

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

Zdanění piva ve vybraných evropských státech

Martin Kettner

© 2014 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra ekonomiky

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Kettner Martin

Provoz a ekonomika

Název práce

Zdanění piva ve vybraných evropských státech

Anglický název

Beer Taxes Policy in Chosen European States

Cíle práce

Zjistit jaký vliv má zdanění piva ve vybraných evropských státech na jeho konzumaci a výrobu

Metodika

- studium odborné literatury
- studium dokumentů
- analýza právních předpisů
- statistické metody

Harmonogram zpracování

- zimní semestr prvního akademického roku zpracování práce: výběr práce, konkurz, zpracování základní osnovy práce, formulování cíle a metodiky práce
- letní semestr prvního akademického roku zpracování práce: prostudování odborné literatury, zpracování rešeršní části, konzultace s vedoucím práce, absolvování praxe, obdržení prvního zápočtu
- zimní semestr druhého akademického roku zpracování práce: dopracování rešeršní části práce, rozpracování analytické části práce, konzultace s vedoucím práce
- letní semestr druhého akademického roku zpracování práce: dokončení analytické části, formulace závěrů, dopracování práce, konzultace s vedoucím práce, tisk a odevzdání práce

Rozsah textové části

60 - 80 stran

Klíčová slova

Daň, nepřímé daně, DPH, spotřební daň, harmonizace, výroba, pivo, pivovar, EPM

Doporučené zdroje informací

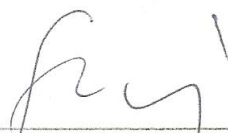
1. ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii, 5. aktualizované a přepracované vydání, Praha: LINDE 2012, ISBN 978- 80-7201-881-9
2. NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské Unie, 2. vydání, Praha: ASPI 2005, ISBN 978-80-7357-386-7
3. LÁCHOVÁ, L., Daňové systémy v globálním světě, 1 vydání, Praha: ASPI 2007, ISBN 978-80-7357-320-1
4. KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie - úvod do problematiky, 1 vydání, Praha: ASPI 2005, ISBN 80-7357-092-0
5. KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, 5. aktualizované vydání, Praha: ASPI 2006, ISBN 978-80-7357-574-8
6. HOLUBOVÁ, O., DPH - výklad vybraných pojmů, 1 vydání, Praha: ASPI 2007, ISBN 978-80-7357-233-4
7. JACKSON P. M., BROWN C.V., Ekonomie veřejného sektoru, 1 vydání, Praha: EUROLEX BOHEMIA 2003, ISBN 80-86432-09-2
8. BASAŘOVÁ G., HLAVÁČEK I., České pivo, 2. vydání, Pacov: NUGA 1999, ISBN 80-85903-08-3
9. KRATOCHVÍLE, ANTONÍN, Pivovarství českých zemích v proměnách 20. století, 1 vydání, Praha: VÚPS 2005, ISBN 80-86576-16-7
10. KOSAŘ, K., et al. Technologie výroby sladu a piva, Praha: Výzkumný ústav pivovarský a sladařský 2000, ISBN 80-902685-6-3

Vedoucí práce

Maier Tomáš, Ing., Ph.D.

Termín odevzdání

březen 2014



prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSoc.

Vedoucí katedry



prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr. h. c.

Děkan fakulty

V Praze dne 16.9.2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zdanění piva ve vybraných evropských státech" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2014

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Tomáši Maierovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a čas, který mi věnoval při zpracování mé diplomové práce.

Zdanění piva ve vybraných evropských státech

Beer Taxes Policy in Chosen European States

Souhrn

Tato práce je zaměřena na vývoj spotřební daně a daně z přidané hodnoty za určité sledované období ve vybraných státech Evropské unie. Součástí práce je vysvětlení důležitých pojmů týkajících se zdaňování piva. Svoji roli v práci zastávají i informace o zákonech, směrnicích a různých jiných nařízeních, kterými se daňová problematika ve zkoumaných státech EU řídí. V poslední části práce je snaha přiblížit čtenáři jednotlivé zkoumané země v rámci jejich historického vztahu k alkoholu (pivu). Na základě rozdílnosti daňových soustav u sledovaných států, je zde uveden také postup, jakým způsobem je stanovena výše daňové povinnosti u spotřební daně ve zkoumaných státech EU. Dále v této části práce prostřednictvím grafického znázornění lze porovnat, jak se vyvíjela výroba a konzumace piva ve vybraných státech Evropské unie.

Klíčová slova: Daň, nepřímé daně, DPH, spotřební daň, harmonizace, výroba, pivo, pivovar, EPM

Summary

This work is focused on the development of excise tax and value added tax for a given reference period in selected countries of the European Union. Part of this work is to explain important concepts relating to the taxation of beer. His role in the work holding information on laws, regulations and various other regulations which tax issues in these countries governed by the EU. The last part is to familiarize the reader with the various countries examined in the context of their historical relationship to alcohol (beer). On the basis of differences in tax systems in countries monitored, find out the procedure, how the determination of the tax obligation upon in excise duty in EU countries surveyed. Furthermore, in this part of the work through the graphical representation can be compared to developed production and beer consumption in selected countries of the European Union.

Keywords: Tax, indirect taxes, VAT, excise duty, harmonization, production, beer, brewery, EPM

Obsah

1. Úvod	5
2. Cíl práce a metodika	6
2.1. Cíl práce	6
2.2. Metodika	6
3. Teoretická východiska	8
3.1 Definice daní	8
3.2 Funkce daní	10
3.3 Daňové principy	11
3.4 Klasifikace daní	13
3.4.1 Klasifikace daní podle způsobu uložení	13
3.4.2 Klasifikace daní podle subjektu	13
3.4.3 Klasifikace daní podle objektu	14
3.4.4 Klasifikace daní podle vztahu k poplatníkovi	14
3.4.5 Klasifikace daní z hlediska dopadu	15
3.4.6 Klasifikace daní podle vztahu sazby k základu	15
3.4.7 Klasifikace daní podle daňového určení	16
3.5 Daně nepřímě	16
3.5.1 Daň z přidané hodnoty – DPH	17
3.5.2 Spotřební daně	20
4. Zdanění piva	22
4.1. Ekonomický význam piva	22
4.2. Postup výroby piva	22
4.3. Historie zdaňování piva v Čechách	24
4.4. Současná situace zdanění piva v České republice	28
5. Daňová harmonizace v EU	30
5.1. Harmonizace nepřímých daní v EU	30
5.1.1 Harmonizace DPH	32
5.1.2 Harmonizace spotřebních daní	36
6. Zdanění piva ve vybraných státech EU	40
6.1 Česká republika	42
6.2 Velká Británie	45
6.3 Německo	49
6.4 Lucembursko	53
6.5 Belgie	57
6.6 Švédsko	61

7. Zkoumání závislosti spotřeby piva na DPH a spotřební dani	67
8. Srovnání jednotlivých států	75
9. Závěr.....	77
10. Seznam použité literatury a zdrojů	79
11. Přílohy	83

1. Úvod

Daně tvoří ve většině států jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Jednotlivé státy je vybírají formou poplatků od občanů, kteří za ně požadují od států určitou protislužbu. Výše jednotlivých daní bývá schvalována formou zákona. Existují ovšem i daně, jejichž výše není závislá pouze na rozhodnutí příslušného státu, ale musí se řídit i nařízeními vyšších orgánů.

Na základě toho, že jednotlivé státy využívají odlišné daňové systémy, se v této práci bude brát na zřetel i to, že u vybraných statků a služeb dochází k určité harmonizaci daňových sazeb.

Pojem pivo zaujímá v této diplomové práci významnou úlohu. Jde o typ statku, který podléhá jednak dani z přidané hodnoty a navíc ještě spotřební dani. DPH je daní se širokou působností a vztahuje se téměř na všechny produkty dosažitelné na trhu statků a služeb, kromě některého vybraného zboží osvobozeného od zdanění. Jinak v tomto ohledu působí spotřební daně, které se netýkají většiny produktů. Naopak jsou aplikovány pouze na některé vybrané skupiny zboží.

Z toho je zřejmé, že některé výrobky jsou zdaňovány dvakrát. Jednou v rámci DPH a podruhé v rámci spotřebních daní. Pivo je právě jedním z těch produktů podléhajících dvojímu zdanění.

Při vypracovávání této práce bude největší pozornost věnována nepřímým daním, kam patří DPH a spotřební daně.

2. Cíl práce a metodika

2.1. Cíl práce

Tato diplomová práce má za úkol poskytnout věrný obraz o problematice, která je úzce spjata se zvoleným tématem. Z daňového hlediska se v rámci této práce lze podrobněji zabývat vývojem spotřební daně a daně z přidané hodnoty a jejich vlivu na spotřebu a výrobu piva v rámci Evropské unie. Proto cílem této diplomové práce je zjistit, jaký vliv má změna zdanění piva ve vybraných evropských státech na jeho konzumaci a výrobu. První část práce se týká zdanění a výpočtu ve vybraných státech EU. Druhá část diplomové práce se bude věnovat zkoumání, kde bude hlavním úkolem zjistit, do jaké míry může změna daně z přidané hodnoty a spotřební daně ovlivnit konzumaci a výrobu piva.

2.2. Metodika

Při zpracovávání práce bude využito příslušné odborné domácí i zahraniční literatury v podobě knižní i elektronické – internetových stránek. Poté nastane kontaktování některých významných evropských organizací zabývajících se právě problematikou piva celkově. Na základě všech získaných podkladů bude provedena analýza jak historického vývoje, tak i současného stavu zdanění piva v České republice a vybraných státech Evropské unie. Na závěr se provede syntéza veškerých nabytých informací. Dále za pomoci regresní a korelační analýzy dojde ke zkoumání, zda je spotřeba piva skutečně ovlivněna změnami daně z přidané hodnoty a spotřební daně.

2.2.1 Regresní a korelační analýza

Za hlavní cíl regresní a korelační analýzy lze považovat hledání, zkoumání a hodnocení příčinné souvislosti (závislosti) mezi dvěma či více statistickými znaky. Získané statistické znaky tvoří statistický soubor n . Vyskytuje se zde nezávisle proměnná (vysvětlující) x a závisle proměnná (vysvětlovaná) y . Regrese vyjadřuje průběh závislosti mezi proměnnými, kdežto korelace klade důraz na intenzitu (sílu).

