ceny výrobku zároveň navyšuje odvod procentní složky daně (od roku 2020 ve výši 30 %) a tudíž celkovou daň, je reálné navýšení daňové zátěže ve skutečnosti podstatně vyšší.

V neposlední řadě je třeba zmínit, že navýšení daně vedlo k navýšení inflace. Dle ČSÚ došlo v roce 2021 k nárůstu cen o 9,8 % a při váze 4,85 % ve spotřebním koši přispěly tabákové výrobky k nárůstu inflace o 0,5 %, což má podstatný dopad na celou řadu na inflaci vázaných výdajů a jiných indexů.

1.2 Vývoj množství tabákových výrobků

Vyčíslit celkové množství prodaných tabákových výrobků je v ČR komplikované, protože jediným zdrojem informací jsou odběry tabákových nálepek. Celní správa má sice ke konci kalendářního roku i informaci o zásobách a o množství jednotlivých tabákových nálepek uvedených do volného daňového oběhu, což je prakticky u všech tabákových výrobků doprava na území ČR (respektive u tuzemského výrobce přesun z výrobních prostor, které mají status daňového skladu, do normálních skladů). Nálepky však mohou být na zboží, které ještě neopustilo sklady a na prodej do velkoobchodu může čekat ještě řadu měsíců. Historické odběry tabákových nálepek tedy značí maximální možné množství výrobků, které mohou přijít na trh. Protože zboží zničené pod celním dohledem po uplynutí doprodejní lhůty po změně sazby daně nekrátí množství uvedené do volného daňového oběhu, jsou tato množství dále nadhodnocená. Především v letech 2020 a 2021 mohou být množství až o 3–5 % u cigaret navýšená, protože v těchto letech došlo v důsledku poklesu příhraničních prodejů k rozsáhlému ničení cigaret po uplynutí lhůty pro doprodej cigaret se starou sazbou daně.

Dále se před zvýšením sazby spotřební daně zvyšuje odběr tabákových nálepek se starou sazbou daně, protože výrobky mohou být v případě cigaret doprodávány do konce 3. měsíce (u zahřívání tabáku do konce 6. měsíce) po změně sazby daně. Tyto cigarety musí být dopraveny do ČR před změnou sazby daně, což vede k posunu prodejů mezi jednotlivými roky (uvolnění do volného daňového oběhu v listopadu–prosinci, skutečný prodej v lednu až březnu následujícího roku). Protože v letech 2018, 2020 a 2021 docházelo ke zvýšení daně k různým termínům (1. 1., 1. 3. a 1. 2.), je meziroční porovnání dále zkomplikováno.

Zatímco ostatní země EU uplatňují princip výběru daně při uvolnění do volného daňového oběhu, kterým je vyskladnění z daňového skladu, tedy zpravidla těsně před prodejem do velko-, nebo zčásti dokonce do maloobchodu, jak vyžaduje směrnice 2008/118/EC, v České republice (a v Německu) je výběr částky odpovídající dani vázán na odběr tabákových nálepek, a proto jsou daňové sklady zbytečné a uvolnění do volného daňového oběhu pro výběr daně irrelevantní. Tato odchylka od obvyklé praxe přináší mimo ztráty informací o vývoji trhu další řadu problémů a nevýhod, kterými se budeme zabývat později.

Tabákové výrobky podléhající spotřební dani se v současné době v ČR skládají z cigaret, tabáku ke kouření, doutníků a zahřívání tabáku (prodeje surového tabáku pro jiné účely než pro výrobu zdaněných tabákových výrobků lze pominout, protože nehrají v praxi žádnou roli). Jednotlivé kategorie tabákových výrobků si do velké části konkurují, takže daňové a cenové rozdíly se promítají do přesunu poptávky z jedné kategorie do druhé.

Přepočítat tabák ke kouření na kusy cigaret je zčásti spekulativní, protože se jedná o ručně balené cigarety plněné různým množstvím použitého tabáku, včetně expandovaného tabáku, který zdánlivě umožňuje vytvořit cigaretu s menší gramáží tabáku. Protože ale ručně vyrobená cigareta z expandovaného tabáku shoří velmi rychle, vycházíme z toho, že spotřebované množství těchto ručně vyrobených cigaret je vyšší, protože počet „tahů“ je rozhodující pro spotřebované množství.

Proto je pro množství tabáku ke kouření použit přepočet 0,6 g tabáku jako ekvivalent jedné cigarety. Toto množství zhruba pokrývá množství tabáku v průmyslově vyrobené cigaretě a ztrátu tabáku respektive odpad při ruční výrobě cigaret.

Pro analýzu množství tabákových výrobků lze použít „Inventury tabákových nálepek“ nebo „Odběry tabákových nálepek“ z webových stránek Celní správy ČR. Protože inventura pro rok 2021 ještě nebyla zveřejněna, a protože neposkytuje měsíční data, jsou použity částečně odběry tabákových nálepek (odchylka mezi odebranými a užitými tabákovými nálepkami činila dle inventury 2020 zanedbatelná 3,2 %). Protože zahřívání tabáky jsou předmětem daně až od 1. 10. 2019, je možné použít zveřejněná data pouze pro období 2020–2021. Proto je pro předcházející roky uplatněn koeficient růstu množství v letech 2020 a 2021.

Grafika 2



Zdroj: Odběry tabákových nálepek dle Celní správy pro 2020–2021, pro zahřívání tabáky v letech 2018–2019 použit koeficient růstu v letech 2020–2021

Jak z grafu vyplývá, od roku 2018 dochází k poklesu celkového trhu tabákových výrobků. Co na tomto místě není zřejmé, a co bude doloženo v následujících kapitolách, je skutečnost, že všechny kategorie mimo cigaret vykazovaly nárůst, ale nemohly kompenzovat výrazný pokles segmentu cigaret.

Následující tabulka ukazuje podíl jednotlivých kategorií v roce 2021 (bez odečtu zničených výrobků) a dominantní velikost trhu cigaret:

Tabulka 1

Cigarety mld. kusů		16,54	78,2 %
Zahřívání tabák mld. kusů		2,30	10,9 %
Tabáky ke kouření (0,6 g/cig.)	1.302,6 tun	2,17	10,3 %
Doutníky		0,13	0,6 %
Celkem mld. kusů		21,14	100,0 %

Zdroj: Odběry tabákových nálepek dle Celní správy ČR

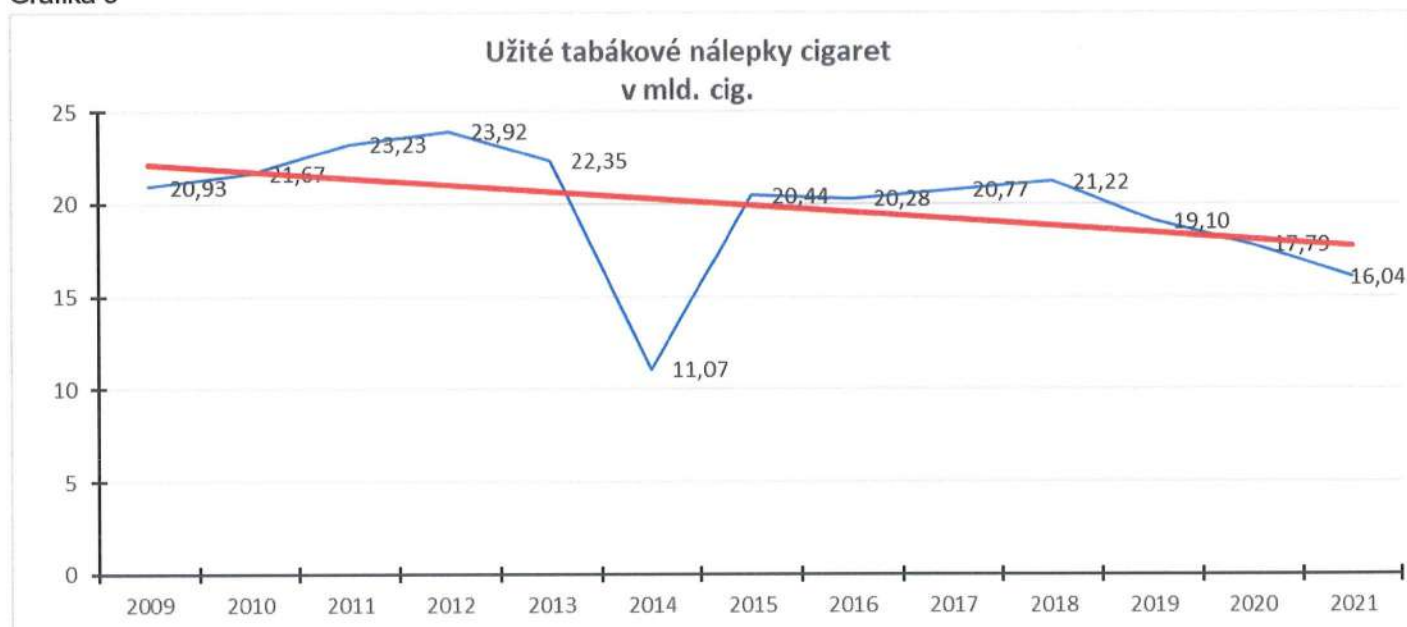
Následující analýza se zaměřuje na vývoj segmentu cigaret, který tvoří převážnou část tabákových výrobků, vykazuje nejvyšší daňovou sazbu a poskytuje největší objem informací.

Jak je shora uvedeno, množství cigaret lze zjistit pouze z odběrů tabákových nálepek nebo inventur. Bohužel Celní správa nezveřejňuje na svých webových stránkách zboží zničené pod celním dohledem, takže oba zdroje informací jsou neúplné, a navíc nezohledňují značný posun mezi jednotlivými roky.

Při takové datové základně je ovšem realizace daňové politiky, která analyzuje a pružně reaguje na tendence na trhu, značně obtížná, respektive nemožná.

Pro následující analýzu vývoje trhu cigaret pro roky 2009–2020 byla použita množství hlášená Českou republikou Evropské komisi, protože tato data jsou již agregovaná a na základě *užitých* tabákových nálepek. Pro rok 2021 byly použity *odběry* tabákových nálepek, přičemž jsme zohlednili náš odhad 0,5 mld. cigaret rozdílu mezi odebranými a užitými tabákovými nálepkami, což odpovídá množství roku 2020.

Grafika 3



Zdroj: EU Excise tables 2009–2020, 2021: odběry tabákových nálepek dle Celní správy, poníženo o 0,5 mld. cig.

Následující tabulka vykazuje procentní pokles trhu:

Tabulka 2

Rok	2018	2019	2020	2021
Množství	21,22	19,10	17,79	16,04
Pokles oproti předchozímu roku		- 9,0 %	- 6,9 %	- 9,8 %
Pokles kumulovaně		- 9,0 %	- 16,2 %	- 24,4 %

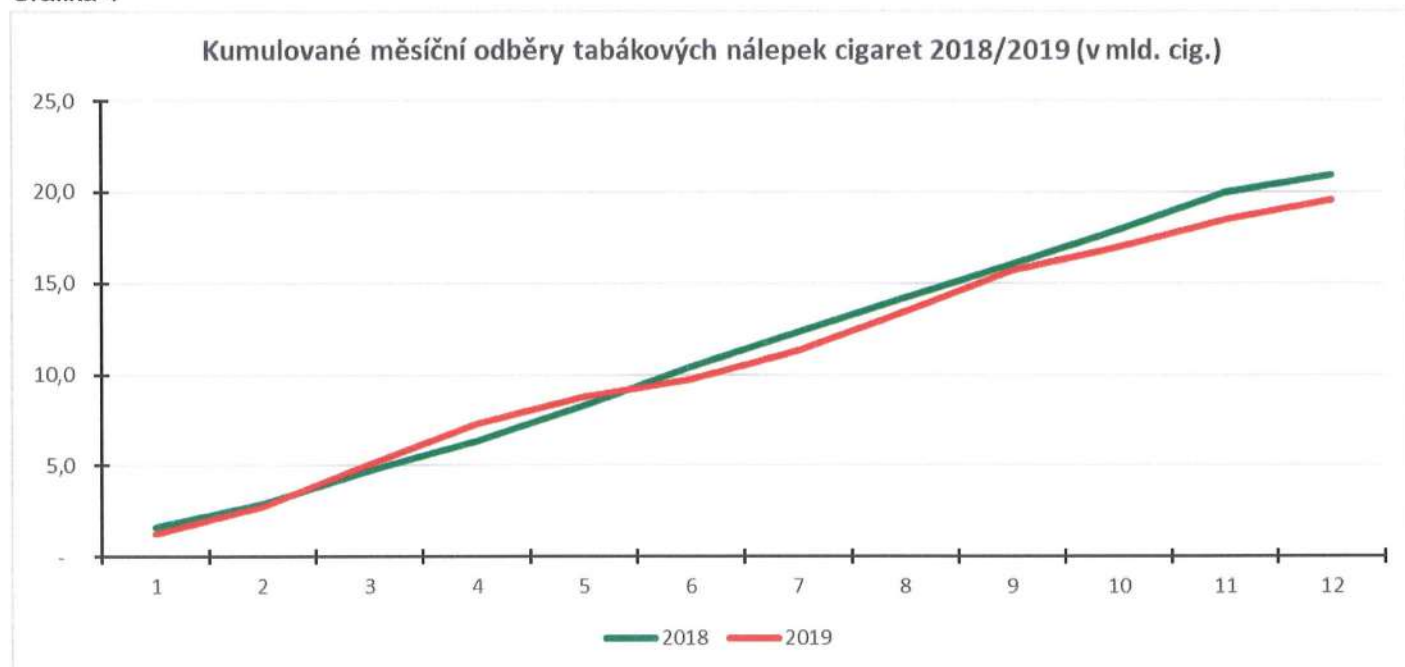
Jak trend ukazuje, do roku 2018 byl vývoj množství cigaret, s určitým kolísáním, konstantní (roční průměr 20,6 mld. cigaret) a od roku 2018 lineárně klesající (roční průměr 2019–2021 17,64 mld. cigaret, tedy pokles o 14,36 %).

K prvnímu poklesu došlo v roce 2019, což byl rok, ve kterém nedošlo ke zvýšení daně, čili počátek roku nebyl negativně ovlivněn předzásobením. V roce 2020 byla daň zvýšena až k 1. 3. 2020, tudíž ani konec roku 2019 nebyl ovlivněn silnějším dovozem cigaret.

To znamená, že odběry tabákových nálepek by měly být přinejmenším stejné, nebo vyšší, než v roce 2018. Protože tomu tak není, je nutné konstatovat, že v r. 2019 došlo k poměrně dramatickému poklesu poptávky po cigaretách o 2,1 mld. kusů, tedy o 10 %. Nárůst zahříváných cigaret v tomto roce odhadujeme okolo 0,3–0,4 mld. kusů, což zdaleka nevysvětluje pokles cigaret.

Analýza kumulovaných odběrů tabákových nálepek za jednotlivé měsíce v letech 2018 a 2019 vykazuje od května 2019 klesající trend:

Grafika 4

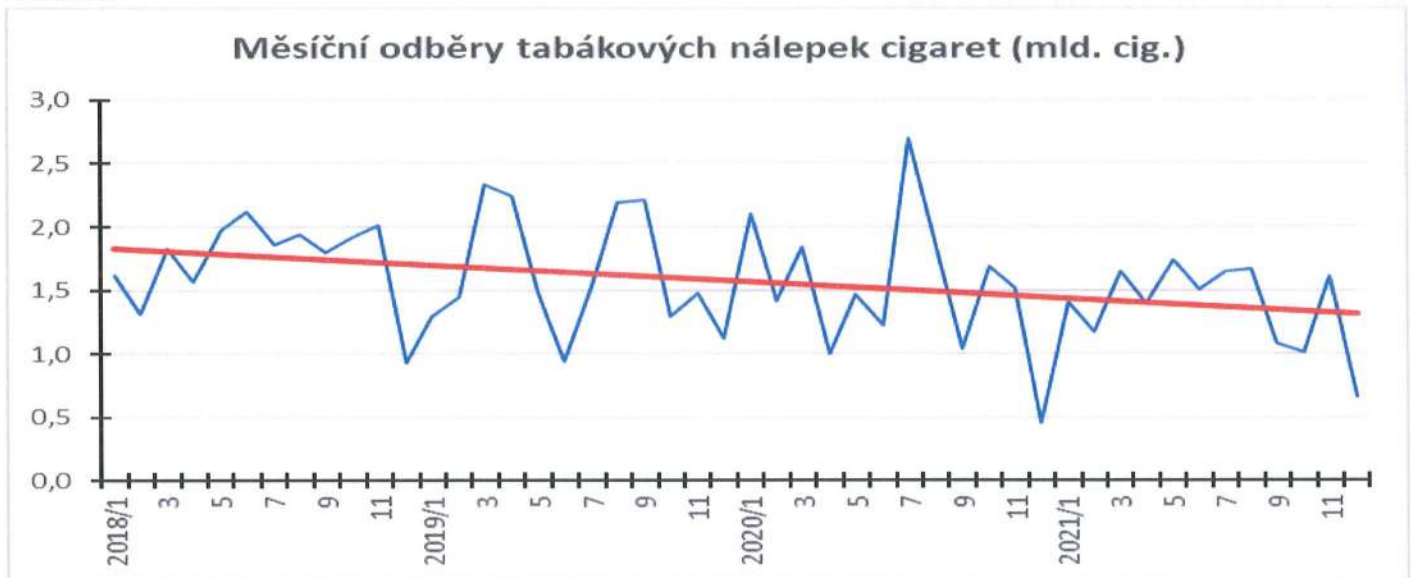


Zdroj: Celní správa ČR, Odběry tabákových nálepek dle Celní správy

Pouze v únoru–dubnu 2019 byly odběry tabákových nálepek vyšší než ve stejných měsících roku 2018, což bylo s největší pravděpodobností způsobeno předzásobením před spuštěním evropského systému sledovatelnosti (traceability) od 19. 5. 2019. Po tomto datu musely tyto výrobky nést jedinečný identifikátor pro každé jednotlivé balení a toto balení muselo být sledováno od výrobního stroje až po maloobchodní prodejnu. Na výrobky před tímto datem se tato povinnost po dobu 12 měsíců nevztahovala. Vzhledem k tomu, že nebylo známo, do jaké míry systémy, hlavně ve velkoobchodě a u dopravců, budou fungovat, výrobci se zřejmě předzásobili výrobky nepodléhajícími sledovatelnosti. Následně došlo v květnu–červnu 2019 k výprodeji těchto navýšených zásob a od července 2019 se obnovil pokles vůči roku 2018, který pokračoval v následujících letech.

Následující graf odběrů tabákových nálepek dle jednotlivých měsíců pro roky 2018–2021 dokládá, že se nejedná pouze o dlouhodobý trend v grafu 3, ani o náhodné posuny mezi jednotlivými roky nebo o rozdíly mezi vydanými a užitými tabákovými nálepkami, nýbrž o kolísavý, ale trvalý trend i v posledních třech letech:

Grafika 5



Zdroj: Odběry tabákových nálepek dle Celní správy

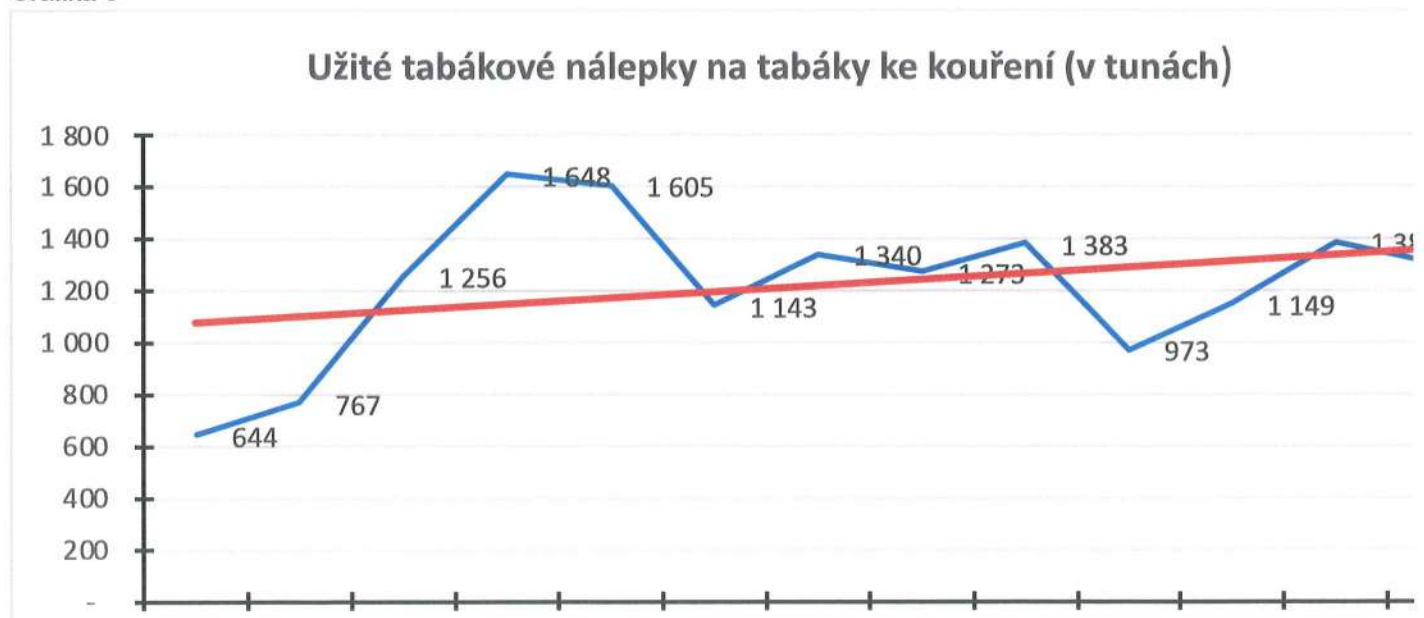
Důvody pro výrazný pokles trhu v roce 2019 a pokračující trend v letech 2020–2021 se zabývají kapitoly 3 a 4.

1.3 Vývoj množství tabáku ke kouření

Protože i u tabáků ke kouření jsou údaje o prodeji v EU založeny na užitých tabákových nálepkách (výrobků dopravených na území ČR), nelze ani u těchto výrobků zjistit skutečně prodané množství v jednotlivých letech. Tím, že u tabáků ke kouření není stanovena doprodejní lhůta pro výrobky se starou sazbou daně, může být stav zásob před změnou sazby daně doprodáván po delší časové období, takže lze analyzovat pouze ještě dlouhodobější trend (ve srovnání s cigaretami), při kterém se tyto vlivy eliminují. I toto je důvodem, proč zahrnutí tabáků ke kouření do kalkulace celkového trhu tabákových výrobků umožňuje pouze analýzy dlouhodobějších trendů.

Užité tabákové nálepek pro tabáky ke kouření mají následující průběh:

Grafika 6



Zdroj: 2019 DG TAXUD, do roku 2020, odběry tabákových nálepek dle Celní správy pro rok 2021

Prudký nárůst v období 2009–2012 byl způsoben jednak postupnou změnou právní interpretace definice tabáků ke kouření Ministerstvem financí, GŘC a soudy ČR a posléze implementací a vy-mahatelností nové evropské definice tabáku ke kouření, která nyní zahrnuje i tabákové odpady. Do doby této změny v přístupu ke klasifikaci tabáků ke kouření byl český trh zaplaven výrobky typu „tabák k vykuřování skleníků“ a k podobným „inovativním“ účelům, jejichž zdanění bylo pravidelně zpochybněno českými soudy.

Pro roky 2014–2020 lze konstatovat poměrně stabilní trh a pokles v roce 2018 za výprodej zásob z předchozích let, kdy docházelo k navyšování daně. Konec roku 2019 a leden–únor 2020 byl opět poznamenán navýšením zásob před značným zvýšením daně k 1. 3. 2020 o 10 % a k 1. 2. 2021 o 10,6 %.

Ačkoliv množství roku 2021 bylo oproti předchozímu roku nižší, analýza měsíčních odběrů tabákových nálepek vykazuje střednědobě mírně stoupající trend. Pokles v roce 2021 byl spíše způsoben předzásobením před značným navýšením daně v roce 2021, které se neopakovalo v roce 2022, kdy daň stoupla o „pouhých“ 5,15 %:

Grafika 7



Zdroj: Odběry tabákových nálepek dle Celní správy

Mírně rostoucí množství tabáků ke kouření ovšem také jenom velmi omezeně vysvětluje razantní pokles cigaret.

Pokud se omezíme na období 2019–2021, potom vývoj vykazuje rovněž mírně stoupající trend, to znamená, že pandemie neměla naprosto žádný negativní vliv na vývoj spotřeby těchto výrobků, protože jejich spotřeba vzrostla.

Pokles v roce 2021 může být důsledkem rozdílných předzásobení, může ale být i varováním, že i u těchto kategorií výrobků je zdanění na úrovni podstatně vyšší, než v Polsku (o 30 %) a na Slovensku (o 13 %) a částečně i v Rakousku a Německu.