Proto se za nejčastější a nejjednodušší používaný typ regresní funkce považuje přímková regrese. Právě rovnice regresní přímky vyjadřuje závislost y na x . Rovnice se skládá z konstanty a , regresního koeficientu b a náhodné složky u . Může se jednat i o vícenásobnou lineární regresi či korelaci, pak obsahuje rovnice více regresních koeficientů, tzv. parciální (dílčí) koeficienty. Hodnoty regresního koeficientu mohou být kladné i záporné. Kladné hodnoty nabývá, pokud je závislost přímá (rostoucí) a záporné při závislosti nepřímé (klesající).

Rovnice regresní přímky:

$$\hat{y} = a + bx_i + u_t$$

Koeficient mnohonásobné determinace R^2 , nabývá hodnot $\langle 0,1 \rangle$. Pokud se vynásobí 100, udává z kolika procent je variabilita y vysvětlitelná regresním modelem.

3. Teoretická východiska

Daně patří k neoddělitelné součásti každého státního zřízení, prostřednictvím kterého se uplatňují základní principy a funkce veřejného sektoru. Jedná se o jeden z nejvýznamnějších příjmů veřejných rozpočtů, které jsou využívány k financování veřejného sektoru. Daně tedy tvoří jeden z opěrných sloupů demokratické i nedemokratické země, v níž je realizována státní moc.

3.1. Definice daní

Při práci s odbornou literaturou se můžeme setkat s větším množstvím definic pojmu „daň“. Pokud bychom seřadili jednotlivé definice za sebou, dojdeme k závěru, že jsou všechny velmi podobné, ale každá směřuje k určitému specifickému cíli užití.

Jelikož se diplomová práce zabývá zdaněním piva ve vybraných evropských státech, tak pro nás bude přijatelná poměrně široká definice používaná mezinárodní organizací (OECD), která zní: „Daň je povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu“.[1]

Pokud si rozebereme výše zmíněnou definici, tak se dopracujeme k charakteristickým znakům a vlastnostem daní:

- **Povinnost** – slovo povinnost znamená, že je v demokratických i nedemokratických státech ukládána zákonem, čili platba je zákonná. Stát má tedy v tomto případě právo domáhat se plnění od dlužníka na straně jedné, čím současně vzniká povinnost na straně druhé, a to povinnost závazek splnit.
- **Nenávratnost** – platba daní je transfer, prostřednictvím kterého odvede poplatník do veřejného rozpočtu určitou nespecifikovanou částku, ale nikde není psáno, že obdrží ekvivalentní protihodnotu.
- **Neekvivalentnost** – neekvivalentností nám nevzniká nárok na protihodnotu ve stejné výši za odvedené platby.
- **Neúčelovost** – konkrétní odvedená daň v určité výši nefinancuje konkrétní vládní projekt, ale stává se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu. Z něj se pak budou financovat různé veřejné potřeby. Toto platí bezvýtku pro daně, které jsou příjmem centrálního rozpočtu. Určitá odlišnost nastává u daní, které jsou určeny do

místních rozpočtů, kde se objevuje částečná neúčelovost. Není zde přesně určeno, na jaký účel se využijí, ale spektrum jejich využití je oproti centrálnímu rozpočtu zúžené.

Daň je pravidelně se opakující platba státu. Každý typ daně má stanovenou lhůtu, tj. období, ve které je třeba podat přiznání a zaplatit stanovenou daň. Období může být kalendářní rok, měsíc nebo čtvrtletí.

Do oblasti daní z ekonomického hlediska můžeme zahrnout i cla, což je povinná neúčelová platba do státního rozpočtu, která je odváděna při přechodu zboží přes hranice státu.

Daně jsou specifickým zdrojem peněžních prostředků do veřejných rozpočtů, ze kterých každý občan, poplatník čerpá řadu plnění prostřednictvím dávek od státu, kraje nebo obce. Dále stát, kraj či obec poskytuje občanům ochranu vnější a vnitřní. Zde se jedná především o služby bezpečnostních složek, kam patří zejména armáda a policie, o služby státních orgánů, zdravotnictví, vzdělávání, důchody, státní sociální podporu, silnice, veřejné osvětlení atd. Právě ve výše zmíněných službách vidíme, že rozsah těchto služeb poskytovaných určitému subjektu není závislý na výši jím placených daní. Kromě daní tvoří základní zdroje příjmu veřejných rozpočtů taktéž poplatky a půjčky. Tyto zdroje jsou velmi často spojovány kvůli totožné funkci, kterou zastávají, avšak liší se od daní v porovnání s jejich základními znaky.

Poplatek – je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Je účelový, dobrovolný a nepravidelný. Je návratný ve smyslu obdržení protihodnoty ve formě veřejné služby.[2]

Půjčka – je úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Představuje tedy určitou formu platby, která je nenávratná, nepovinná a může být účelového nebo neúčelového charakteru. Do jedné z uvedených skupin ji zařadíme na základě toho, zda ji vláda přijala s úmyslem financovat určitý projekt, nebo zda je jejím cílem vyrovnat deficit rozpočtu.

Mezi daně jsou zařazovány také příspěvky na sociální a zdravotní zabezpečení, ačkoliv nesplňují podmínky pro zařazení do kategorie daní. Přesto všechno splňují určité vlastnosti, mezi které řadíme především povinnost a pravidelnost placení.

3.2. Funkce daní

Prostřednictvím moderní ekonomické teorie vychází funkce daní z existence veřejného sektoru. Veřejný sektor má za úkol zabezpečit veškeré funkce, které nemůže dobře zabezpečit trh. Pokud by došlo k situaci, že by neexistoval veřejný sektor, docházelo by k takzvaným tržním selháním. Na základě tržního selhání není trh schopen uspokojit požadavky poptávajících stran. Ihned musí nastoupit jiný nástroj, kterým je vládní zásah. Veřejný sektor se snaží zajistit blahobyt obyvatel a to především tím, že zabezpečuje sociální služby, zdravotnictví, školství, veřejnou dopravu, kulturu, atd. Nejčastěji dochází k tržním selháním typu:

a) **Existence veřejných statků** – zde se setkáváme především s nezájmem trhu alokovat prostředky do oblastí, které pro poskytovatele daného statku nepřinášely žádný užitek. Jedná se např. o maják, veřejná cesta, národní obrana a další. Především jde o statky, které vyžadují neustále finanční prostředky na obnovu. Zdrojů potřebných na rekonstrukce těchto zařízení není dostatek a proto je snahou pomocí daní alokovat určité získané prostředky do těchto veřejných statků.

b) **Existence statků pod ochranou** – sem patří takové statky, na jejichž potřebě má stát všeobecný zájem a označují se proto často jako statky poručnické. Zahrnují převážně vzdělávací, kulturní a zdravotní služby atd.

c) **Existence externalit** – co se týče externalit, tak v tomto případě se setkáváme s dvěma typy a to pozitivní externality, které přinášejí dalším lidem užitek, aniž by za něj někteří jedinci museli platit. Daleko větší problém ovšem nastává při negativních externalitách, kde ten, kdo produkuje negativní externalitu, nebere ohled na další lidi, které tímto poškozují. V tomto případě je pak velmi náročné vypátrat viníka a požadovat na něm finanční odškodnění.

d) **Nedokonalá konkurence** – je situace na trhu, kde figuruje alespoň jeden prodávající, který může ovlivnit cenu.

Na základě výše zmíněných tržních selhání jsou využívány jednotlivé funkce daně:

Funkce alokační – alokační funkce daní zajišťuje, jak budou disponibilní (použitelné) zdroje využity na vládní úrovni.

Funkce redistribuční – cílem této funkce je snížit nerovnosti mezi subjekty. Snahou daní je v tomto případě přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším.

Funkce stabilizační – snižuje cyklické výkyvy v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Objevují se ovšem názory, že snaha ke stabilizaci se stává právě příčinou vedoucí k destabilizaci.

Funkce fiskální – nám říká, jakým způsobem budou financovány veřejné výdaje.

3.3. Daňové principy

Při prostudování několika publikací se můžeme setkat s různou klasifikací jednotlivých daňových principů. Každý autor má určité osobní preference, na základě kterých se přiklání k odlišným daňovým principům. Všeobecně bývají použity tyto požadavky na daně:

- **Princip daňové spravedlnosti** – co je a není spravedlivé, to bývá velmi náročné zjistit. Asi každý občan by považoval za spravedlivé, aby lidé s vyššími příjmy a bohatstvím platili vyšší daně. V tomto případě ovšem nastává situace, že ten, kdo odvádí státu vyšší daně, považuje za spravedlivé dostat od státu odpovídající protihodnotu. Proto vycházíme z toho, že spravedlivé daně se ukládají na základě jednoho ze dvou principů, a to:

- Princip platební schopnosti
- Principu prospěchu

- **Princip daňové efektivity** – neefektivně ukládané daně ukrájí z toho, co je vybráno, více, než je potřeba, a tak působí větší ochuzení státu i poplatníků než daně efektivní. Zdroji neefektivity u daní jsou:[1]

- Distorzita daní
- Administrativní náklady správců daní a poplatníků

Pod pojmem distorze si představme odlišný pohled na ceny a užitek z předmětů, které podléhají dani. Distorzita přivádí poplatníky daně ke změně způsobu chování a to především v jejich kupním zaměření, což má za následek pokles poptávky po zdaněném zboží. Může také dojít k substitučnímu efektu, kdy se poptávka přesouvá na jiný levnější produkt. Všechny tyto kroky vedou k narušení efektivní alokace zdrojů v ekonomice.

Dalším jevem, jenž zapříčiňuje neefektivnost daní, se stává zbytečné vynaložení administrativních nákladů, které nesou kromě státu i poplatníci či plátcí, kteří musejí vést účetnictví, vyplňovat daňová přiznání, platit daňové poradce atd. Lze říci, že s růstem složitosti daní se nám administrativní náklady zvyšují.

- **Princip daňových stimulů** – při sestavování daní se zohledňují aspekty nabídkové stránky ekonomiky. Daně proto nemají omezovat občany v pracovním úsilí, ochotou spořit a přijímat podnikatelská rizika. Jestliže už daně stimulují chování poplatníka, tak jedině tím správným směrem, čili vytvářet správné stimuly.

- **Princip makroekonomické pružnosti** – daně krátkodobě působí na efektivní poptávku soukromého sektoru tím, že odčerpávají větší či menší díl z jejího celkového objemu. Proto označujeme daně za pružné, jelikož pružně reagují na růst domácího produktu. Po použití daní jako ekonomického stabilizátoru, se stává daňová politika součástí makroekonomické politiky.

- **Princip právní perfektnosti a politické průhlednosti** – oba tyto daňové principy vycházejí z podstaty informovanosti. Problémy nastávají v případě, kdy přesně nemůžeme určit, kdo daň ve skutečnosti platí. Proto je dobré vždy upřednostňovat takové daně, u nichž je zřejmé, kdo je ve skutečnosti platí, než ty, u nichž daňový přesun způsobuje ztrátu této informace. Na základě toho bychom se měli zajímat, komu daňové opatření prospěje. [1]

3.4. Klasifikace daní

Daně obsažené v daňové soustavě mají různou druhovou určitost. Lze tyto daně rozřadit podle jednotlivých hledisek a kritérií. Jedna z nejzákladnějších klasifikací daní je podle způsobu uložení a to na daně přímé a nepřímé. Tyto typy daní jsou velmi hojně používány ve spojení s politickými a ekonomickými sférami. Kromě těchto typů, ale existují a také se často používají daně podle subjektu, objektu, vztahu k poplatníkovi, dopadu, vztahu k základu a v neposlední řadě daně podle daňového určení.

3.4.1. Klasifikace daní podle způsobu uložení

Daně podle tohoto principu dělíme na:

- **Přímé** – u těchto daní lze přesně specifikovat osobu, která bude daň platit. Daň se obvykle odvádí z jejího příjmu nebo majetku poplatníka, který je současně i plátcem. Typickým příkladem jsou: daň dědická, darovací, daň z převodu nemovitostí, silniční daň, atd.
- **Nepřímé** - oproti přímým, neznáme osobu, která bude v konečné fázi daň platit a není možné tedy tuto osobu dopředu určit. Definován je pouze daňový subjekt, v tomto případě plátce, který daň odvádí. Daň je za této situace vedena, jako přírážka k prodejní ceně za služby a zboží, které poté zaplatí zákazník. Mezi nepřímé daně se řadí daň ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a také cla.

3.4.2. Klasifikace daní podle subjektu

Na základě této klasifikace máme přehled o tom, které osoby mají povinnost platit daň. Veškeré jedince, skupiny osob či organizace spadající do této skupiny lze označit za ekonomické subjekty. Následně tyto ekonomické subjekty můžeme rozřadit na:

- **Jednotlivce** – jedná se o samotnou osobu, kterou lze identifikovat jménem, trvalým bydlištěm nebo rodným číslem.
- **Domácnosti** – zde je daňovým subjektem domácnost jako celek, která je zastupována hlavou rodiny a je tedy nositelem daňových povinností.
- **Oba manželé** – ekonomickým subjektem jsou manželé, v případě, že uplatňují společné zdanění manželů.

- **Všechny členy domácnosti** – představuje obdobnou, ale komplikovanější možnost uplatňovat více osob (výdělečně činných) patřících do jedné společné domácnosti jako samostatného daňového subjektu. [2]
- **Firmy, korporace** – jde o organizace, tzn. právnické osoby, které byly vytvořeny za určitým účelem. Tento daňový subjekt je charakterizován svým názvem, právní formou, identifikačním číslem a je zapsán do obchodního rejstříku. [2]

3.4.3. Klasifikace daní podle objektu

Daně je možné třídit také podle objektu, ke kterému se daň vztahuje, a pro jaký účel je daň odváděna. Patří sem především daně:

- **Důchodové** – v tomto případě jsou předmětem daně příjmy poplatníka, např. mzda, zisk, výnosový úrok, příspěvky na sociální zabezpečení, renta, atd.
- **Výnosové** – jsou placeny podnikajícími subjekty a týká se určitých typů výnosů.
- **Majetkové** – předmětem daně je movitý a nemovitý majetek, jehož je subjekt daně držitelem či nabyvatelem.
- **Z hlavy** – daň placená za každého poplatníka bez ohledu na jeho příjem.
- **Spotřební** – jedná se o nepřímou daň, které podléhají určité komodity nebo mohou být spojeny s veškerou spotřebou daňového subjektu.

3.4.4. Klasifikace daní podle vztahu k poplatníkovi

Prostřednictvím této klasifikace se člení daně podle vztahu k platební schopnosti poplatníka na:

- **Osobní** – jedná se o daně zohledňující platební schopnosti každého poplatníka. Typickou osobní daní v daňovém systému České republiky je daň z příjmů fyzických osob.
- **In rem** – jsou opakem osobních daní. Platí se bez ohledu na platební schopnosti poplatníka. Lze sem zahrnout daně spotřební, z přidané hodnoty, daň z nemovitostí, ale také daň silniční.

3.4.5. Klasifikace daní z hlediska dopadu

Toto třídění je důležité, jelikož se zabývá požadavkem spravedlnosti. Proto nás zajímá, jak na veřejnost daně dopadají, neboli jak se mění daňové zatížení s růstem důchodu poplatníka. Rozlišujeme pak daně:

- **Proporcionální** – při zvyšování důchodu poplatníka nedochází ke změně jeho zdanění.
- **Progresivní** – v tomto případě roste míra zdanění při růstu důchodu.
- **Degresivní** – s růstem důchodu míra daně klesá.

3.4.6. Klasifikace daní podle vztahu sazby k základu

Pokud členíme daně podle vztahu sazby k základu, vycházíme z jejich výpočtu vzhledem k daňové základně, respektive z hlediska velikosti vypočtené daně v porovnání s velikostí daňového základu na:

- **Specifické neboli jednotkové** – jsou daně stanovené podle množství daňového základu nebo množstevních jednotek zdaňovaného znaku v daňovém základu. Mezi tyto daně patří zejména daně spotřební (např. počet litrů čistého alkoholu). Dále se mezi tyto daně řadí např. daň pozemková a domovní, ale také daň z hlavy.
- **Ad valorem (k hodnotě)** – daň ad valorem je pak stanovena podle ceny zdaňovaného základu. Nejdůležitější je v tomto případě daň z přidané hodnoty nebo daň obrátová. K výše zmíněným daním lze přiřadit i daně důchodové a výnosové, protože jejich výše se stanovuje ze základu daně v peněžních jednotkách.
- **Stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu** – patří sem daň paušální a daň z hlavy, u nichž není žádný vztah mezi velikostí daně a daňového základu. Subjekty tyto daně platí jen proto, že existují. Velikost takto uložené daně se může u jednotlivých subjektů lišit, pokud je uložena na základě principu platební schopnosti. Jelikož nemůže poplatník v tomto případě ovlivnit výši daně ani daně paušální, nemají tyto daně distorzní účinky.

3.4.7. Klasifikace daní podle daňového určení

Daně můžeme také členit podle toho, do jakého rozpočtu plynou, a to:

- **Nadstátní** – jedná se o daně placené do rozpočtu EU
- **Státní** (ve federálních státech daně federální)
- **Vyšších územně-správních celků** – v ČR k těmto daním řadíme daně krajů,

v Německu jsou to daně jednotlivých spolkových zemí Německa

- **Municipiální** (v ČR se jedná především o daň z nemovitosti)

• **Svěřené** - obsahují celostátně platné daně, plynoucí do rozpočtů nižších úrovní.[1]

3.5. Daně nepřímé

Diplomová práce se zaměřuje na zdanění piva. Proto se pro nás stávají nepřímé daně nejdůležitějším pojmem, který nás zajímá. To je důvod, proč jim věnovat větší pozornost než ostatním daním. Nepřímé daně, jejichž objektem je spotřeba, se dělí na daně všeobecné, čili daně z prodejů (obratů), včetně DPH a druhou skupinou jsou daně selektivní, čili vlastní spotřební daně (akcízy). Zásadním principem nepřímých daní je nepřímé zdanění prodejů nebo obrátů výrobců a obchodníků. Mechanismus takto stanoveného způsobu zdanění je konstruován tak, že výrobci a obchodníci započítávají tyto daně do cen pro spotřebitele. Avšak ve skutečnosti rozhoduje o poměru, v němž se daň rozdělí mezi výrobce, obchodníky a spotřebitele především elasticita poptávky a nabídky. V tomto případě pak dochází k tomu, že některá daň dopadá téměř celá na spotřebitele. Příkladem jednoznačného dopadu daně na spotřebitele je daň z tabáku.

Rozdělení nepřímých daní na dvě základní skupiny:

- **Všeobecné nepřímé daně (univerzální)** – jedná se o daně, které je možné zahrnout na každý stupeň zpracování výrobku. Postupně se nabalují na výrobek, nebo se uloží jen jednou, na velkoobchodní obrát, maloobchodní obrát. Právě díky výše zmíněnému „nabalování“, byla vymyšlena daň z přidané hodnoty. DPH odstraňuje duplicitu zdaňování, na základě toho dochází k oddělení daně na vstupu od daně na výstupu.

- **Selektivní daně (akcízy)** – představují výběrové daně, kterým podléhají specifické komodity. Předmětem těchto daní je jejich výroba a dovoz. Základ daně je počet fyzických jednotek vyrobeného nebo dovezeného zboží. Právě tento znak je odlišuje od všeobecných daní, které jsou ukládány ad valorem, tedy procentně z ceny výrobku či služby. Působí jako daně in rem („na věc“) a to z důvodu, že nezohledňují majetkové a sociální postavení poplatníka.

3.5.1. Daň z přidané hodnoty – DPH

DPH je univerzální daň z důvodu uvedeného v následující citaci §2 ze zákona č.235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty:

Z novelizovaného znění §2 platného od 1. 1. 2013 vyplývá základní vymezení předmětu daně.