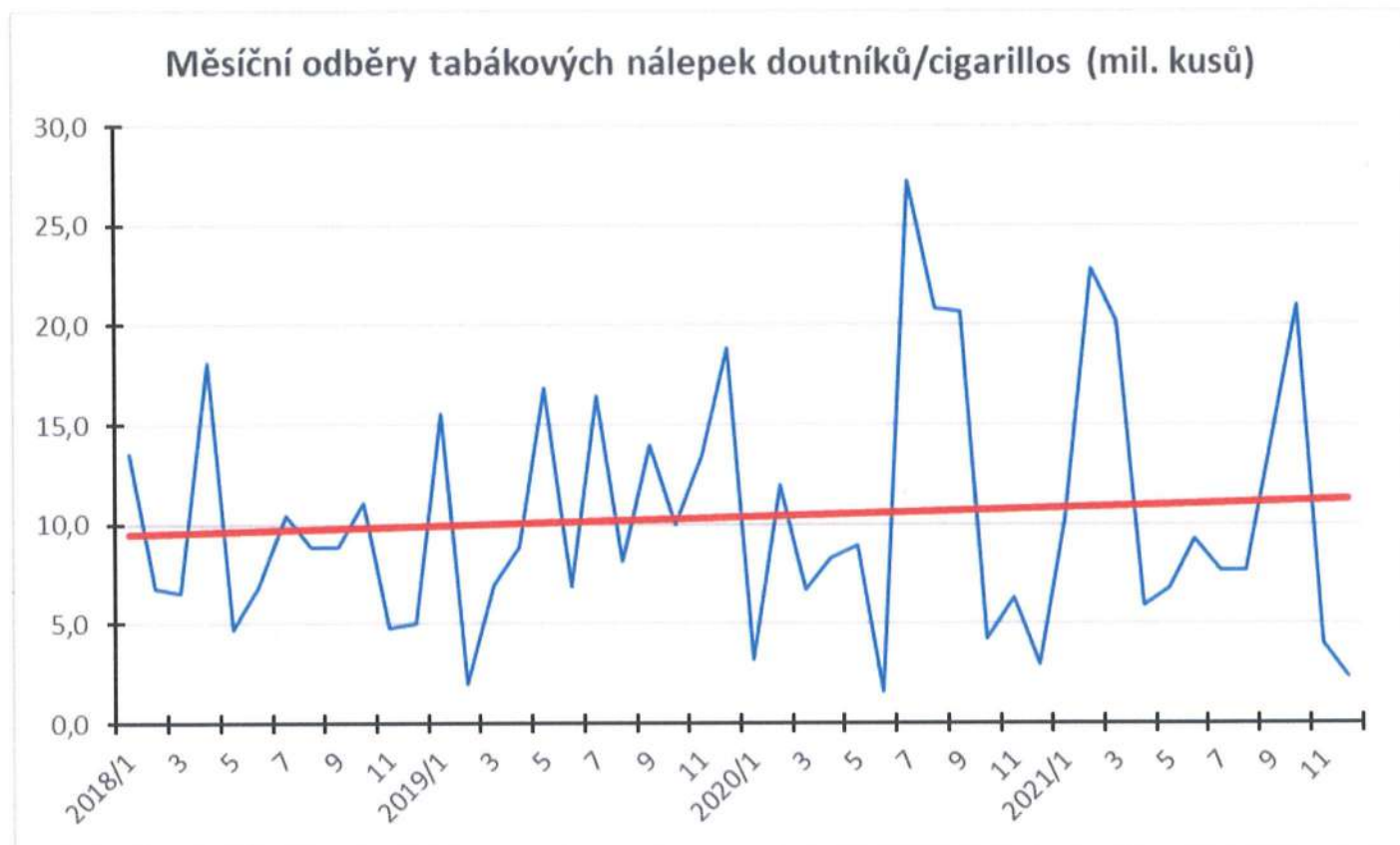
V srpnu 2021 cena jemně řezaného tabáku pro ruční výrobu cigaret činila u značek Chesterfield nebo Winston v Německu €29,95 za 155 g (jednotná cena jednotlivých výrobků ve všech obchodech vzhledem k procentní složce daně). V ČR se uplatňuje pouze pevná sazba daně na tabáky ke kouření, tudíž každý maloobchodník může určit svoji prodejní cenu. V přepočtu na 155 g osciluje cena kolem €30, tudíž cenová výhoda oproti Německu zmizela. Stejná situace je i v Rakousku.

Za zmínku stojí, že Německo i Rakousko mají daň na ostatní tabáky ke kouření (převážně dýmkové) několikanásobně nižší než v ČR, a protože i z těchto tabáků lze ručně vyrobit cigarety (z tohoto důvodu ČR daň sjednotila), je pro českého spotřebitele možné nakoupit ve všech čtyřech okolních zemích tabák ke kouření podstatně levněji než v ČR.

1.4 Vývoj množství doutníků / cigarillos

Protože tato kategorie je zanedbatelná, omezíme se pouze na následující graf:

Grafika 8



Zdroj: Odběry tabákových nálepek dle Celní správy

Při podílu na celkovém trhu tabákových výrobků ve výši 0,6 % je tato kategorie i při mírném nárůstu zanedbatelná.

Vývoj množství zahřívání tabáku

Pro zahřívání tabáku, což jsou krátké cigarety, které se zahřívají pomocí elektronického zařízení, existují zveřejněné odběry tabákových nálepek až od konce roku 2019, protože ačkoliv vznikla daňová povinnost v roce 2019, mohl probíhat doprodej nezdaněných výrobků do 1. 10. 2019.

Za rok 2020 bylo odebráno množství tabákových nálepek odpovídající 1,64 mld. kusů zahřívání tabákových tyčinek za celý rok, což tvořilo podíl 8,9 % odběrů tabákových nálepek pro cigarety i zahřívání tabákových tyčinek.

Za rok 2021 již bylo odebráno množství tabákových nálepek odpovídající 2,30 mld. kusů zahřívání tabákových tyčinek, což je nárůst o 40 %. Podíl odebraných tabákových nálepek pro zahřívání tabákových tyčinek stoupl na 11,5 % součtu cigaret a zahřívání tabákových tyčinek. Vývoj demonstruje následující graf:

Grafika 9



Zdroj: Odběry tabákových nálepek dle Celní správy

Pokud předpokládáme přibližně stejný nárůst i pro roky 2018–2020, bylo by množství pro rok 2018 okolo 0,8 mld. kusů a pro rok 2019 okolo 1,2 mld. kusů. Narůst spotřeby o 0,4 mld. zahříváných cigaret mezi 2018 a 2019 tudíž opět plně nevysvětluje pokles cigaret o 2,1 mld. kusů ve stejném období. Je ale zřejmé, že spolu s tabáky ke kouření obě tyto kategorie již představují znatelný přechod od cigaret k levnějším výrobkům.

Pro rok 2021 je situace výrazně jiná, kdy nárůst zahříváných cigaret o 0,7 mld. vedl ke stejně velkému poklesu cigaret.

Spotřební daň na zahříváné tabákové výrobky byla a je okolo 20–25 % daně z cigaret (v závislosti na referenční ceně cigaret a roku zdanění). Tato nízká úroveň zdanění vede k cenám pod úroveň nejlevnějších tabáků a cigaret, tudíž tyto výrobky umožňují spotřebitelům dosáhnout úspory až 30–40 %.

Zatímco je možné konstatovat, že zahříváný tabák vede k poklesu výběru spotřební daně, lze jen těžko odhadnout, do jaké míry tyto výrobky ohrožují celkový státní rozpočet, protože jejich spotřebitelé přechodem na zahříváný tabák, který produkuje méně než 10 % známých škodlivin ve srovnání s cigaretami, potenciálně redukuje zdravotní rizika² a tím i případné náklady na svou léčbu.

Daňovým tématem těchto výrobků se budeme podrobněji zabývat v kapitole 6. *Doporučení ke zdanění tabákových a nikotinových výrobků.*

2 Modified Risk Granted Orders | FDA. U.S. Food and Drug Administration [online]. Dostupné z: <https://www.fda.gov/tobacco-products/advertising-and-promotion/modified-risk-granted-orders>

1.5 Alternativní nikotinové výrobky

Další alternativou k tabákovým výrobkům jsou nikotinové výrobky, které neobsahují tabák, ale jeho nejdůležitější návykovou substancí – nikotin.

Největší kategorií těchto výrobků jsou e-cigarety a nejnovější kategorií jsou nikotinové sáčky pro orální použití, které rovněž neobsahují tabák, nýbrž pouze jeho nikotinové extrakty. Pro tyto výrobky neexistují žádné spolehlivé statistiky.

Ačkoliv směrnice 2014/40/EU vyžaduje hlášení množství e-cigaret a náplní uvedených do oběhu, dosavadní výsledky demonstrují, že směrnice nedocílila žádaného výsledku, pravděpodobně kvůli tomu, že individuální dovozci nemají kapacitu nebo vůli pro adekvátní plnění svých povinností. Zde se nabízí otázka, zda výrobky, které obsahují návykovou látku a které se inhalují nebo používají orálně, mohou být ponechány v zodpovědnosti dovozců, kteří neplní nebo nejsou schopni plnit své zákonné povinnosti.

I tyto výrobky, pravděpodobně jako zahřívané tabáky, ovlivňují výběr spotřební daně, ale zrovna tak je jejich celkový vliv na státní rozpočet nejasný. Doporučení jsou rovněž obsažena v kapitole 6. *Doporučení ke zdanění tabákových a nikotinových výrobků.*

2. Navýšení spotřební daně z tabákových výrobků v letech 2020 a 2021

Protože v roce 2019 nedošlo ke zvýšení daně, ČR by nedosáhla 60 % daňového zatížení v roce 2020 a ani výjimky pro tento požadavek docílením částky €115 za 1.000 kusů cigaret. Mimo splnění tohoto požadavku EU chtěla česká vláda navýšit daň, respektive ceny, o průměrný nárůst příjmu obyvatel v letech 2019 a 2020.

Na základě těchto cílů padlo rozhodnutí zvýšit veškeré daňové sazby o 10 %, což však ignoruje aritmetická pravidla. Zatímco zvýšení sazby o 10 % je u pevné složky daně jednoduché, protože se cena zvýší o nárůst této složky daně plus DPH, u procentní sazby daně je dopad výrazně komplikovanější.

Na rozdíl od DPH, která se počítá z ceny před DPH (100 Kč před DPH vede k částce 130 Kč při sazbě 30 %), se procentní sazba spotřební daně počítá z celkové maloobchodní ceny, tedy z ceny včetně spotřební daně a DPH. Jestliže je cena před daní rovněž 100 Kč a procentní sazba spotřební daně je rovněž 30 %, je výsledná cena 142,86 Kč, protože procentní sazba spotřební daně se počítá z ceny včetně spotřební daně. DPH tento multiplikátor ještě dále umocňuje.

Jestliže vezmeme jako příklad průměrnou cenu cigaret roku 2019 a odečteme veškeré daně a marži obchodního řetězce, dostaneme pro rok 2019 hodnoty v levém sloupci následující tabulky. Výrobce musí ale zvýšit cenu před všemi daněmi a marží obchodního řetězce, aby kompenzoval zvýšené náklady na tabák, ostatní suroviny, skladování, transport, pohonné hmoty a mzdy (v tomto příkladu o 3,1 %), střední kolonka ukazuje, jakou výši by měla mít sazba procentní daně, aby vedla ke zvýšení maloobchodní ceny o 10 %, z 90 Kč na 99 Kč, při zvýšení pevné sazby o 10 %.