(1) Předmětem daně je:

a) Dodání zboží nebo převod nemovitosti, pokud je uskutečňuje za úplatu osoba povinná k dani v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,

b) Poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,

c) Pořízení zboží z jiného členského státu. Toto pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem daně, pokud je uskutečněno za úplatu, a to osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Jestliže se jedná o pořízení nového dopravního prostředku, který je definován mezi základními pojmy, je toto pořízení předmětem daně vždy, tj. i v případě, že pořizovatelem je osoba nepovinná k dani, např. občan. Pojem „osoba nepovinná k dani“, který se objevuje v zákoně o DPH s účinností od 1. 1. 2010, a to jak v §2, tak i v dalších ustanoveních zejména místo plnění při poskytování služeb, je prakticky legislativně zkratkou opisného pojmu „osoba, která není osobou povinnou k dani“.

d) Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku, kterým se rozumí především dodání zboží do tuzemska ze třetích zemí mimo EU.[3]

Daň z přidané hodnoty prošla v posledních desetiletí 20. století významnou změnou a to především tím, že komise EU stanovila tuto daň, jako jednu z podmínek

členství. Proto ovlivňuje státy, které se snaží stát členy EU a posiluje zastánce této daně v ostatních státech. DPH patří mezi nejdůležitější daně daňových systémů v jednotlivých evropských státech a to především z důvodu:

- **Neutrality** – daň by neměla nikoho ovlivňovat. Způsob stanovení techniky daně by měl zamezit tomu, aby nedocházelo k diskriminaci komodit s vyšším stupněm zpracování nebo s různými podíly spotřebitelské ceny na ceně velkoobchodní nebo výrobní.
- **Možnosti zdanit služby** – značně zvyšuje možnost zdanit služby, u nichž hrozí větší možnost daňových úniků a to způsobem, že u DPH je cena stejná pro plátce i pro neplátce. Na základě toho nevzniká pro poskytovatele služeb problém rozdílu mezi konečnou a výrobní spotřebou.[1]
- **Výhodnosti pro mezinárodní obchod** – díky tomu, že technika daně umožňuje vývoz bez daně, takže všichni dovozci do určité země mají stejné podmínky.[1]
- **Odolnosti proti daňovým únikům** – na základě toho, že existuje evidence o dani, což umožňuje finančnímu úřadu možnost kontroly, tak si plátce daně stejně jako poplatník daně dávají pozor a mají zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží či služby.
- **Spolehlivosti výnosů pro stát** – v neposlední řadě se stává DPH díky své odolnosti proti daňovým únikům a rozšířením zdanění spotřeby o služby pro stát nepostradatelnou.

Přes všechny výše uvedené argumenty, ze kterých plyne pro stát prospěch z DPH, se našly i státy, které daň z přidané hodnoty nezavedly a to na základě těchto důvodů:

- **Náročnost přechodu na novou daň** - představuje velmi náročný proces z hlediska administrativy a politiky. Mnohdy se až člověk diví, jaký může dělat problém dohoda mezi více stranami na věci, která by měla určitým způsobem pomoci danému státu v jeho rozvoji.
- **Administrativní nákladnost fungování daně** – aby byla daň účinná, je zapotřebí mnoho administrativních kroků a to jak ze strany plátců, tak ze strany státu. I proto umožňuje legislativa úlevy pro menší firmy, které jsou od daně buď přímo

osvobozeny, nebo alespoň mohou využívat jednodušších postupů (např. delšího zdaňovacího období nebo jednodušších dokladů).[1]

- **Obavy ze zvýšení inflace** – příchod nové daně sebou nese i obavy zvýšení spotřebitelských cen

Sazby DPH

Většina zemí EU používá systém zdanění prostřednictvím dvou druhů sazeb. Jedná se o sazby základní, pod které spadá většina zboží a služeb a sazby snížené nebo zvýšené. Téměř všechny země EU využívají sazbu základní a sníženou. Nižší sazba je uvalena zejména na předměty a služby základní potřeby. Najdou se i země, které uvalují i vyšší sazby a to hlavně na luxusní statky. Do snížené sazby patří zejména potraviny, nealkoholické nápoje, vodné a stočné, teplo, městská doprava, knihy, časopisy a noviny, ubytovací služby, vstupné na kulturní akce, léky a v zásadě věci týkající se bydlení.

V následující tabulce jsou uvedeny sazby DPH u vybraných států EU. Tyto sazby byly aktualizovány k 24. 3. 2014.

Tabulka A.1: Sazby DPH vybraných států EU

Stát	Zkratka DPH	Standardní (%)	Snížená (%)	Zvýšená (%)
Belgie	BTW/TVA	21	6,12	-
Česká republika	DPH	21	15	-
Dánsko	MOMS	25	-	-
Lucembursko	MwSt	15	3,6,12	-
Německo	USt	19	7	-
Polsko	PTU/VAT	23	5,8	-
Slovensko	DPH	20	10	-
Velká Británie	VAT	20	5	-
Itálie	IVA	21	4,10	-
Chorvatsko	PDV	25	5,10	-
Švédsko	MOMS	25	6,12	-

Zdroj: Sazby DPH v Evropě, www.kodap.cz/cz/prehledy/sazby-dph-v-evrope.html

3.5.2. Spotřební daně

Spotřební daně jsou výběrové neboli selektivní daně ze spotřeby. Tyto daně jsou uvalovány na alkoholické a tabákové výrobky a na pohonné hmoty. Pro tuto práci je důležité zabývat se nejen zdaněním piva z hlediska daně z přidané hodnoty, ale jak je uvedeno dole v citaci §1 Zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, brát na zřetel rovněž přesné znění vybraných pojmů tohoto zákona.

§1

Předmět úpravy

(1) Tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství a upravuje

a) Podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproduktů a tabákových výrobků (dále jen „vybrané výrobky“) spotřebními daněmi,

b) Způsob značení a prodeje tabákových výrobků a způsob značení některých minerálních olejů.

(2) Spotřebními daněmi jsou

a) Daň z minerálních olejů

b) Daň z lihu

c) Daň z piva

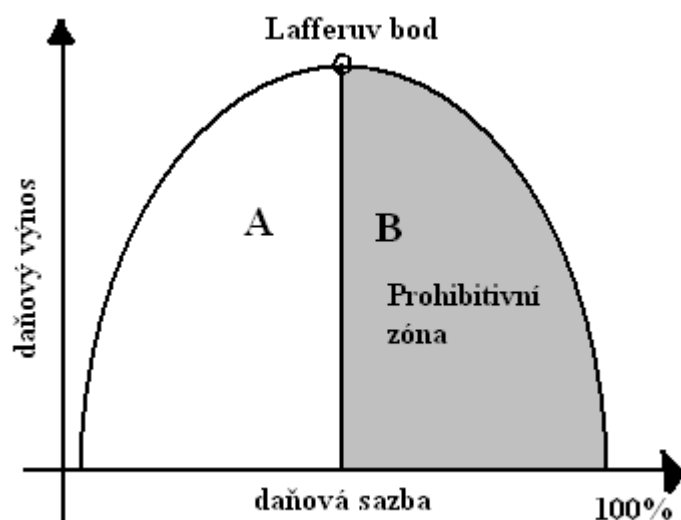
d) Daň z vína a meziproduktů a

e) Daň z tabákových výrobků

(dále jen „daň“)

(3) Správu daní vykonávají orgány[4]

Vysoké sazby figurující u spotřebních daní spolu s nízkou elasticitou spotřeby činí z těchto daní významný výnos veřejného rozpočtu. Ovšem v žádném případě není velikost příjmu ze spotřebních daní přímo úměrná daňové sazbě. Jako jeden z příkladů, kdy snížení daní může ve skutečnosti vést ke zvýšení daňových příjmů, jsou důchodové daně, ale lze sem zařadit i daň z nafty.



Obrázek B.1: Dupuitova (Lafferova) křivka[5]

Vztah mezi sazbou daně a státními příjmy na výše uvedeném grafu pojednává o tom, že na základě zvyšování daňové sazby, rostou příjmy státu pouze do určité výše. Právě tento bod označujeme Dupuitovým (Lafferovým) bodem a ten je také pro stát nejvýhodnější. Od této hranice se státní příjmy snižují. Pokud by tedy bylo zdanění 100%, dojdeme ke stejnému efektu, jako kdyby byla nulová daňová sazba. Při nulové sazbě nebude mít stát žádný daňový výnos a při 100% zdanění se zase nenajde jediný výrobce, který by nezastavil svou produkci, protože jeho čistý zisk po zdanění bude nulový.

Pokud chce stát mít zdravou ekonomiku, neměla by daňová sazba vystoupat až do prohibitivní zóny. Důsledkem je potom omezení konkurenceschopnosti domácích firem na mezinárodním trhu a v neposlední řadě to může vést k rozšiřování tzv. šedé ekonomiky.

Důvody pro zdanění vybraných druhů zboží a služeb spotřební daní:

- Odrazení lidí od „škodlivé spotřeby“
- Příliv peněz do státní pokladny
- Harmonizace daní v EU

4. Zdanění piva

4.1. Ekonomický význam piva

Na území ČR má pivo staletou tradici a prostřednictvím daně z přidané hodnoty a spotřební daně přináší do veřejného rozpočtu důležité finanční prostředky. Češi patří mezi světovou velmoc v konzumaci piva. Na základě toho dochází k vysoké výrobní produkci a exportu do celého světa. To vše přináší ČR neustálý finanční příjem. Poněvadž z piva, které kromě daňových příjmů přivádí do České republiky i zahraniční turisty.

4.2. Postup výroby piva

Pro přípravu výroby piva je zapotřebí tří základních složek, mezi které patří obilný slad, voda a chmel. Za počátek výroby piva lze označit výrobu sladu. Pro výrobu sladu využíváme především sladovnický ječmen, který se nejprve máčí, klíčí, neboli sladuže a poté se suší (hvozdí). Při máčení stoupne obsah vody v zrně na necelých 50 %. Vznikne tak prostředí vhodné pro klíčení zrna a současně se působením enzymů změní struktura zrna, potřebná pro další části výroby piva. Po procesu máčení a klíčení, které trvá přibližně pět až sedm dní, vzniká polotvar, označován jako „zelený slad“, jenž se dále suší. Při teplotách mezi 80 až 85°C (při výrobě světlého sladu) se zrno zbaví přebytečné vlhkosti až na hranici 3-5 % a vznikne již skladovatelný slad.

Prostřednictvím různých režimů regulace teplot a úbytku vláhy se dosahuje požadované barvy a složení látek pro konkrétní druh piva. Pro výrobu tmavého sladu se využívají vyšší teploty převážně v závěrečné fázi klíčení a sušení, kde teploty dosahují hranice 100°C. U speciálních sladů, barevných či karamelových jsou teploty i technologie odlišné. Příprava probíhá např. pražením při teplotách pohybujících se v rozmezí 120 - 180°C. Každý pivovar si připravuje specifický druh sladu, popřípadě pokud součástí pivovaru není vlastní sladovna, nakupuje pivovar slad od obchodních sladoven. Základem samotného piva je mladina získaná v srdci pivovaru, ve varně. Připravený či koupený slad se rozemele, následně se smíchá s vodou a zahřívá se, tzv. rmutuje. Tímto procesem dochází k převedení látek z extraktu sladu do roztoku a

rozštěpení škrobu na cukry, důležitých pro pozdější kvašení pivovarskými kvasinkami. Rmut lze získat dvěma způsoby, infuzní metodou převážně pro svrchně kvašená piva nebo dekokčním rmutováním. První způsob v současné době využívají spíše menší pivovary, jako místní specialitu. Evropské pivovary upřednostňují především metodu dekokční, kde se rmut zahřívá po jednotlivých částech, obvykle třetinách a posléze vrací zpět do celkového roztoku. Povařování jednotlivých rmutů se používá hlavně při výrobě spodně kvašených piv. Ze získaného rmutu se následně oddělí zbytky sladu, tedy sladové mláto a získá se čistá první část sladiny – předek. Z mláta se dále vyluhuje druhá část sladiny tzv. výstřelek. Poté se, dle požadavků vyráběného piva, vaří obě smíchané části mladiny a postupně se přidávají diferencované dávky chmele nebo jiné chmelové přípravky (pelety či extrakty). Chmel je nepostradatelnou a nenahraditelnou surovinou při výrobě piva, neboť se při této etapě vaření – tzv. chmelovaru uvolní do roztoku hořké látky (chmelové pryskyřice) pro typickou hořkost piva, dále silice zajišťující charakteristické aroma a sloučeniny ovlivňující plnost chuti piva. Po odpaření přebytečné vody z chmelovaru vznikne základ piva – mladina.

Mladina poté prochází různými druhy chlazení, kde se zchladí na požadovanou zákvasnou teplotu a po přidání pivovarských kvasinek začíná proces kvašení. Dle použitého druhu kvasnic se rozeznává spodní a svrchní kvašení. Spodní kvašení se vyznačuje usazováním kvasinek u dna nádoby a dochází k němu při nižších teplotách 5 – 10 °C. Svrchní kvašení se odehrává při teplotách 15 – 25 °C a kvasinky jsou naopak vynášeny při kvašení vzniklým oxidem uhličitým k hladině a hromadí se zde tzv. dece. Hlavní kvašení trvá zpravidla sedm až deset dní, zkracuje se při vyšších a prodlužuje se při nižších teplotách kvašení. Během hlavního kvašení vznikají z metabolismu kvasinek alkohol, oxid uhličitý a tzv. vedlejší metabolity kvašení, což jsou estery, vyšší alkoholy, mastné kyseliny, atd. Poměr koncentrací těchto hodnot rozhoduje o sensorické kvalitě piva a také o charakteristickém buketu určité značky piva. Následně probíhá dokvašování (zrání/ležení), po dobu až tří měsíců za snížených teplot (okolo 0°C) a částečného přetlaku. V této fázi dochází k nasycení piva oxidem uhličitým, vyčeření a ustálení sensoricky významných látek. Při moderních intenzifikovaných technologiích ve velkých pivovarech, kde probíhá kvašení a dokvašování ve velkoobjemových

uzavřených cylindrokónických tancích (CTK), se tato doba úspěšně zkracuje až na pouhý týden. Stále se však najdou pivovary se starší technikou či přísně dodržující tradici, kde nechávají pivo kvasit v otevřených kádích, a poté dozrát v ležáckých sklepích v tradičních sudech či v kádích. Vyzrálé pivo se pak filtruje, pasterizuje tepelnou úpravou, což však není podmínkou a stáčí do přepravních obalů – sudů, cisteren, nebo klasických skleněných láhví či plechovek a PET lahví a v určité formě putuje ke spokojeným spotřebitelům.

4.3. Historie zdaňování piva v Čechách

Už v minulosti se ke každému statku vztahovala určitá výše poplatku neboli daně. Pivo v tomto případě nezůstalo pozadu, a jakmile přinášelo svým činitelům byt' jen malou formu výdělku, tak se okamžitě ozvala šlechta, která z toho chtěla také profitovat, a proto z něj vybírala poplatky. Tímto způsobem v dřívějších dobách přinášelo pivo užitek kromě šlechty také samozřejmě svým výrobcům, šenkýřům, královskému dvoru a městům. Výše poplatku záležela na místních podmínkách a potřebě měst.

Zdanění piva má staletou tradici. Už v minulosti se stejně jako dnes zdaňovala výrobní mladina, což je cukernatý meziprodukt vznikající v první fázi technologického procesu při výrobě piva. Mladina obsahuje extraktivní látky ze sladu, které jsou zkvasitelné a extraktivní látky z chmelových produktů. Postupně dochází k uzákonění daní ve Sbírce zákonů. V této podobě zůstávají až do roku 1920, kdy byla sazba daně zvýšena o tzv. zemské dávky a činila potom 3 Kč na 1 hl° (hektolitrový stupeň). Koncem roku 1920 je pivo zdaněno podle všeobecné nápojové daně, kde se jako rozhodujícími ukazateli zdanění stává množství a koncentrace piva při výrobě.

Rok 1921 sebou přinesl další změnu a to rozdělení piv do tří skupin, kterými jsou piva vyrobená v tuzemsku, nebo dovážená. Zda dojde k situaci, že pivo nelze zařadit ani do jedné ze skupin, pak přechází automaticky do skupiny piv speciálních.

Následuje změna klasifikace piva a to roku 1923, která spočívala ve změně stupňovitosti jednotlivých skupin piva a zavedení povinnosti platit za pivo kromě daně a zemské dávky i tzv. „potravní daně na čáře“, které činily 3Kčs/hl. Potravní daně na čáře se platily ale pouze v tzv. hrazených městech, pod která spadala velká města jako Praha, Brno a Bratislava. V menších městech byla povinnost platit obecní dávky, které byly stanoveny v různé výši podle kategorií.[6]

Prvního samostatného zdanění se pivo dočkalo roku 1930. Právě v tomto roce byla zavedena daňová sazba pro pivo výčepní 46 Kč/hl, ležák 60 Kč/hl a pro speciální pivo 80 Kč/hl. Obrovská změna nastala také pro malé pivovary do 10 000 hl/rok, kterým poskytl ministr financí dotaci ve výši 6 mil. Kč ročně.

V roce 1933 dochází k zavedení daně z obratu, jenž je postupem času paušalizovaná.

Od října 1940 byl i v našich zemích zaveden říšskoněmecký způsob zdaňování piva, což dokládá odborník v pivovarnictví Kratochvíle ve své knize „Pivovarnictví v Českých zemích v proměnách 20. století“.

„Zdaňováno bylo pivo a dani podléhalo pivo z pivovaru vystavené, nebo v pivovaru vypité. Od daně bylo osvobozeno pivo deputátní vydávané zaměstnancům pivovaru a pivo vyvezené pod daňovým dohledem.“[6]

Dále bylo pivo ještě rozděleno do dvou kategorií na piva slabá a ležáky. Síla piva byla závislá na množství mladiny v nápoji. Platilo, že pro slabá piva byla daňová sazba poloviční než pro ležáky. Na základě daňových úlev pro menší pivovary byly daně určovány od prvních vyrobených 2000hl a postupně byly navyšovány. Došlo také ke zrušení obecní dávky z piva.

Po protektorátu v roce 1946 byly zavedeny nepřímé daně, které činily u výčepního piva 116 Kčs/hl, u ležáku 144 Kčs/hl a u speciálního piva 184 Kčs/hl. Kromě toho se platily přírážky k dani podle místa výroby piva. Největší částka se platila

v Prazdroji a to 100 Kčs/hl, u ostatních 80Kčs/hl. Mezi roky 1946 – 1948 získal ministr financí právo podporovat malé pivovary do objemu 10 000 hl/rok ve výši 10% zaplacené daně. Za rok však tato částka nesměla být vyšší než 12 mil. Kčs.

Rok 1948 znamenal zavedení všeobecné daně, která pobyla v platnost pouze do roku 1952, kdy byla zrušena a místo ní zavedena daň z obratu, podle které se pivo s menšími úpravami v sazebníku zdaňovalo dalších 30 let. Nový sazebník poukazoval na to, že slad má být zdaňován sazbou 12% z velkoobchodní ceny a u piva má být placena ještě tzv. rozdílová daň, o které platí:

Rozdílová daň = maloobchodní cena - (obchodní přírážka + velkoobchodní cena)

Systém spočívající na placení daní z obratu platil až do sametové revoluce. Po roce 1989 už nebyly daňové sazby určeny podle cen velkoobchodních a maloobchodních, ale závisely pouze na stupňovitosti piva (EPM).

Zásadní období ve zdanění piva nastalo po rozpadu Československé republiky v roce 1993, kdy došlo k zavedení spotřební daně. Spotřební daň byla pro jednotlivé druhy piva, kterými byly výčepní, ležák a speciální odlišena prostřednictvím stupňovitosti piva. Pokud by se porovnaly daňové sazby podle stupňovitosti po roce 1989 – 1993, tak došlo k určitému poklesu míry zdanění.

Z hlediska strany výrobce se tedy zvýhodnila produkce. Spotřební daň však nebyla jedinou daní, která byla vybírána z piva a jiných alkoholických a tabákových výrobků. Výrobce má dále povinnost platit DPH. Kratochvíle uvádí ve své publikaci, že „Pivo bylo zařazeno do základní 23% sazby DPH.“[6]

Zavedení nepřímých daní sebou přináší i novelizaci celého zákona zabývajícího se touto problematikou. Právě tato novelizace vyvolala protesty ze strany malých pivovarů, jelikož jim byly zrušeny daňové úlevy a tím pádem se tyto malé pivovary dostaly do problémů ohledně konkurenceschopnosti s většími pivovary.

V roce 1995 dochází opět k novelizaci zákona. Přestože se navýšily daně, pro malé nezávislé pivovary s maximálním výstavem 200 000hl/rok byla snížena daňová sazba. Tato změna novely zákona vycházela z německých zákonů.

Na základě nespokojenosti Ministerstva financí, které očekávalo daleko větší příjmy z piva, byla roku 1996 schválena další novelizace. Tato změna principu zdaňování byla podobná jako u prvního zdaňování piva u nás. Tedy místo zdaňování piva z pevných sazeb za hektolitr na pevné sazby za tzv. hektolitrové stupně (hl°), které jsou odvozeny z obsahu mladiny v původním extraktu. Konečná sazba daně byla stanovena na 24 Kč/hl°. Při běžném množství a sortimentu piva znamená změna o 1Kč/hl° změnu státních příjmů o 168 mil. Kč/rok. Malé nezávislé pivovary i po této novelizaci mohly počítat s jistou daňovou úlevou.

Na základě toho byl stanoven vzorec, který slouží pro výpočet zdanění. Ten zahrnuje množství piva v hektolitrech, procentový obsah extraktu původní mladiny (°Plato) a základní nebo sníženou daňovou sazbu.