Tabulka 3

Maloobchodní cena	2019		2020			2020		
	platné sazby		Navýšení daně o 10 %			Navýšení všech sazeb o 10 %		
	sazby	kalkulace	sazby	kalkulace	navýšení	sazby	kalkulace	navýšení
	Kč	90,00		99,00	10,00%		103,25	14,72%
DPH	21%	-15,62	21%	-17,18	10,00%	21%	-17,92	14,72%
Pevná sazba daně	1,46	-29,20	1,61	-32,20	10,27%	1,61	-32,20	10,27%
Procentní sazba daně	27%	-24,30	28,00%	-27,72	14,07%	30,00%	-30,98	27,47%
Celková sazba daně		-53,50		-59,92	12,00%		-63,18	18,08%
Minimální sazba daně	2,63	-52,60	2,90	-58,00	10,27%	2,90	-58,00	10,27%
Skutečná daň		-53,50		-59,92	12,00%		-63,18	18,08%
Obchodní marže	6%	-5,40	6%	-5,94	10,00%	6%	-6,20	14,72%
Cena výrobce		15,48		15,96			15,96	
Navýšení ceny bez daní				3,1%			3,1%	

Zdroj: vlastní kalkulace

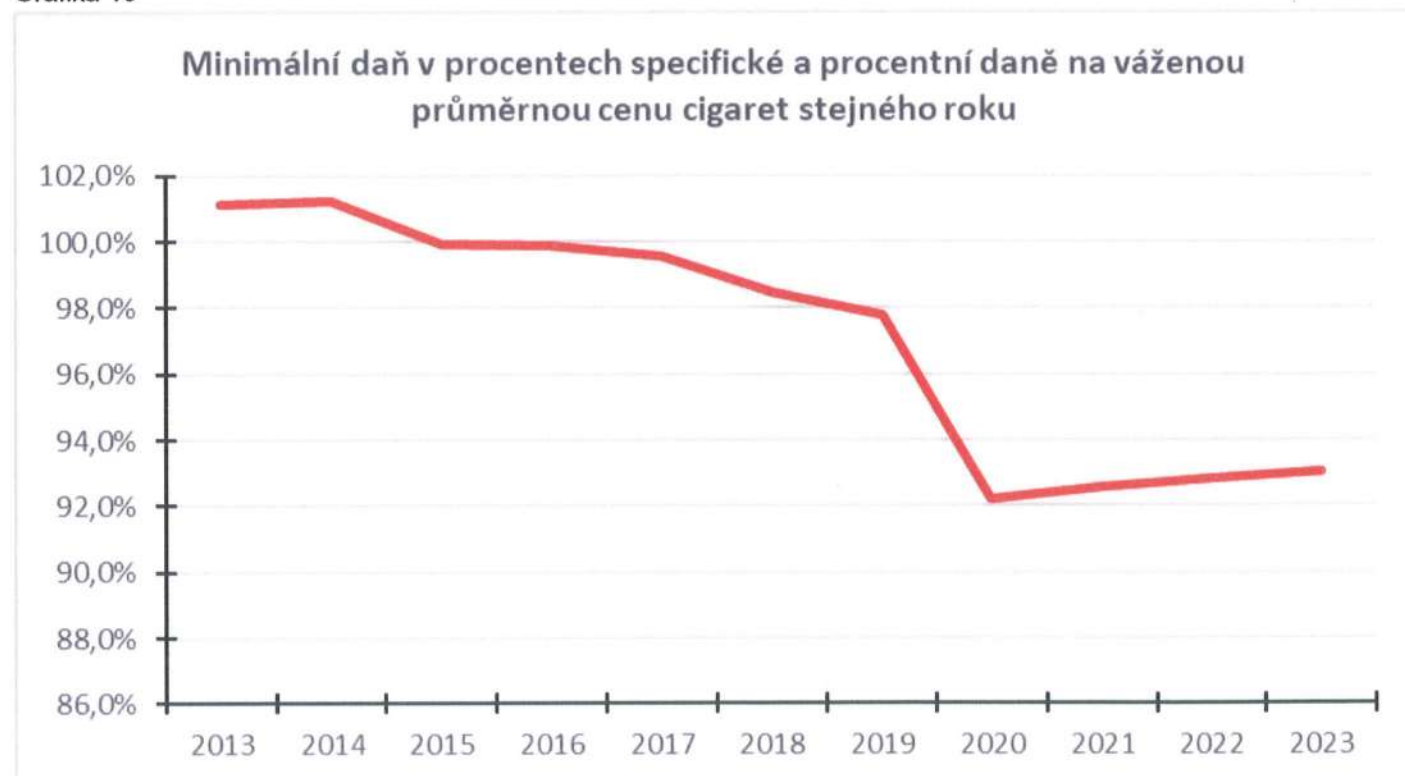
Procentní sazba daně ve výši 28 % by zajistila, že navýšení ceny bude činit 10 %. Tím by došlo k celkovému navýšení daně o 12% a navýšení ceny o 9 Kč.

Poslední kolonka ukazuje, k čemu ve skutečnosti došlo zvýšením i procentní sazby o zhruba 10 %, tedy z 27 % na 30 %. Tím vzrostla částka procentní daně o 27,47 %, celkové navýšení daně činilo 18,08 % a cena vzrostla o 13,25 Kč, tedy o 14,72 %.

Tato úprava vedla k narušení daňové struktury ustálené během předešlých desetiletí a naopak nevedla ke zvýšení daňových příjmů.

Zatímco pevná a procentní daň se zvedla o 18,08 %, minimální sazba se zvedla pouze o 10 %, což vede k podstatné změně struktury daně. Tuto změnu demonstruje následující graf:

Grafika 10



Zdroj: vlastní kalkulace

Zatímco v roce 2014 byla minimální daň o 1,2 % *nad* součtem pevné a procentní sazby u váženého cenového průměru toho roku, v roce 2020 byla o 7,8 % *pod* tímto součtem. To znamená, že v roce 2014 byla vážená průměrná cena zatížena minimální sazbou, která byla relativně vysoko a uplatňovala se na zhruba dvě třetiny všech cigaret.

Postupně však minimální sazba ztrácela účinnost a v roce 2021 by zatěžovala pouze cigarety s cenou pod 94,00 Kč. Takové však neexistují. Například v říjnu–prosinci 2021 vykazovaly tabákové nálepky nejnižší cenu 104 Kč za 20 kusů, většina cen byla ještě podstatně vyšší.

Navrhuje se vztáhnout minimální sazbu na vážený cenový průměr (etablovaný v daném roce na trhu), protože se jedná o úředně stanovenou cenu. Protože ale průměrná cena je vždy směsí cenové hladiny před a po změně daně, bylo by metodicky správné ji vztáhnout na cenovou hladinu po změně daně. Například v roce 2020 se sazba daně změnila k 1. 3., ale cigarety se starou sazbou mohly být prodávány do 30. 6. Takže vážený cenový průměr se skládá z cigaret se starou a s novou sazbou daně, přičemž minimální sazba od 1. 3. ovlivňuje pouze výrobky s novými sazbami daně a s novými, vyššími, cenami. Zatímco průměrná vážená cena je za celý rok 2020 stanovena ve výši 5.119 Kč za 1.000 cigaret, při zohlednění tabákových nálepek pouze s novou sazbou daně účinnou od 1. 3. by byla již 5.233 Kč za 1.000 cigaret. Aby se se docílilo relativní úrovně minimální daně odpovídající roku 2017, měla by pak sazba minimální daně být na úrovni 3.170 Kč za 1.000 cigaret. Tím by všechny sazby ostatních tabákových výrobků měly stoupnout o zhruba 9,5 %.

Samozřejmě není možné zcela přesně určit, jak vysoký bude vážený cenový průměr cigaret v následujícím roce po zohlednění nových sazeb daně. Lze však očekávat, že vážený cenový průměr vzroste o navýšení daně a že cena výrobce před započtením daní a marže obchodního řetězce vzroste nejméně o inflaci. Proto lze novou průměrnou cenu cigaret určit jednoduchou kalkulací dostatečně přesně a lze tak stanovit minimální daň na odpovídající úrovni. Česká republika byla v minulosti (do roku 2017) při stanovení výše minimální sazby daně relativně úspěšná, situace se ale postupně zhoršovala, a to zvláště po problematickém rozhodnutí zvýšit veškeré sazby o stejné procento (pro rok 2020).

Zatímco ostatní země stanovují minimální daň tak, aby levné cigarety odváděly vyšší daň, většinou na úrovni daně pro váženou průměrnou cenu, Česká republika vzala slovo „minimální daň“ doslovně a stanovila ji na tak minimální úrovni, že je irelevantní pro jakékoliv existující cigarety. Jinými slovy, pokud by minimální daň neexistovala, nemělo by to žádný dopad.

Minimální daň nepřímo ovlivňuje nejnižší cenu cigaret a zároveň zajišťuje minimum daně, které státní rozpočet z cigaret získá. Minimální daň tak slouží k dosažení jak fiskálních, tak zdravotních cílů, neboť vhodně nastavená minimální daň omezuje cenovou dostupnost cigaret pro nové, zejména nejmladší, uživatele.

Protože se v ČR od minimální daně na cigarety odvíjí i daň na zahřívání tabák a na tabák ke kouření (85 % minimální daně) i na doutníky (65 % minimální daně), jsou tyto výrobky v důsledku neadekvátní výše minimální daně daněny neopodstatněně méně. To podporuje přechod spotřebitelů od vysoce zdaněných k málo zdaněným výrobkům, a právě takový vývoj v Česku pozorujeme.

Vyčíslit dodatečný výnos navýšení minimální daně není snadné. V roce 2020 by přímý dopad činil 0,8 mld. Kč, protože nová daň byla účinná až od 1. 3. a doprodej cigaret možný až do 30. 6. Dále je komplikované odhadnout zmírnění přechodu spotřebitelů k méně zdaněným výrobkům. Včetně těchto efektů lze vycházet z částky minimálně jedna mld. Kč, s rostoucí tendencí v následujících letech.

Pokud minimální daň neexistuje nebo je neúčinná, ztrácí státní rozpočet při zlevnění cigaret 30 % na procentní sazbě daně a 17,4 % na DPH (sazba 21 % přepočtená na sazbu z konečné ceny). Obchodní řetězec ztrácí marži ve výši okolo 6 %. To znamená, že výrobce nese 47 % nákladů na snížení ceny a zbývajících 53 % financuje státní rozpočet a obchodní řetězec.

Dalším negativním dopadem zvýšení procentní sazby daně (a neadekvátním zvýšením minimální daně), byl rozdílný dopad na jednotlivé cenové segmenty cigaret:

Tabulka 4

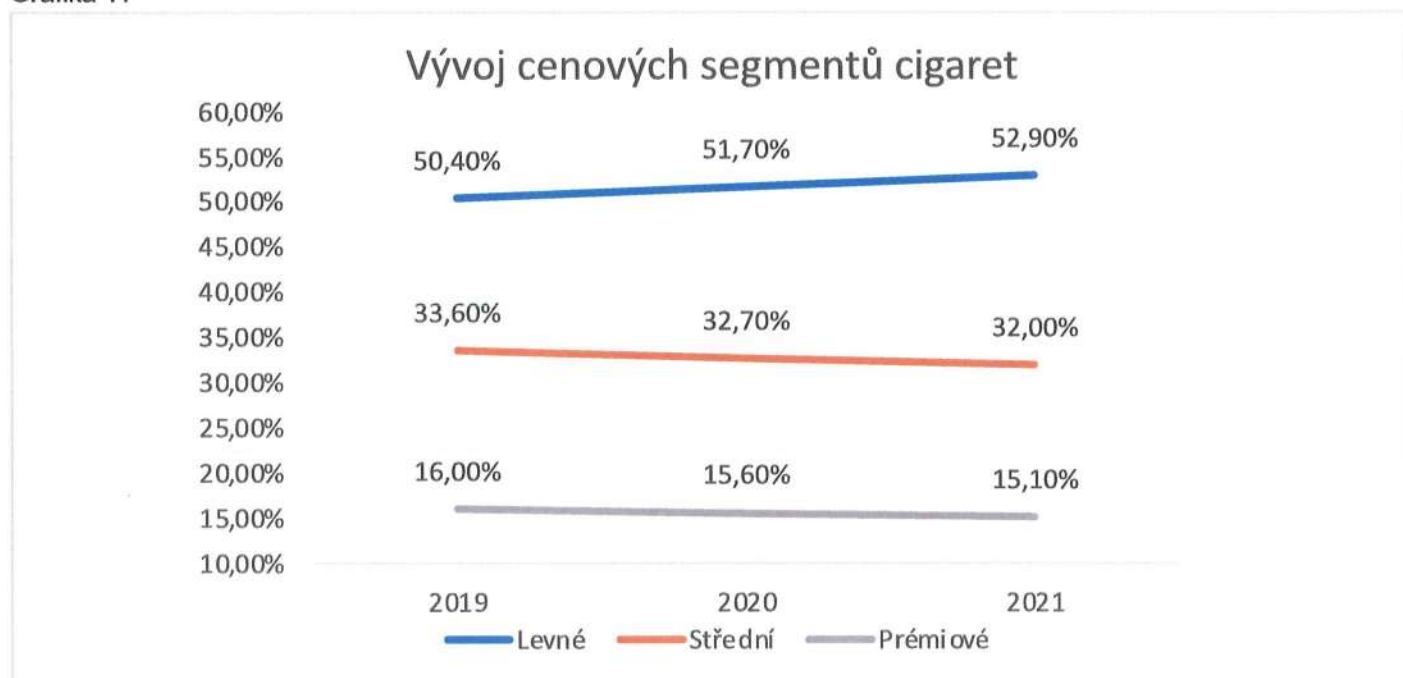
	2019			2020			2021		
MOC Kč za 20 cigaret	82	90	112	91,00	102,21	125,64	98,72	109,94	133,35
Navýšení ceny v důsledku nových sazeb				9,00	12,21	13,64	7,72	7,73	7,71
MOC Kč za 1.000 cigaret	4.100,00	4.500,00	5.600,00	4.550,22	5.110,50	6.281,75	4.936,00	5.497,00	6.667,50
DPH Kč za 1.000 cigaret	711,57	780,99	971,90	789,71	886,95	1.090,22	856,66	954,02	1.157,17
Procentní sazba daně 27 % v r. 2019 a 30% v r. 2020	1.107,00	1.215,00	1.512,00	1.365,06	1.533,15	1.884,53	1.480,80	1.649,10	2.000,25
Pevná sazba spotřební daně Kč za 1.000 cigaret	1.460,00	1.460,00	1.460,00	1.610,00	1.610,00	1.610,00	1.790,00	1.790,00	1.790,00
Součet pevné a procentní daně Kč za 1.000 cigaret	2.567,00	2.675,00	2.972,00	2.975,06	3.143,15	3.494,53	3.270,80	3.439,10	3.790,25
Minimální sazba daně Kč za 1.000 cigaret	2.630,00	2.630,00	2.630,00	2.900,00	2.900,00	2.900,00	3.200,00	3.200,00	3.200,00
Zaplacená daň	2.630,00	2.675,00	2.972,00	2.975,06	3.143,15	3.494,53	3.270,80	3.439,10	3.790,25
Obchodní marže velko- a maloobchodu 6 %	246,00	270,00	336,00	273,01	306,63	376,91	296,16	329,82	400,05
Čisté tržby výrobce Kč za 20 cigaret	10,25	15,48	26,40	10,25	15,48	26,40	10,25	15,48	26,40

Zdroj: vlastní kalkulace

Vzhledem k tomu, že nejlevnější cigarety byly v roce 2019 zatíženy minimální daní a v roce 2020 již nikoliv, stačilo u nich k pokrytí zvýšené sazby daně navýšení ceny o 9 Kč, zatímco u středních cenových segmentů bylo zapotřebí 12,21 Kč a u vyšších dokonce 13,64 Kč.