Zdanění = objem produkce * procentová koncentrace mladiny * daňová sazba

Roku 2004 vstupuje ČR do Evropské unie, ale ještě před tím dochází ke změně zákona o zdaňování piva. S touto změnou došlo k jisté harmonizaci s daněmi EU, ovšem jinak se zcela nic zásadního z hlediska principu zdanění piva a daňové sazby nestalo.

4.4. Současná situace zdanění piva v České republice

V současnosti se píše rok 2014 a pivo se zdaňuje podle posledních úprav, které proběhly roku 2010. Pro legislativu stále platí vzorec, který byl schválen roku 1996 pro výpočet konkrétní hodnoty daně pro jednotlivé pivovary. Ze vzorce je na první pohled zřejmé, že zdanění piva stále zohledňuje koncentraci mladiny v původním extraktu, dále hledisko objemu výroby konkrétního pivovaru. Po součinu těchto dvou hodnot následuje vynásobení příslušnou daňovou sazbou a to buď základní, nebo sníženou podle velikosti objemu produkce.

Tabulka A.2: Současný stav zdanění v ČR

Sazba daně v Kč/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny					
Základní sazba	Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary				
	Velikostní skupina podle výroby v hl ročně				
	Do 10 000 včetně	Nad 10 000 Do 50 000 Včetně	Nad 50 000 Do 100 000 Včetně	Nad 100 000 Do 150 000 Včetně	Nad 150 000 Do 200 000 včetně
32,00 Kč	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,80 Kč

Zdroj: Poradce 2011 číslo 12-13, Zákon o spotřebních daních

Základní sazba spotřební daně v Česku je 32 Kč za hl (100 litrů) za každé započaté hmotnostní procento extraktu původní mladiny. Ještě v roce 2009 byla spotřební daň 24 Kč za hl. Pro malé nezávislé pivovary, jejichž roční výroba piva nepřekračuje 200 000 hl je uvalena nižší spotřební daň, jak je uvedeno v tabulce. Z každého půllitru se dále odvádí základní sazba DPH, která momentálně činí 21%. Spotřební daň odvádí pivovar, v konečném důsledku ji zaplatí zákazníci.

Kromě piv, které podléhají zdanění, existují i piva osvobozená od daně a těmi jsou piva:

- pro výrobu octa s kódem nomenklatury 2209
- pro výrobu a přípravu léčiv

- pro výrobu přísad při výrobě potravin a nápojů, kde obsah alkoholu nepřesahuje 1,2% objemových, nebo
 - pro výrobu potravinářských výrobků v případě, že obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru alkoholu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků
 - vyrobené fyzickou osobou v zařízení pro domácí výrobu piva, a to výhradně pro spotřebu vlastní, osob s ní tvořících domácnost, osob blízkých nebo jejich hostů. Množství nesmí přesáhnout 200l za kalendářní rok a nesmí dojít k prodeji vyrobeného piva.
 - Určené k použití jako vzorky pro povinné rozbory, nezbytné výrobní zkoušky nebo jako vzorky odebrané celním úřadem
 - Vy výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát.[4]

5. Daňová harmonizace v EU

Daňová harmonizace znamená vzájemné sblížení a propojování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se může týkat:

- a) Daňového základu
- b) Daňové sazby
- c) Administrativy daně

V závislosti na harmonizaci nemusí docházet k úplně stejnému stanovení základů a sazeb daně ve všech státních sdružení, ale jde o to, aby se výše zmíněné parametry daně alespoň určitým způsobem k sobě přiblížili. Snahou harmonizace v EU je, aby daně nebyly překážkou volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy. Prvořadým cílem je stejně jako v jednotlivých státech zabránit daňovým únikům.

Hlavní nástroje harmonizace daní v EU jsou:

- a) Primární právo EU
- b) Sekundární právo EU

Hlavními smlouvami všech integrujících procesů jsou Římské smlouvy, které platí už od roku 1957. Dalšími konkrétními nástroji k harmonizaci daní jsou nařízení a směrnice ES, což jsou nástroje sekundárního práva. Tyto nařízení a směrnice jsou právně závazná, čímž sledují dosažení určitého cíle. Právě tyto směrnice a nařízení slouží k tomu, aby docházelo k harmonizaci daní.

5.1. Harmonizace nepřímých daní v EU

S postupem evropské integrace, bylo zároveň nutné také vytvořit fungující jednotný evropský trh a tím související volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. To by ovšem bez harmonizace nepřímých daní nebylo možné, tudíž bylo potřeba vybrat vhodný způsob, jak tohoto cíle dosáhnout. Bylo na Evropské komisi, jaký postup v oblasti harmonizace nepřímých daní zvolí, neboť v Evropě existovaly a byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění. V podstatě všechny členské země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou

hodnotu produkce, tzv., že počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně). Jedinou výjimkou byla Francie, jelikož ta uplatňovala systém daně z přidané hodnoty (všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na přidanou hodnotu produkce). Navíc každá země aplikovala ještě selektivní daně (např. spotřební daně).

Evropská komise nakonec došla k závěru, že oblast nepřímých daní bude harmonizována. Dále došlo k nahrazení kumulativního kaskádového systému nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty.

Kumulativní kaskádový systém daně z obratu totiž ve svém důsledku v podstatě „způsobuje deformaci tržního prostředí, neboť díky skutečnosti, že daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, výrobci a distributoři raději vytvářejí integrace, neboť jejich prostřednictvím mohou ovlivnit výšku daňového zatížení.“ [9]

Naproti tomu v systému daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) „je daňové zatížení zcela nezávislé na délce výrobního či distribučního řetězce. Aplikace daně z přidané hodnoty na rozdíl od kaskádového systému daně z obratu nenarušuje soutěž na trhu, je tzv. neutrální.“ [9]

Podle Nerudové lze daňovou neutralitu dělit následujícím způsobem, a to na:

- Vnější – je spojena s mezinárodními aspekty daně z obratu
- Vnitřní – je spojena s neutralitou vnitřního trhu.

Příčemž vnitřní neutralitu lze dělit ještě podrobněji, na:

- Právní – je zaručena, pokud je daň měřitelná nebo-li existuje vztah mezi daňovým zatížením a mírou spotřeby daňového poplatníka
- Soutěžní – dochází k ní, není-li daňové zatížení závislé na míře vertikální nebo horizontální integrace

- Ekonomickou – vychází na základě úzké souvislosti s efektivní alokací výrobních zdrojů. Z čehož vyplývá, že daňové sazby by měli ovlivňovat tržní mechanismus co nejméně, aby mohlo docházet k efektivní alokaci zdrojů.

5.1.1 Harmonizace DPH

Názory autorky Láchové v knize Daňové systémy v globálním světě vypovídají převážně o tom, že DPH má v sobě výhodu zejména v tom, že podíl této daně v konečné spotřebitelské ceně je stejný a to ve všech službách i výrobcích, které podléhají stejné sazbě daně.

Zavedení systému daní z přidané hodnoty v Evropské unii je komplexním a stále inovovaným projektem, který je upraven prostřednictvím evropské legislativy. Základním kamenem je Smlouva o fungování Evropské unie, která v článku 113 vymezuje legislativní postup při harmonizaci daňových předpisů. Na základě tohoto článku jsou přijímány směrnice (v méně důležitých oblastech i přímo platící nařízení), které musí být implementovány každým členským státem do své národní legislativy.

První směrnice byly přijaty již v 60. letech minulého století. Za tu dobu došlo k přijetí mnoha dalších směrnic, které mají svůj oficiální název tvořen kromě standardního označení každé evropské směrnice i řadovými číslovkami.

První krok v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty byl proveden implementací první a druhé směrnice. Výsledkem ovšem nebyl žádný jednotný systém, neboť směrnice umožňovaly celou řadu výjimek a odlišností. Proto místo jednotného systému existovaly jednotlivé systémy s národními odlišnostmi.

Za nejdůležitější směrnici v oblasti harmonizace nepřímých daní byla v 80. letech minulého století považována tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC. Tato směrnice byla považována za základní směrnici, neboť stanovovala pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů a další. Cílem této směrnice bylo zejména harmonizovat rozdílné národní systémy a to především v souladu s předpokladem obsaženým v první a druhé směrnici.

Zavedením jednotného systému nepřímého zdanění byla splněna strukturální harmonizace. Další krok spočíval v harmonizaci daňových sazeb. Právě při harmonizaci daňových sazeb se vyskytlo několik faktů, které vypovídaly v neprospěch harmonizace:

- Harmonizace sazeb je chápána členskými zeměmi jako zasahování do národní suverenity,
- Daňové sazby mohou být nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace tudíž nenechává prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,
- Harmonizace sazeb může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů v zemích, ve kterých výběr nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu,
- Neochota Evropské komise právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních daňových systémů,
- Národní tradice, kterých se členské země jen těžko vzdávají. [30]

Problémy uvedené výše vedly k tomu, že Evropská komise přehodnotila postoj k harmonizaci sazeb. Nakonec z toho vyplynulo, že celková harmonizace (harmonizace strukturální a harmonizace daňových sazeb), která v podstatě znamená identitu národních daňových systémů ve všech ohledech, přestala být nezbytnou. Proto místo o harmonizaci bylo uvažováno pouze o aproximaci. Důvodem užívání pojmu aproximace namísto harmonizace je příklad USA. Ačkoliv se jedná o území s vyšším stupněm integrace než Evropské unie, sazby daní se mezi sousedními státy liší až do výše 5%.

Členské státy nejen že aplikovaly různé sazby daně, ale odlišovaly se i v počtu jednotlivých daňových sazeb. Proto existovaly země s jedinou sazbou, dále nejširší skupina zemí aplikující dvě daňové sazby. Ovšem našly se i státy se třemi daňovými sazbami. Úkolem Evropské komise bylo nejen stanovit pásmo pro daňovou sazbu, ale rozhodnout i o počtu sazeb. Jelikož systém se třemi sazbami daně je administrativně náročnější, rozhodla se Evropská komise nadále využívat v EU systém se dvěma sazbami daně – základní a sníženou.

Aproximace sazeb daně vedla k tomu, že pro daň z přidané hodnoty byla navrhována různá pásma. Pro tzv. základní životní potřeby – potraviny, dodávky vody,

farmaceutické výrobky, knihy, noviny, časopisy a hromadnou přepravu osob Evropská komise v roce 1989 nejprve navrhla sníženou sazbu ve výši 4 – 9 % a standardní sazbu ve výši 14 – 20 %.