Následující graf ukazuje, že v roce 2020 podíl drahých a středně drahých cigaret klesl ve prospěch růstu levných cigaret:

Grafika 11



Zdroj: AC Nielsen

V roce 2021 byl daňový dopad na všechny cigarety stejný, protože minimální daň zůstala pro všechny cigarety neúčinná a zvýšení daně proběhlo pouze pomocí pevné sazby.

Pokud uvážíme všechny tyto dopady, zákonitě muselo dojít k poklesu výběru daně oproti prognózám.

Ministerstvo financí zdůvodňuje změnu struktury daně snahou omezit nelegální trh a poskytnout příjmově slabším spotřebitelům levnější tabákové výrobky. Toto zdůvodnění, které je v přímém protikladu vůči celosvětové praxi a doporučením Světové zdravotnické organizace, se zdá být nekonzistentní.

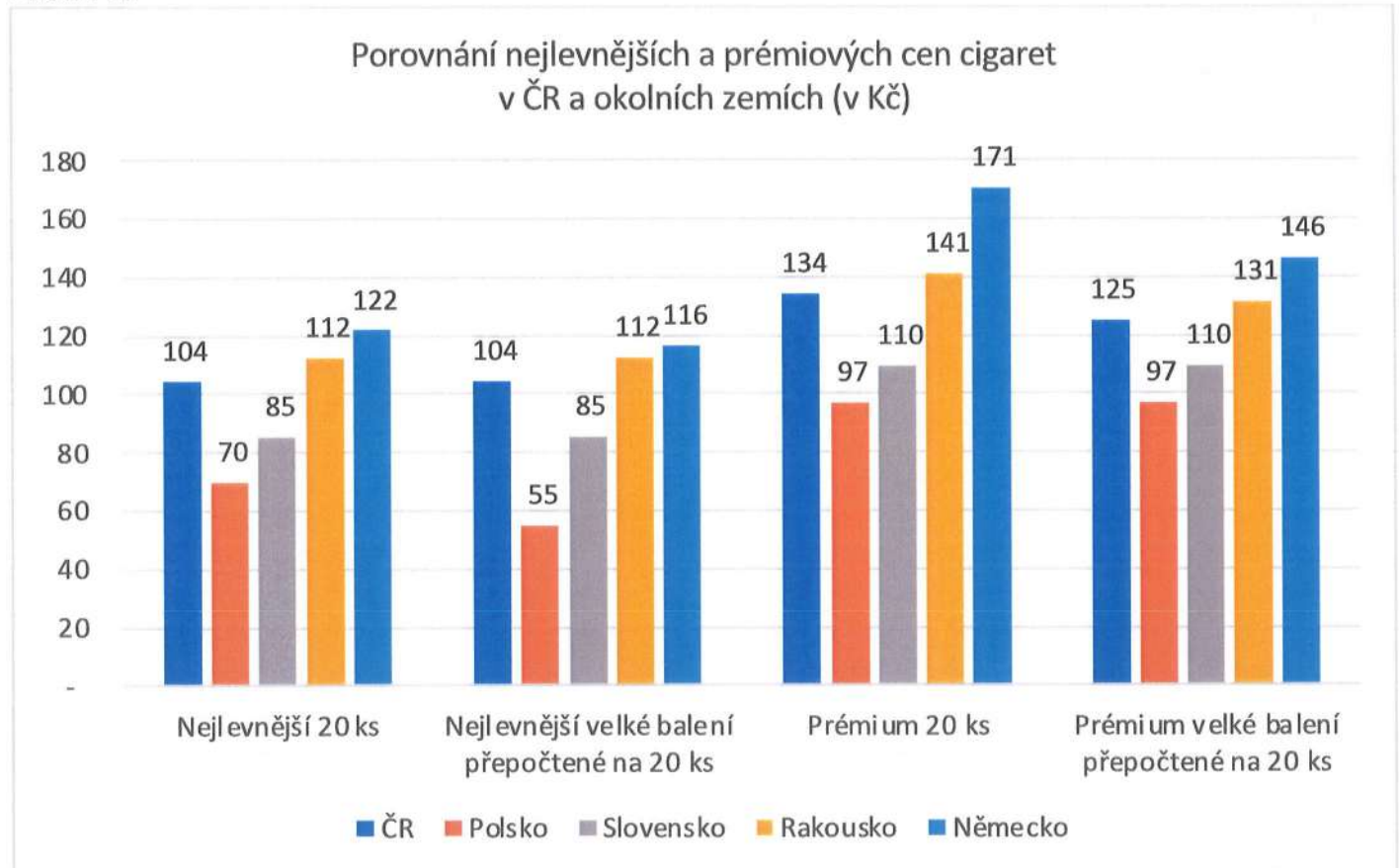
Většina zemí EU jde opačnou cestou a snižuje procentní sazbu při současném zvyšování pevné sazby a minimální daně – jak doporučuje Světová zdravotnická organizace. V EU ojediněle existují země, které v minulosti procentní sazbu daně zvedly, například Řecko nebo Nizozemí, ale stalo se tak pouze až poté, co procentní sazbu nejprve výrazně snížily, a to i pod 1 %. Žádná jiná země, mimo Českou republiku, však nezvýšila procentní sazbu daně z úrovně více než 25 % (a zároveň nesnížila relativní úroveň minimální sazby daně).

Proto je oprávněný závěr, že tato změna struktury daní měla negativní dopad na veškeré vládní cíle – jak fiskální, tak zdravotní. A je otázkou, zda si Ministerstvo financí bylo vědomo všech těchto dopadů, respektive proč je nezohlednilo i v plánovaném výnosu daně pro rok 2021.

3. Porovnání cen cigaret v ČR a okolních zemích

Následující graf ukazuje rozdíly mezi cenami nejlevnějších cigaret na trhu a jednou mezinárodně rozšířenou značkou reprezentující vysoký cenový segment. Protože se v zahraničí na trhu často objevují velká balení (25-50 kusů), která přinášejí cenovou výhodu pro cenově senzitivní spotřebitele, byly i tyto varianty, přepočtené na 20 kusů, zahrnuty do srovnání:

Grafika 12



Ceny v EUR ze srpna 2020 byly přepočteny kurzem 24,36 Kč a ceny v PLZ kurzem 5,373 Kč dle ČNB z 10. 1. 2022

Jak z grafu vyplývá, nejlevnější jsou cigarety v Polsku, kde lze koupit nejlevnější cigarety ve velkém balení o 48 % levněji než v ČR. Na Slovensku činí cenová výhoda 18 %. Dle očekávání jsou nejlevnější cigarety v Rakousku a v Německu dražší, avšak o pouhých 8 % resp. 12 %.

U prémiových cigaret se polská výhoda snižuje, ale zůstává na stále ještě značných 28 % a slovenská výhoda zůstává, při porovnání balení o 20 kusech, na 18 %.

V Rakousku je cena u regulérního resp. u velkého balení vyšší v obou případech o pouhých 5 %, zatímco ceny v Německu jsou stále vyšší o významných 27 % resp. o 17 %.

Toto technické porovnání je však zavádějící, protože zatímco v Rakousku a Německu jsou velká balení dostupná po celém území, v ČR jsou velká balení prémiových cigaret dostupná pouze na malých hraničních přechodech (travel-free shops). Pokud rakouský nebo německý spotřebitel nemá podobný travel-free shop ve svém okolí, musí porovnávat cenu velkého balení ve své zemi s klasickým balením o 20 kusech v ČR, protože velké balení prémiových cigaret v ČR běžně nedostane. Potom je rakouská cena o 2,0 % (2,80 Kč) nižší a německá pouze o 9 % (12,20 Kč) vyšší.

Český konzument naopak velké balení prémiových cigaret dostane jenom na malých hraničních přechodech, například v Petrovicích nebo na Dolním Dvořišti, ale nikoliv někde jinde mimo těchto pár malých přechodů.

Malý vliv pandemie na přeshraniční nákupy rakouských a německých spotřebitelů je zjevný i z faktu, že v roce 2021 byla přeshraniční cestovní omezení menší než v roce 2020. Přesto pokles pokračoval. Vliv pandemie tak má jen relativně malý dopad na přeshraniční nákupy, protože vždy existovala řada výjimek (dopravci, pendleři, obchodní styk a krátkodobé návštěvy) a vymahatelnost zákazů cestování byla až na velmi krátké výjimky obtížná.

Výrazná cenová motivace pro české spotřebitele nakupovat v Polsku, značná motivace nakupovat na Slovensku a mizící atraktivita českých cen pro rakouské a německé spotřebitele byly tudíž významným až převládajícím důvodem pro pokles množství cigaret od 2. pololetí 2018, kdy se na trh dostaly tabákové výrobky s daní platnou od 1. 1. 2018, přičemž tento pokles se dále se zrychlil po dopadu dramatického zvýšení daně v roce 2020 a dalšího zvýšení v roce 2021.

V roce 2020 došlo k výraznému oslabení koruny, což vedlo k nižším korunovým cenám vyjádřeným v eurech. Ani to však nepomohlo zabránit silnému poklesu zahraniční poptávky.

Jestliže v minulosti zhruba 30 % v ČR prodaných cigaret zakoupili zahraniční návštěvníci, lze očekávat, že se tento podíl zhruba o 2–3 mld. kusů zmenšil. To představuje výpadek spotřební daně ve výši 6,3–9,5 mld. Kč a DPH 1,7–2,5 mld. Kč. Celkově tedy výpadek 8 až 12 mld. Kč.

Bude tedy záležet na budoucím přístupu ke zdaňování tabákových výrobků v ČR a v okolních zemích, na jaké úrovni se tento výpadek ustálí. V roce 2021 byl daňový příjem o 5,5 % nižší než v roce 2018, ačkoliv v roce 2020 došlo ke zvýšení daně o 18,1 % a v roce 2021 o 9,4 %, celkově tedy o 29 % (ve skutečnosti však o více než 30 %, protože výrobci museli zvýšit ceny i o inflaci a oslabení koruny).

Protože se ceny pohonných hmot mezi Rakouskem, Německem a ČR srovnaly (nebo jsou, v případě Rakouska, i nižší), nejsou již úspory z nákupu pohonných hmot dodatečným aspektem, který by cestovní náklady a čas pro přeshraniční nákupy tabákových výrobků ospravedlňoval. Proto lze očekávat, že se nákup tabákových výrobků v ČR omezí na německé, a v minimální míře také rakouské, spotřebitele z bezprostředního okolí (malých) hraničních přechodů a na pendlery respektive osádky přeshraničních dopravců, kteří nemají dodatečné cestovní náklady a cigarety si koupí pro osobní spotřebu v zahraničí nebo je přenechají svým zahraničním kolegům za výhodnější ceny, byť to je nelegální.

4. Sociální dopady daně z tabákových výrobků

Následující tabulka demonstruje roční průměrný čistý výdělek v roce 2020 (svobodný, bez dětí, průměrný plat)³, vážený průměr cigaret v ČR a v okolních zemích, počet možných balení cigaret za roční plat (měřítko cenové dostupnosti) a podíl tabákových výdajů na čistém výdělku při spotřebě jednoho balení za den:

Tabulka 5

údaje v €	ČR	Polsko	Slovensko	Rakousko	Německo
Čistá roční mzda	11.420	10.405	10.098	32.810	31.831
WAP/20 ks	3,80	3,33	3,42	5,11	6,03
Počet balení	3.005	3.125	2.953	6.421	5.279
Výdej v % příjmu	12,1 %	11,7 %	12,4 %	5,7 %	6,9 %

WAP: vážená průměrná cena pro 2021, DG TAXUD, Excise tables tobacco

Plat svobodného, bez dětí, byl zvolen, aby nebyl výsledek ovlivněn jinými faktory

Přesto, že se vážený průměr nachází v Rakousku a v Německu tradičně okolo prémiových značek, zatímco v Česku, Polsku a na Slovensku spíše v dolním cenovém segmentu, může si spotřebitel v Rakousku ze svého platu koupit více než dvojnásobek cigaret v porovnání s ČR a v Německu o 76 % více.

Jak z tabulky rovněž vyplývá, tvoří v Česku, Polsku a na Slovensku výdaje na cigarety okolo 12 % příjmů, zatímco v Rakousku a v Německu zhruba polovinu. Proto český spotřebitel, pokud k tomu má regionální příležitost, stále více využívá cenové výhody v Polsku a na Slovensku, aby výdaje na tabákové výrobky snížil.

Zajímavé je i porovnání zdanění cigaret mezi Českem a Lucemburskem, které vykazuje nejvyšší příjmy v EU na obyvatele (25.266 EUR)¹. V Lucembursku činí daň na vážený průměr cigaret 127,81 EUR/1.000 cigaret, v ČR je to 123,55 EUR/1.000 cigaret (DG TAXUD Excise tables tobacco), přičemž i zde platí, že vážený cenový průměr cigaret v Lucembursku reprezentuje prémiové značky, zatímco v ČR odpovídá nižší cenové kategorii.

Spotřební daně jsou charakteristické tím, že jsou regresivní, protože částka daně nezávisí od příjmu, nýbrž je stejná pro všechny příjmové skupiny. To znamená, že příjmově slabší spotřebitelé zaplatí na spotřebních daních procentuálně z příjmu více než příjmově silnější spotřebitelé. Jestliže vezmeme v potaz, že prakticky ve všech zemích zhruba dvě třetiny osob mají příjmy pod průměrným příjmem, je u převážné většiny spotřebitelů daňové zatížení vyjádřené jako podíl z příjmu daleko vyšší, než indikuje tabulka.

Jestliže spotřebitel vydá významný podíl příjmu za tabákové výrobky, potom lze dospět k závěru, že nebude mít dostatek prostředků na jiné výdaje, které slouží například bydlení, regeneraci, vzdělání, sportu, kultuře, zdravé stravě nebo výdajům na děti.

5. Doporučení k budoucímu zdanění tabákových výrobků

5.1 Česká a evropská legislativa, české předsednictví Rady EU

Česká republika je vázána daňovými směnicemi EU včetně minimálního daňového zatížení tabákových výrobků. V současné době je ČR poměrně vysoko nad těmito limity, což vede k poklesu prodeje turistům z jiných zemí a k navýšení nákupů tuzemských spotřebitelů v jiných zemích.

Na začátku roku 2022 zveřejní Evropská komise návrh novely směrnice 2011/64/EU, která upraví budoucí výši a strukturu daně z tabákových výrobků. Nejpodstatnější diskuze kolem novely proběhne v roce 2022 a lze očekávat, že k jejímu přijetí dojde v 1. pololetí 2023.

Vzhledem k tomu, že Česko bude ve 2. pololetí 2022 předsedat Radě EU, bude mít zásadní vliv na obsah této novely. Protože daňové směrnice musí být přijímány jednomyslně, je jedním z nejdůležitějších úkolů předsednictví úzce spolupracovat s Komisí, získat názory ostatních 26 členských zemí, připravit kompromisní návrhy a předjednat je s členskými zeměmi⁴. Ačkoliv prezidentství musí být neutrálním a čestným zprostředkovatelem, je Česká republika mimo těchto šesti měsíců prezidentství stále členskou zemí, která musí hájit své zájmy.

Zatímco především západoevropské země budou požadovat značné navýšení minimálního zatížení na úroveň svého tuzemského zatížení, aby zabránily přeshraničním nákupům svých obyvatel, země s nižší úrovní příjmů a ty, které mají daňové příjmy z přeshraničních nákupů (například Lucembursko), budou požadovat podstatně nižší navýšení. Tyto protichůdné názory se budou týkat nejenom cigaret, ale i ostatních tabákových výrobků respektive daňových relací mezi nimi.

Protože předsednictví Rady EU bude v 1. pololetí 2022 vykonávat Francie, je prakticky jisté, že francouzským cílem bude nejméně zdvojnásobit dosavadní minimální zatížení tabákových výrobků, protože francouzské sazby jsou zhruba na trojnásobku EU minima u cigaret a pětinasobku u jemně řezaného tabáku pro ruční výrobu cigaret. EU praxe je, že prezidentství spolupracuje s předchozím a následným prezidentstvím, takže ČR bude mít představu o francouzských cílech v 1. pololetí 2022. Ostatní členské země zřejmě nebudou francouzské cíle sdílet, takže ČR musí být připravena představit kompromisní návrhy. Lze rovněž očekávat, že Francie bude trvat na snížení legálních přeshraničních nákupů (například z 800 na 200 cigaret, což je předmětem směrnice 2008/118/EC) a případně vázat souhlas s oběma směnicemi prosazením svých požadavků.

Po českém předsednictví bude následovat Švédsko, které rovněž bude celkem jistě prosazovat vysoké daňové zatížení všech tabákových výrobků. Pokud se českému prezidentství podaří dosáhnout kompromisu, mohl by být vliv Švédska na výši sazeb omezen. Protože Švédsko má velký zájem na regulaci orálních tabákových sáčků (tzv. snus) na evropské úrovni, může ČR zahrnout tyto výrobky do vyjednávací masy.

Velkou oblastí, která však zatím v minulých novelách nehrála roli, bude zahrnutí nových tabákových a nikotinových výrobků do předmětu povinné daně. Těmito výrobky jsou zahřívání tabáky, kapaliny pro elektronické cigarety a nikotinové sáčky.

U těchto výrobků přitom nebude otázkou pouze to, zda je vůbec zahrnout do povinného zdanění a s jakou sazbou, nýbrž otázkou bude i daňový základ a struktura daně.

Vzhledem k tomu, že zmíněné výrobky nevedou ke spalování a kouři, který je všeobecně pokládán za příčinu karcinogenních dopadů tabákových výrobků ke kouření, měly by být tyto výrobky nejméně zdaněnými produkty. To by však vyžadovalo změny ve zdanění především u doutníků/cigarillo, aby nedošlo k výraznému snížení výběru daně. Proto bude velkou výzvou členským zemím EU najít novou rovnováhu zdanění všech tabákových výrobků, které budou předmětem povinné daně.

Mimo výše daně bude u zahřívání tabáků otázkou, zda je danit dle váhy tabáku, nebo dle kusů, a zda daň má být pevná, procentní, nebo zda má být kombinací obou složek. U náplní do elektronických cigaret bude otázkou i to, zda zahrnout pouze náplně obsahující nikotin nebo i ty bez nikotinu.

Z těchto důvodů lze očekávat, že příští novela bude nejsložitější ze všech dosavadních. Právě to je zřejmě důvodem, proč se publikace návrhu směrnice ze strany Komise opozdila.

Ze všech těchto důvodů by mělo Ministerstvo financí urychleně vypracovat svou představu o obsahu budoucí směrnice, která reflektuje české zájmy a zahrnuje všechny potenciální kategorie výrobků, včetně úrovně, struktury a základu daně. V neposlední řadě bude Ministerstvo financí zřejmě muset získat rámcovou podporu své pozice i od Poslanecké sněmovny Parlamentu.

Z těchto důvodů by měla být česká pozice zformulována a odsouhlasena v nejbližší možné době, pokud se tak již nestalo, protože od ledna 2022 je Česko současným prezidentstvím (Francií) zváno ke koordinačním jednáním.

5.2 Zdanění cigaret

7.2.1 EU úroveň

Současná legislativa EU ke spotřební dani cigaret je komplikovaná. Na jedné straně vyžaduje minimální zatížení všech cigaret ve výši €90 za 1.000 cigaret a zároveň minimální podíl daně z vážené průměrné maloobchodní ceny ve výši 60 %. Podmínka 60 % však neplatí, pokud je daňové zatížení váženého průměru cigaret vyšší než €115 za 1.000 kusů. Pro účely kalkulace se používá vážený cenový průměr předchozího roku.

Další podmínkou je, že pevná složka daně musí být mezi 7,5 % a 76,5 % celkových daní (včetně DPH) z vážené průměrné ceny cigaret. Tato podmínka měla smysl, dokud unijní legislativa směřovala k harmonizovanému podílu pevné a procentní složky daně. Minulá novela však rozšířila rozpětí z 5 % až 55 % na zmíněných 7,5 % až 76,5 %, což vede k tomu, že procentní sazba může být 1 % (Švédsko, Dánsko) až 55 % (Francie).

Dále mohou členské země uplatňovat individuálně stanovenou minimální sazbu daně, která se uplatňuje, pokud součet pevné a procentní sazby daně nedosáhne tohoto minima. Pro horní hranici minimální sazby existují pravidla, která sice musí být dodržena, ale jsou natolik nejasná, že neexistuje shoda na jejich interpretaci, a proto neexistuje jejich vymahatelnost. Zároveň není explicitně zmíněna přípustnost minimální celkové daně (spotřební a DPH), kterou řada států uplatňuje (prvně zavedena před několika desetiletími v Německu).

ČR by proto měla prosazovat zjednodušení historických a již neopodstatněných podmínek, jako je minimální zatížení 60 % vážené průměrné ceny cigaret z předchozího roku, které však neplatí při zatížení ve výši €115 za 1.000 cigaret váženého průměru. Minimální úroveň zdanění cigaret by měla být pouze vyjádřena v EUR za 1.000 cigaret. Rovněž podmínky pro minimální daň pro cigarety by měly být vyjasněny, například explicitně připustit minimální celkovou daň (spotřební daň a DPH).

Povinnost smíšeného zdanění cigaret pevnou a procentní sazbou by měla být zachována, přičemž pro dosažení deklarované harmonizace by mělo být rozpětí 7,5 %–76,5 % zúženo, protože nyní umožňuje prakticky jakoukoliv kombinaci pevné a procentní sazby.

Co se týče minimální výše zdanění, současná částka činí €90 za 1.000 veškerých cigaret. ČR by měla vycházet ze své stávající domácí legislativy stanovující sazby daně až do roku 2023. Z toho lze predikovat, že vážený průměr cen cigaret v roce 2023 (pro rok 2024) bude činit 128 Kč za 20

cigaret a daňová zátěž bude okolo 150 eur za 1.000 cigaret (ovlivněno kurzem koruny, inflací a budoucími daňovými změnami). Směrnice pravděpodobně vstoupí v platnost k 1. 1. 2015 a je možné, že mezitím v Česku dojde k dalšímu navýšení daně, v roce 2024. Minimální daňové zatížení se však vztahuje na veškeré cigarety, nejenom na vážený průměr, a ČR by proto neměla podporovat žádnou částku nad €150 za 1.000 cigaret.

Tímto sice nedojde k odstranění diskriminujícího a regresivního dopadu na země s nižší úrovní příjmů, ale alespoň nedojde k dalšímu navýšení této disparity.

7.2.2 Národní úroveň

Na národní úrovni by Česká republika měla udržovat poměr k daňovému zatížení v okolních státech a vzít v potaz jak zdravotní cíle, tak koupěschopnost obyvatelstva a příležitosti a hrozby přeshraničních nákupů.

Za účelem zajištění výběru daně by měla být minimální sazba daně stanovena ve výši, která odpovídá jejímu smyslu. Tato výše by tedy měla odpovídat výši daně z předpokládané vážené průměrné ceny po promítnutí zvýšení daně a inflace do cen cigaret.

Zároveň by měla být procentní sazba daně (postupně) snížena na úroveň 20–25 %, což zhruba odpovídá průměru v EU, aby se omezil výpadek daní při snížení cen (nyní stát de facto financuje téměř 50 % snížení ceny skrze nižší částku procentní sazby daně a DPH). Mimo fiskálních cílů by tato změna sloužila i k dosažení cílů veřejného zdraví, protože by omezila výskyt a atraktivitu superlevných cigaret a protože je minimální sazba daně z cigaret základem pro zdanění ostatních tabákových výrobků, omezila by tím jak přechod k těmto méně zdaněným výrobkům, tak i jejich cenovou atraktivitu pro rekrutování nových potenciálních spotřebitelů.