Přijetí směrnice č. 91/860/EEC mělo za následek zrušení fiskální hranice mezi jednotlivými členskými státy. To podstatně ovlivnilo systém daně z přidané hodnoty, který byl uplatňovaný v rámci Evropské unie. Zrušení fiskálních hranic si vynutilo následující změny:

- Nákup soukromých osob je zdaňován výhradně v zemi nákupu (zrušení režimu vrácení DPH), s výjimkou nákupu nového dopravního prostředku,
- Systém exportu a importu byl v rámci Evropské unie nahrazen systémem tzv.intrakomunitární akvizice (Dodání zboží do jiného členského státu plátcí daně je obecně osvobozeno od daně, podobně pak pořízení zboží z jiného členského státu od plátce daně podléhá dani s nárokem na odpočet - viz zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.)
- Systém exportu a importu je nadále aplikován pouze se třetími zeměmi. [30]

Roku 1993 nabyla účinnosti směrnice č. 92/77/EEC, která zavedla minimální hranici daňových sazeb. Pro standardní sazbu stanovila minimum 15 % a pro sníženou 5 %. Do snížené sazby patřily zejména statky aplikující nulovou sazbu daně na určité zboží. Směrnice dále stanovila, že členské státy smí aplikovat pouze dvě snížené sazby daně a také dovolovala přechodné období, po které členské státy směly aplikovat v oblasti snížené sazby daně sazbu nižší jak 5 %. Členské státy v této souvislosti bohužel nebyly ochotny implementovat výše zmíněnou směrnici.

K prioritám Evropské unie v oblasti harmonizace nepřímých daní patřil přechod z principu země určení na princip země původu. Tento přechod ovšem předpokládal, že bude v rámci EU zavedena jednotná sazba daně, neboť v opačném případě by se identické zboží na trhu prodávalo s různými sazbami daně, podle místa původu. Proto z výše zmíněných důvodů, zatím nebyl daný přechod uskutečněn.

V současné době je z hlediska aktuální základní úpravy daně z přidané hodnoty v EU klíčová směrnice 2006/112/ES. Ta vstoupila v platnost 1. 1. 2007 s tím, že v ní obsažená pravidla musely členské státy implementovat do 1. 1. 2008. Přijatá směrnice 2006/112/ES zabudovala do svého textu dosavadní normy upravující DPH a zejména několikrát novelizovanou šestou směrnicí z roku 1977. O převratném vývoji v regulaci DPH svědčí i to, že tato základní směrnice (77/388/EHS) byla od své platnosti již několikrát novelizována.

Kromě směrnic jsou pramenem harmonizace DPH i judikatury Evropského soudního dvoru a některá přijatá nařízení, například Nařízení Rady (ES) 1798/2003 ze dne 7. 10. 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92.

Aktuální výše sazby DPH se v jednotlivých státech unie liší, ale z hlediska pravidel se státy neustále řídí směrnicí 92/77/EHS z října 1992, která vstoupila v platnost od ledna 1993, a následně i směrnicí 2006/112/ES z listopadu 2006. Podle těchto norem nesmí být základní sazba nižší než 15 % a členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, které však nesmí být nižší než 5 %. Členské státy EU mohou díky směrnici 92/77/EHS využít přechodné období, ve kterém mohou využívat nižší než 5 % sníženou sazbu daně.

V současné době se v praxi uplatňují níže uvedené sazby DPH:

- Základní sazba (standard rate)
- Snížená sazba (reduced rate)
- Super sníženou sazbu (super-reduced rate)
- „mezisadbu“ (parking rate)
- Nulovou sazbu (zero rate)

5.1.2 Harmonizace spotřebních daní

Výše uvedená problematika se uplatňuje nejen u DPH, ale i v oblasti harmonizace spotřebních daní. Nesmíme totiž zapomenout, že i spotřební daně výrazně ovlivňují jednotný trh. Prvopočátkem všeho bylo harmonizovat, jak strukturu, tak i daňové sazby jednotlivých typů spotřebních daní – akcízů. Směrnice EU obsahují název akcíz, v naší daňové soustavě je užíván pojem spotřební daň (což není správně, neboť spotřební daň, je všeobecná kategorie – zahrnuje i daně ze spotřeby – tedy i DPH a případně ekologické daně).

Jak plynul čas, tak došlo stejně jako u harmonizace daně z přidané hodnoty ke stanovení minimálních hodnot i u spotřební daně. Důvody jsou jednak historické, kdy už dříve byly zakořeněné odlišnosti systémů spotřebních daní a pak je to také z důvodu předpokladu tzv. spontánního harmonizačního efektu. Na základě harmonizačního efektu se totiž předpokládalo, že už jen existence různých sazeb akcízů vede k samovolné harmonizaci.

Došlo tedy k tomu, že i v případě spotřebních daní byl zvolen princip země určení – zboží podléhající spotřební dani je zdaňováno v zemi spotřeby tak, aby nebyl deformován trh a tržní prostředí (při principu země původu by na trhu mohly být identické produkty prodávány za rozdílnou cenu, rozdíl v ceně by mohl být způsoben rozdílnými sazbami spotřebních daní dle země produkce, princip země původu by v této situaci stejně tak jako u DPH nebyl schopen zajistit daňovou neutralitu). [30]

Harmonizace spotřebních daní vychází z čl. 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského prostoru. Harmonizace spotřebních daní v Evropské unii je založena na třech skupinách směrnic:

- tzv. strukturální směrnice – ta zahrnuje harmonizaci struktury spotřebních daní a rozděluje spotřební daně na daně z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků,
- směrnice č. 92/12/EEC – lze ji nazývat horizontální směrnice, právě ta upravuje výrobu, držení a přepravu produktů, které podléhají spotřební dani. Tato směrnice

upravuje pro pohybující se výrobky mezi jednotlivými členskými státy, režim tzv. podmíněného osvobození od daně (na základě principu země určení je výrobek v zemi produkce od daně osvobozen a je zdaněna až v zemi spotřeby příslušnou sazbou daně),

- směrnice k aproximaci sazeb výše uvedených spotřebních daní,

Úvodním krokem k harmonizaci spotřebních daní bylo vybrat určité portfolio výrobků, které budou podrobeny spotřební dani. Důvodem byla velká rozdílnost v systémech spotřebních daní v tehdejších státech a tím zdaňování širšího okruhu zboží.

Strukturální směrnice tedy stanovila, že členské státy musejí přijmout systém spotřebních daní, jejichž předmětem budou minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno. Další spotřební daně měly být zrušeny. Princip zdaňování spotřebních daní byl určen stejně jako u DPH dle místa určení.

Zlomem pro harmonizaci spotřebních daní bylo zavedení jednotného trhu k 1. 1. 1993. Od tohoto dne nabyla účinnost směrnice 92/12/EHS, která měla velký význam pro další harmonizaci spotřebních daní. Prostřednictvím výše zmíněné směrnice došlo k upravení obecného režimu výběru daně, dále byla upravena výroba, zpracování, držení a přeprava zboží podléhajícího spotřební dani. Tato směrnice vedla také k zavedení autorizované daňové skladby, mezi kterými se mohou výrobky se spotřební dani pohybovat po celém území Společenství bez povinnosti platit daň. Směrnici lze nazývat horizontální směrníci, která obsahuje ve své preambuli důvody přijetí:

- vytvoření a fungování vnitřního trhu Společenství vyžaduje volný pohyb zboží včetně zboží podléhajícího selektivní spotřební dani,
- jednotné vymezení pojmu „výrobek podléhající akcízů“,
- sjednocení vzniku daňové povinnosti,
- možnost provádění kontrol ve výrobních a skladovacích jednotkách zboží podléhajícího akcízům v režimu s podmíněným osvobozením od daně,
- stanovení jednotného úředního nebo obchodního průvodního dokladu umožňujícího snadnou identifikaci zásilky obsahující avízované zboží,
- zřízení Výboru pro spotřební daně. [12]

Směrnice 92/12/EHS – horizontální směrnice obsahuje v článku 2 odkaz na další navazující směrnice. Do těchto směrnic patří strukturální směrnice a jejich cílem je vymezit základy spotřebních daní. Máme-li určeny základy spotřebních daní, je potřeba stanovit konkrétní částky spotřebních daní a k tomuto účelu využijeme směrnice o sazbách.

Mezi jednu z důležitých oblastí, kterou spotřební daně zastávají, je poskytování informací, kde právě tato oblast se postupem času neustále prohlubuje. Nařízení č. 2073/2004 o správní komunikaci v oblasti spotřebních daní je dokumentem, které nahradilo poskytování informací u spotřebních daní ve směrnici 79/799/EHS a směrnici 92/12/EHS. Důvodem vzniku tohoto nařízení bylo stanovení podmínek, za kterých správní orgány členských zemí příslušné pro správu spotřebních daní spolupracují mezi sebou navzájem a dále s Komisí za účelem dodržování právních předpisů Společenství. Spolu s tímto Nařízením došlo ke vzniku povinnosti pro členské státy zřídit ústřední kontaktní útvar. Smyslem vytvoření útvaru bylo zajistit odpovědnost za výměnu dat, elektronický systém včasného varování a vyřizování žádostí odeslané ostatním členským státům nebo od nich obdržené.

Vývoj spotřebních daní je ovlivněn přijatými návrhy Komise v roce 2008. Konkrétně se jedná o zrušení směrnice 92/12/EHS, která je nahrazena směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní. Tuto směrnici museli členské státy implementovat do 1. 4. 2010 a právě k tomuto datu nahradila tzv. horizontální směrnici. V nové směrnici byl vytvořen především právní základ pro fungování elektronického kontrolního systému na intrakomunitární dopravu výrobků podléhajících spotřební dani („EMCS“ – Exsice Movement and Control System). Současně touto směrnicí byly přijaty další změny týkající se používaných definic a pojmů a dále byly zrušeny irelevantní ustanovení, které obsahovala směrnice 92/12/EHS.

Zavedení systému EMCS do našeho právního řádu má podstatný význam. [14] Velké pozitivum nové směrnice spočívá především v tom, že předcházející systém vyžadoval čtyři průvodní doklady a teď stačí pouze jediný elektronický průvodní

doklad, který bude i vymahatelný. Dále dochází k efektivnější výměně informací mezi účastníky transakce a daňovými orgány, což bude spojeno s rychlejším uzavíráním transakcí. Celní orgány nově nebudou muset vyžadovat od podnikatelů průvodní doklady, jelikož budou mít ke všem automatický přístup. Odesílatel, který je do okamžiku obdržení potvrzení o doručení od příjemce odpovědný za zaplacení daně velmi ocení i zkrácení lhůty pro transakce. Systém EMCS zkrátil tuto lhůtu na tři dny.