Dalším důležitým prvkem je mechanismus výběru daně. Dle směrnice 2008/118/EU vzniká povinnost daně při propuštění ke spotřebě (EU formulace), neboli do volného daňového oběhu (formulace zákona 353/2003 Sb).

ČR praktikuje výběr daně pomocí výběru „hodnoty tabákové nálepky“, která je totožná s částkou daně a tato je splatná 60 dnů po odběru tabákové nálepky. Při ztrátě tabákových nálepek nelze hodnotu tabákové nálepky nárokovat, tudíž se platba uplatňuje i na výrobky, které nebyly spotřebovány. Při ztrátě hotových výrobků na území jiného státu vzniká daňová povinnost i v tomto státě, čímž dochází k platbě dvakrát: jednak ve státě ztráty a druhak v ČR platbou hodnoty tabákové nálepky (která je totožná s částkou daně).

Z těchto důvodů ostatní země, pokud uplatňovaly podobný režim výběru daně pomocí tabákových nálepek, přešly v minulosti k systému, kdy daňová povinnost vzniká při uvolnění do volného daňového oběhu. Tím si zajistily soulad s EU legislativou, odstranily zmíněné nedostatky a získaly přesnější informace o skutečných prodejích. V současné době výběr daně pomocí tabákové nálepky uplatňuje již pouze Německo.

Druhým specifickým ČR je cena na tabákové nálepce a zároveň cena zveřejněná na základě zákona o cenách (526/1990 Sb.) v Cenovém věstníku. Zatímco cena na tabákové nálepce je závazná pro platbu daně a prodej spotřebiteli, cena z Cenového věstníku neslouží žádnému účelu a pouze výrazně limituje konkurenční prostředí (reakci na změnu cen konkurentů) a komplikuje logistiku (od platnosti nových cen nelze uvádět do volného daňového oběhu cigarety s odlišnou cenou). Zákon sice umožňuje správnímu orgánu regulovat cenu cigaret, ale protože by to odporovalo legislativě EU, správní orgán vždy zveřejní cenu navrženou výrobcem či dovozcem. Tudíž „regulace“ cen se neuplatňuje a ani se uplatňovat nesmí.

Doporučuje se tedy, aby tabáková nálepka měla pouze kontrolní účely – jednak coby bezpečnostní prvek dle směrnice 2014/40/EU a zákona o potravinách (110/1997 Sb.) a současně jako kontrola výběru. Neměla by však být mechanismem pro samotný výběr daně.

Touto změnou, a pouze touto změnou, lze zamezit dnešnímu nucenému ničení cigaret na konci tříměsíčního doprodejního období se všemi jeho zbytečnými negativními ekologickými dopady destrukce jinak kvalitativně nezávadného zboží. Vynucené ničení starých zásob bylo navíc nejnověji rozšířeno i na kategorii zahřívání tabáku, s šestiměsíčním obdobím pro prodeje.

Na tomto místě je třeba zmínit, že ničení pod celním dohledem a navrácení daně může uplatňovat pouze odběratel tabákových nálepek. Ostatní články distribučního řetězce tuto možnost nemají.

Včas neprodaná zásoba starých výrobků tak může mít zejména na drobné podnikatele a živnostníky i likvidační dopady, respektive je nabádá k porušení zákona prodejem zboží se starou sazbou daně i po termínu pro ukončení jejich prodeje.

Systémy vyhlásování cen obdobné navrhovanému uplatňuje celá řada zemí, včetně Rakouska, Francie, Itálie atd.

5.3 Zdanění tabáku ke kouření

Zatímco ČR uplatňuje pouze jednu daň na tabáky ke kouření, EU rozlišuje dvě kategorie tabáků ke kouření:

- **jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret,**
- **ostatní tabák ke kouření.**

5.3.1 Jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret

Na úrovni EU činí současné minimální zatížení jemně řezaného tabáku určeného pro ruční výrobu cigaret €60 *nebo* 50 % maloobchodní ceny a vychází z principu, že daň na jemně řezaný tabák by měla být dvoutřetinová oproti dani z cigaret.

Jestliže by na úrovni EU platilo daňové zatížení €150 za 1.000 cigaret, jak je navrhováno výše, potom by měla být daň z jemně řezaného tabáku €100 za kg. V ČR bude sice daň okolo €130 za kg, ale je nepravděpodobné, že by všechny členské země s touto úrovní souhlasily.

Úroveň 50 % maloobchodní ceny by měla být zachována, protože již nyní činí více než dvě třetiny daně z cigaret.

Na národní úrovni by ČR měla i nadále praktikovat poměr zdanění tabáků ke kouření k cigaretám na úrovni 85 %. Tím je sice do určité míry nad úrovní okolních zemí, ale je zřejmé, že by její snížení vedlo k výraznému poklesu výběru daně.

5.3.2 Ostatní tabáky ke kouření

U ostatních tabáků ke kouření (dýmkové, čí pro vodní dýmky) činí současné daňové zatížení na úrovni EU €22 *nebo* 20 % maloobchodní ceny, což by při zachování současného poměru k cigaretám vedlo k částce €37 za kg *nebo* 20 % z ceny.

Protože tyto výrobky mají na trhu minimální podíl a řada zemí sjednotila sazbu daně na veškeré tabáky ke kouření, je tato kategorie podružná a ČR by měla hledat kompromisní řešení, které by neohrožovalo jednomyslné schválení nové směrnice.

Německá vláda a parlament zavedly v létě 2021 novou, více zdaněnou, kategorii tabáku pro vodní dýmky, který dosud spadal pod ostatní tabáky ke kouření. Na tuto novou kategorii Německo od 1. 1. 2022 uplatňuje dodatečnou daň. Ačkoliv lze předpokládat, že se zavedení této dodatečné daně opírá o Čl. 1.2 směrnice 2008/118/EC, lze očekávat, že Německo bude požadovat implementaci této nové kategorie na úrovni celé EU, protože není zcela jasné, zda dodatečnou daň dle Čl. 1.2 lze uplatňovat pouze na novou subkategorii, která na úrovni EU neexistuje. Rozsudky Evropského soudního dvora z posledních desetiletí naznačují, že celá kategorie (nebo celá subkategorie) definovaná směrnicí 2011/64/EU musí být zdaněna stejnou sazbou. Z tohoto důvodu by mohla být německá legislativa neslučitelná s evropskou.

V minulosti Komise spíše zastávala názor, že by tabáky pro vodní dýmky mohly nebo měly být zdaněny méně, protože obsahují větší množství vlhkosti, což vede k vyšší váze a vyšší dani, aniž by obsažené tekutiny byly jako takové předmětem daně. Proto se případné německé iniciativy jeví jako kontroverzní. Německé (vládní a zdravotní) zdůvodnění je, že vodní dýmky jsou vstupem ke kouření cigaret, a proto mají být zdaněny na úrovni mezi ostatním tabákem ke kouření a jemně řezaným tabákem k ruční výrobě cigaret.

Každá nová kategorie však vyžaduje robustní definici, aby nevytvářela prostor deklarovat výrobek s nižší sazbou daně. Proto by nová kategorie tabáku pro vodní dýmky měla být, pokud možno, zavržena.

Česká republika by ale mohla využít německý přístup k vysokému zdanění tabáků pro vodní dýmky pro sjednocení, nebo alespoň podstatné sblížení, sazeb pro jemně řezaný tabák a ostatní tabák ke kouření.

Je však třeba poznamenat, že všechny tyto ostatní tabáky ke kouření představují velice malou část trhu, a proto by se ČR měla koncentrovat spíše na jiné, relevantnější, body a u tabáků ke kouření navrhnout jakékoliv řešení, které umožní jednomyslné schválení.

5.4 Zdanění doutníků/cigarillos

U této nepodstatné kategorie tabákových výrobků se na evropské úrovni navrhuje navýšení minimálního daňového zatížení ze současných 12 eur za 1.000 kusů (respektive za kg) *nebo* 5 % z maloobchodní ceny, na 20 eur za 1.000 kusů (resp. kg) *nebo* 5 % z maloobchodní ceny.

5.5 Zdanění zahříváných tabáků

5.5.1 Daňový základ

Zdanění zahříváných tabáků není v současné době na úrovni Evropské unie upraveno. Některé členské státy nezdaňovaly tyto výrobky vůbec (ČR do roku 2019), jiné je daní na nejrůznější úrovni. Řada členských států zřídila novou kategorii zahříváných tabáků, jiné členské státy je zařadily do stávajících kategorií.

Tyto výrobky jsou v praxi krátkými cigaretami, u nichž výrobci vesměs vkládají mezi tabákový smotek a cigaretový papír aluminiovou fólii, aby znemožnili jejich běžné kouření a tím pádem i zařazení do daňové kategorie cigaret.

Řada členských států daní zahříváné tabáky jako ostatní tabáky ke kouření (dýmkové tabáky nebo tabáky pro vodní dýmky). ČR sice zřídila novou kategorii, ale daňovou sazbu sjednotila se sazbou pro tabák ke kouření.

Vzhledem k růstu kategorie lze předjímat, že k zařazení zahříváných tabáků (zahříváných cigaret) do povinného předmětu EU daně dojde.

Prvním sporným bodem bude, zda má být tabákový výrobek, který není určen ke kouření, zdaněn méně, stejně, nebo více než jiné tabákové výrobky určené ke kouření. Ze zdravotního hlediska se zdá být logické, že tabákový výrobek, který se nespaluje, neprodukuje kouř a redukuje známé škodliviny o více než 90 %, by měl být zdaněn méně než veškeré ostatní tabákové výrobky ke kouření. Protože se ale způsobem spotřeby jedná o výrobek nejvíce podobný vysoce zdaněným cigaretám, zdá se, že se jeho spotřebitelé rekrutují převážně ze skupiny spotřebitelů cigaret, což vede k nejvyššímu poklesu výběru daně. Proto je výzvou všem členským zemím najít správnou rovnováhu mezi těmito konkurujícími si cíli.

Další otázkou je základ daně, tedy to, zda má být daň uplatňována na základě počtu kusů, nebo váhy tabáku. Protože Německo od 1. 1. 2022 zavedlo daň za kus, je jisté, že bude tento základ daně prosazovat i na úrovni EU, protože by jinak muselo změnit národní legislativu. Maďarsko rovněž uplatňuje zdanění za kus, takže bude tento návrh podporovat.

Princip zdanění za kus podporuje argument, že se u existujících zahříváných výrobků jedná o hotový výrobek, který není třeba dále ručně zpracovat (tedy odlišně od tabáků ke kouření) a že tento výrobek je fakticky cigaretou (vzhledem, formou, filtrem, náustkovým a cigaretovým papírem atd.). Jediným rozdílem je, že jej nelze spotřebovat klasickým zapálením, nýbrž pouze pomocí elektronického zařízení. Pokud by bylo možno tento výrobek zapálit a kouřit, byl by cigaretou, bez ohledu na to, co výrobce deklaruje. Rozdíl v teplotě spotřeby je však zároveň slabinou rozlišení a klasifikace, protože není dán charakteristikou výrobku, nýbrž použitým elektronickým zařízením.

Jestliže zařízení umožňuje zahřívací teplotu do zhruba 350° C, lze hovořit o zahřívání, nad tuto úroveň lze hovořit o spalování tabáku (teploty jsou uvedeny jako příklad, protože neexistuje shoda na limitní teplotě pro zahřívání resp. spalování). Protože při vzniku daňové povinnosti není informace o teplotě zahřívacího zařízení při konečné spotřebě známa, lze pouze předpokládat, že spotřebitel použije zařízení doporučené výrobcem.

Při zavádění dodatečného zdanění se Německo s problémem zahřívání, nebo spalování vyrovnalo tím, že mezi těmito procesy nerozlišuje a pouze uvádí definici, dle které je zahříváným tabákem „tabák ke kouření porcovaný na kusy nebo jednotlivě“ a „vhodný ke spotřebě inhalací ze zařízení

produkcijím **aerosol nebo kouř**". Tím ovšem definice odstranila fundamentální rozdíl mezi zahříváním a spalováním. Čímž dochází k paradoxní situaci, kdy výrobky ve formě cigarety „vhodné ke spotřebě inhalací ze zařízení produkujícím aerosol nebo kouř“, jsou ostatním tabákem ke kouření (tedy kategorií pro dýmkové tabáky), což odstranilo rozdíl ke klasickým cigaretám, protože i tyto jsou „vhodné pro spotřebě inhalací ze zařízení, produkujícím aerosol nebo kouř“.

Tato nekvalitní definice stírající rozdíl ke klasickým cigaretám by neměla jakýkoliv dopad na zdanění cigaret a zahříváných cigaret, pokud by prošel původní vládní návrh zdanit obě kategorie stejnou sazbou daně. Protože ale Bundestag a posléze Bundesrat změnilly a odsouhlasily daň pro zahřívání tabáky na úroveň 80 % daně z cigaret, bude se německá celní správa pravděpodobně potýkat se značnými problémy.

Prvním problémem bude, že se porcovaný tabák pro dýmky stane předmětem této dodatečné daně, protože definice nerozlišuje mezi elektronickým zařízením a klasickou dýmkou.

Druhým dopadem bude, že výrobci cigaret mohou argumentovat, že klasické cigarety jsou *vhodné ke spotřebě inhalací ze zařízení, produkujících aerosol nebo kouř*. Případně mohou upravit některé cigarety tak, aby „nebyly určeny ke kouření v daném stavu“ (česká verze EU definice cigaret), například zaslepením filtru plastovou fólií, a současně poskytnou zařízení, například cigaretové špičky, perforující plastovou fólii a umožňující kouření, čímž dosáhnou daňové úlevy ve výši 20 %. Navíc by se na tyto výrobky nevztahovaly mnohá omezení pro cigarety (maximální limity pro nikotin a dehet, reklamu, zákaz charakteristických příchutí atd).

Výše uvedené proto pravděpodobně povede k soudním sporům o vyjasnění a rozlišení mezi „určeny ke kouření v daném stavu“, „tabák ke kouření porcovaný na kusy nebo jednotlivě“ a „vhodný ke spotřebě inhalací ze zařízení, produkujícím aerosol nebo kouř“.

Z tohoto důvodu by ČR měla podpořit německý návrh zdanění zahříváných cigaret za kus, ale zároveň prosadit robustní definici nové kategorie „*Cigaret k zahřívání*“ vylučující kouření a kouř, jakož i robustní definici „kusu“. Výše uvedená ilustrace komplikací, ke kterým vede nejasná definice v Německu, totiž není z historického pohledu nijak nová. Stará definice cigaret například umožňovala to, že někteří výrobci konstruovali cigarety o absurdní délce tak, aby je spotřebitel mohl snadno rozdělit na dvě až tři regulérní cigarety. U cigaret byla tato praxe odstraněna novou definicí, že za jednu cigaretu se pokládá tabákový provazec do 8 cm a každé dodatečné 3 cm se pokládají za další kus. U cigaret k zahřívání by mohla definice vycházet rovněž z délky tabákového provazce, z váhy tabáku nebo z maximálního času pro spotřebu v zahřívacím zařízení při teplotě nižší, než jaká vede ke vzniku kouře.

Aby se zamezilo spotřebě těchto výrobků kouřením, měla by být na úrovni Evropské unie zakázána zařízení, která namísto zahřívání umožňují spalování tabáku. To by navíc zamezilo i existenci klasických cigaret jen lehce ‚upravených‘ za účelem jejich formální deklarace coby zahříváných.

Budoucí zahřívání výrobky mohou mít i jinou, sypanou, formu. Lze vycházet z toho, že tyto by spadaly do tabáku ke kouření. Nicméně bylo by vhodné definovat i novou doplňující kategorii „*Tabák k zahřívání*“, který by byl zdaněn dle váhy.

5.5.2 Výše daně na zahřívání tabákové výrobky

Zdanění zahříváných tabákových výrobků bude o nalezení rovnováhy mezi zdravotními a fiskálními cíli.

Při spotřebě v zahřívacím zařízení, které nevyvolává spalování tabáku, obsahuje inhalovaný aerosol méně než 10 % známých škodlivin obsažených v kouři vzniklém spalováním tabáku v cigaretách.

Na druhé straně, vzhledem k velmi nízké váze tabáku, vede zdanění pomocí váhy a sazeb pro tabák ke kouření (jemně řezaný nebo ostatní) k podstatným fiskálním výpadkům (typicky 70 % až 80 %).

Nepodařený německý přístup zdanit zahřívání tabák ve výši 80 % daně na cigarety je zřejmě především motivován fiskální snahou o zákonem požadovaný vyvážený státní rozpočet, který v současné době trpí v důsledku pandemie. Podíl ve výši 80 % se však jeví jako nevhodný až paradoxní.

Jestliže zahřívání tabákové „cigarety“ redukuje škodlivé látky o více než 90 % oproti cigaretám (a ještě více vůči ostatním tabákovým výrobkům ke kouření), potom není zřejmé, proč by měly být druhou nejvíce zdaněnou kategorií tabákových výrobků.

Ze zdravotního pohledu se zdá, že by měly být nejméně zdaněnou kategorií, což by ale vyžadovalo značné navýšení daňového zatížení, zejména pro ostatní tabák ke kouření a doutníky/cigarillos. Protože ale, jak je uvedeno výše, se u ostatních tabáků ke kouření a doutníků jedná o irelevantní kategorie, stačilo by zdanit cigarety k zahřívání pod úrovní jemně řezaného tabáku.

Zde se nabízí úroveň 50 % daně z cigaret. Proto by ČR měla v rámci EU podpořit sazbu ze zahřívání tabákových výrobků na této úrovni. Na národní úrovni by pak Česko mělo dosáhnout padesátiprocentní úrovně co nejdříve, avšak v plynulých postupných krocích.

Protože povinné smíšené zdanění procentní a pevnou sazbou daně se uplatňuje pouze u cigaret a tato povinnost stále více ztrácí své opodstatnění vzhledem k trendu danit cigarety převážně pevnou sazbou daně nebo s vysokou úrovní minimální sazby daně, povinná úroveň zdanění zahřívání cigaret/tabáků by na úrovni EU měla být vyjádřena pouze částkou daně za kus respektive za kg a struktura zdanění by měla být ponechána na úvaze jednotlivých členských států.

5.6 Zdanění e-cigaret

Zdanění elektronických cigaret je do určité míry ještě komplikovanější než zdanění zahřívání tabákových výrobků. Základem daně by měl být objem kapaliny vyjádřený v mililitrech. Otázkou však je, zda předmětem daně mají být pouze kapaliny obsahující nikotin nebo i kapaliny bez obsahu nikotinu.

Pokud by předmětem daně byly pouze kapaliny s obsahem nikotinu, spotřebitelé by byli motivováni nakupovat nezdaněné kapaliny bez obsahu nikotinu a k tomu samostatně dokupovat koncentrovaný nikotin pro laboratorní nebo průmyslové účely a kapalinu s nikotinem si sami vyrábět. Nikotin je prudce jedovatá látka, která je již při požití méně než jednoho gramu smrtící. Daňově motivovat spotřebitele k nákupu této látky se jeví jako vysoce nebezpečné. Praktickým problémem by pak byla nutnost zajistit kapacitu kontrolních orgánů operativně testovat (ne)přítomnost nikotinu v kontrolovaných látkách.

Na druhé straně, pokud by všechny kapaliny pro elektronické cigarety byly předmětem daně, byla by zapotřebí robustní definice kapalin pro elektronické cigarety. Zatímco u uzavřených systémů náplní pro elektronické cigarety je jejich použití zřejmé, u otevřených systémů, kdy spotřebitel může míchat vlastní kapaliny, je situace komplikovaná. Různá aromata a ochucovadla, například pro vaření, pečení, ale i pro parní difuzéry za účelem inhalace svěží vůně, jsou běžnou nabídkou prodejen potravin či drogerií a není zcela zřejmé, zda a jak lze tyto výrobky odlišit od kapalin pro elektronické cigarety.

Jestliže jsou aromata u cigaret zakázána, měla by být zakázána i u ostatních tabákových výrobků. I zde platí, že zákaz by byl u tabáků ke kouření, u cigaret k zahřívání, u doutníků/cigarillos, u nikotinových sáčků i u uzavřených systémů elektronických cigaret prosaditelný, u otevřených systémů by však byly možnosti kontroly se shora uvedených důvodů omezené. Tyto výrobky jsou proto velkou výzvou pro regulační opatření a cíle veřejného zdraví.

Německo od 1. 7. 2022 zavádí zdanění všech kapalin pro elektronické cigarety, jako „substitutů pro tabákové výrobky“, přičemž definice těchto výrobků je velmi široká: „vhodné pro konzumaci pomocí přístroje/zařízení vytvářejícího aerosol nebo páru“. I v tomto případě nebude interpretace v praxi jednoduchá a ČR by měla požadovat přesnější definici, která by nevedla k složitým soudním sporům a různým interpretacím v jednotlivých členských státech.

Německá sazba činí zpočátku 0,16 EUR za ml a narůstá na 0,32 EUR za ml od 1. 1. 2026. Protože maximální povolený objem kapaliny pro elektronické cigarety s obsahem nikotinu je dle směrnice 2014/40/EU 10 ml, částka německé daně bude 1,6–3,2 EUR pro největší možné balení kapaliny pro elektronické cigarety. Při takto malém balení je málo pravděpodobné, že by bylo možné uplatnit fiskální nálepkou, což dále ztěžuje kontrolu výběru daně.

Pro kapaliny bez obsahu nikotinu žádný maximální objem balení neexistuje.

Doporučení ke zdanění kapalin pro elektronické cigarety je všeobecné. Ačkoliv zdanění všech kapalin pro elektronické cigarety by bylo vhodné, Česká republika by měla zohlednit, zda Komise toto závazné zdanění navrhuje, zda existuje robustní a praktická definice a vymahatelnost, zda existuje možnost jednomyslného souhlasu a zda náklady na výběr daně nepřevyšují potenciální výběr daně.

Kapaliny pro elektronické cigarety by měly být zdaněny na úrovni zahříváných cigaret, tedy €75 za litr.

V případě, že neexistuje shoda na zdanění kapalin pro e-cigarety, měla by pro ně být zavedena přinejmenším nulová sazba spotřební daně, aby byly k dispozici údaje o množství těchto výrobků. I zde je ale třeba robustní definice těchto kapalin.

Definice se rovněž musí vypořádat s otázkou, zda má být koncentrovaný nikotin předmětem daně, nebo zda má být ze zdravotních důvodů jeho prodej omezen pouze na registrované odběratele používající nikotin na specifikované účely a zda mají být předmětem daně i nikotinové sole.

Dosavadní směrnice zahrnovala do předmětu daně pouze tabákové výrobky ke kouření. Zahrnutím zahříváných tabáků se rozšíří předmět daně i na tabákové výrobky, které nejsou určeny ke kouření. Zahrnutím kapalin elektronických cigaret by se předmět daně rozšířil na tabákové a *nikotinové* výrobky.

5.7 Zdanění ostatních nikotinových výrobků

Zdanění ostatních nikotinových výrobků, například nikotinových sáčků, je méně problematické, protože nikotin je v nich prokazatelný a není třeba subjektivních kritérií jako v případě beznikotinových kapalin pro elektronické cigarety.

I zde se nabízí sazba ve výši daně na zahříváné cigarety, tedy €75 za kg.

I u těchto výrobků by mohla být nulová sazba daně kompromisem, pokud nebude shoda na vyšším zdanění. Jak je uvedeno shora, nikotin je návyková a již v malém množství smrtící látka a její oběh by měl být kontrolován. I zde je však třeba robustních definic, které například zahrnou nebo vyloučí jiné nikotinové výrobky, například nikotinové žvýkačky, inhalátory a další zdroje nikotinu. Dále je třeba vzít v potaz, že řada rostlin a zeleniny obsahuje nikotin, včetně brambor, rajčat, květáku, lilku atd. Proto musí definice vyloučit potraviny a jejich výtažky obsahující stopy nikotinu.

V této souvislosti se nabízí otázka, zda rozšířit předmět daně na nikotinové sáčky neobsahující tabák, respektive zda ponechat tabákové výrobky pro orální použití (žvýkací a šňupací) nezdaněné, jestliže se předmět daně rozšíří i na výrobky, které nejsou určené ke kouření a které dokonce neobsahují tabák.

5.8 Zdanění surového tabáku

Komise se v minulosti zabývala otázkou, zda má být předmětem daně i surový tabák, aby nemohl být prodán spotřebiteli nebo nelegálním výrobcům a použit k nezdaněné výrobě tabákových výrobků.

Protože tabák je sušenou rostlinou, podléhá jeho váha výkyvům v důsledku vlhkosti a teploty. Tyto výkyvy váhy by vedly k „nesrovnalostem“ ve smyslu směrnice 2008/118/EC při přepravě v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

ČR se s tímto problémem vypořádala již před řadou let, a proto by česká legislativa mohla sloužit jako předloha pro řešení na úrovni celé EU. Řada dalších států má obdobná řešení (Irsko, Rumunsko atd.).

5.9 Indikativní limity pro turisty v rámci EU

Protože nákupy turistů v ČR byly vždy důležitým podílem výnosu daně, měla by ČR prosazovat zachování těchto limitů na současné výši (800 cigaret, 1 kg tabáku ke kouření, 200 doutníků a 400 doutníků do 3g).