Ovšem z předešlé směrnice byl nadále zachován princip, že spotřební daň u zboží koupeného jednotlivcem pro osobní spotřebu a toto zboží jednatel přepravuje do jiného členského státu, vzniká daňová povinnost pouze ve státě, ve kterém jednatel příslušnou komoditu koupil.

6. Zdanění piva ve vybraných státech EU

Zdaňování piva patří mezi jednu z mála oblastí v Evropské unii a zemích přidružených (Norsko a Švýcarsko), kde dochází k nejednotě a odlišnostem. Evropskou unii jsou v tomto směru nastavena určitá pravidla, kterými se musí všichni členové řídit. Organizací, která se zabývá veškerými problémy týkající se pivovarnictví v Unii je „Breweries of Europe“, v překladu „Evropské pivovary“. Jde o zájmovou profesní organizaci. Zástupci této organizace mají právo účastnit se různých jednání o změnách norem vztahující se k pivu, ale nemohou je žádným způsobem sami měnit. To neplatí o tzv. „Commission Rates“, v překladu „Daňovou komisi“.

Země EU se v oblasti zdanění alkoholických a tabákových výrobků řídí pravidly, která upravuje „Nařízení 92/84/EEC“. Podle tohoto nařízení zdaňujeme standardní sazbou produkty pivovarů, u nichž přesáhne produkce více než 200 000 hl za rok a obsahují minimálně 2,8 % alkoholu v hotovém výrobku. Lze využít kromě standardních sazeb i nižší sazby, ale pouze u malých nezávislých pivovarů. Pivem se rozumí nejen pivo jako takové, ale i směsi piva s nealkoholickými nápoji, které jsou velmi oblíbené např. v Německu. Pod pojmem malý nezávislý pivovar se skrývá následující význam:

„Malým nezávislým pivovarem se stává pivovar, jehož roční výroba piva (včetně piva vybraného v licenci) nepřesahuje 200 000 hl. Dále pak není právně ani hospodářsky závislý na jiném pivovaru, ani jeho nadzemní či podzemní provozní a skladovací prostory nejsou technologicky nebo jinak propojeny s prostorami jiného pivovaru. Ostatní ustanovení je uvedeno v zákoně.“ [7]

Úpravu norem vztahujících se k pivu má na starosti Daňová komise. Mezi její úkoly patří i stanovení minimální hranice zdanění piva. Hranice je určována vždy na základě procentuálního obsahu alkoholu v hektolitrů piva a ve °Plato v hektolitrů piva. Od 1. 1. 1993 až doposud platí minimální daňová sazba v hodnotách 0,74€/hl/°Plato a 1,87 €/hl/% alkoholu ve finálním produktu.

V EU se zdanění piva v jednotlivých státech značně liší. Rozdíly můžeme vidět nejen v oblasti daňových sazeb ale i v principech zdanění. Státy Evropské unie mohou svůj princip zdanění založit na velikosti pivovaru, na procentuálním obsahu alkoholu ve finálním produktu nebo podle °Plato. Ve většině zemí dochází ke kombinaci těchto tří uvedených principů. °Plato jsou jednotkou měření obsahu cukru, zejména mladiny, ze kterých je pivo vyrobené. Zároveň přibližně platí následující vztah:

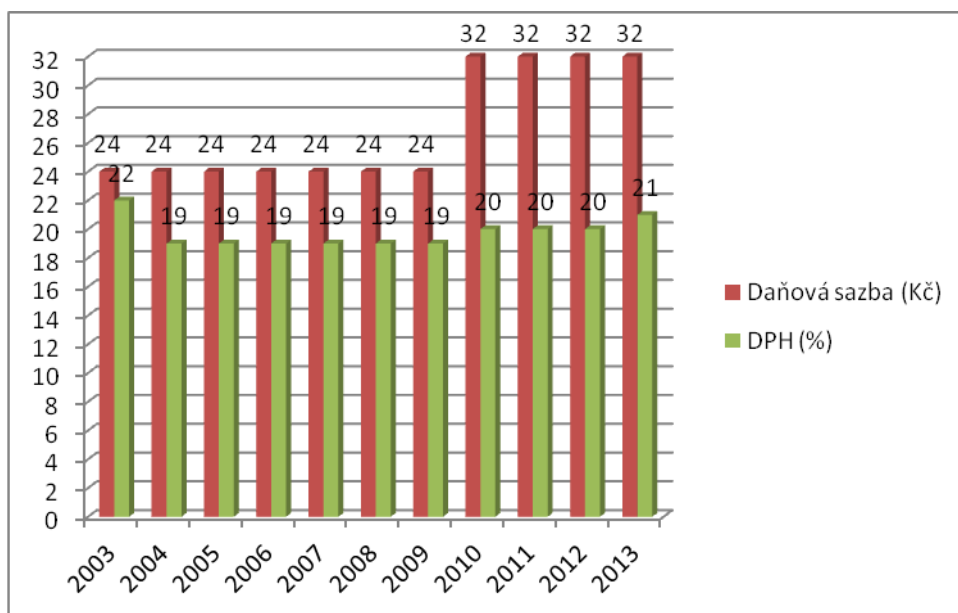
$$1^{\circ}\text{Plato} = 0,4 \% \text{ Alc.}$$

Jeden stupeň Plato tedy přibližně odpovídá čtyřem desetínám procentního bodu alkoholu ve finálním pivě.

6.1 Česká republika

Česká republika je zemí, kde má pivo významnou tradici. Češi jsou národem pivařů. Rádi o pivu mluví, ale ještě raději ho konzumují. Pivo je také považováno za jeden z českých symbolů a od roku 2008 je název „České pivo“ chráněno jako zeměpisné označení. Způsob zdanění a výpočet daňové povinnosti je uveden výše v bodech 4.3 a 4.4. Proto dalším krokem bude analýza výsledků zjištěných za sledované období.

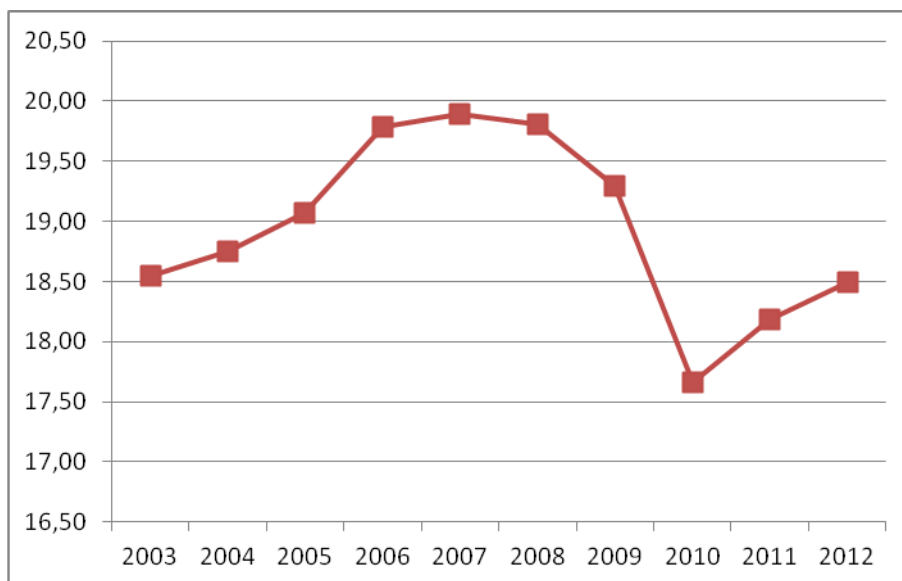
Obrázek B.5: Vývoj standardní daňové sazby a DPH v ČR v letech 2003 – 2013



Zdroj: Vlastní zpracování

Za sledované období došlo v ČR jak ke změně DPH, tak i spotřební daně z piva. Nejprve tedy ke změně sazby DPH, která činila 22 % do 30. 4. 2004, ale vstupem České republiky do EU došlo v rámci harmonizace od 1. 5. 2004 ke snížení na 19 %. Roku 2010 byla daň opět zvýšena, ale pouze o 1 % na 20 % z důvodu nahradit nižší odvody na sociálním pojištění. Spotřební daň byla v letech 2003 – 2013 upravena pouze jednou a to v roce 2010, kdy základní sazba 24 % byla navýšena na 32 %. U piva to znamenalo zvýšení daně o 8 Kč/hl na každé procento extraktu původní mladiny, což činilo přibližně 0,50 Kč na půllitr 10° piva.

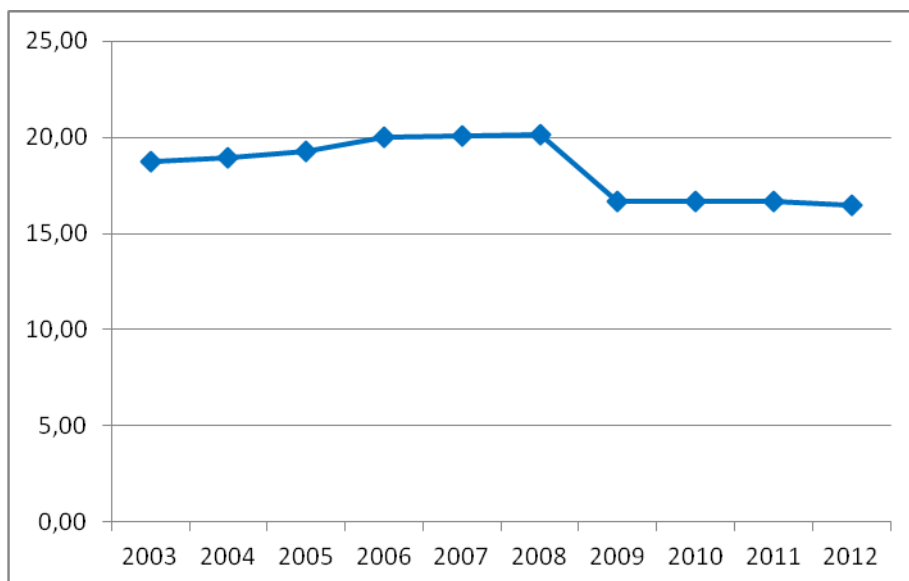
Obrázek B.3: Přehled výroby piva v ČR v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Výroba piva má v České republice dlouhodobou tradici a je nedílnou součástí české kultury. Podle sledovaného období lze říci, že od roku 2003 – 2007 vzrostl výstav českých pivovarů o více než 7 %. Příčiny vzestupu ve výrobě mohou být např. ve zvyšování počtu pivovarů v ČR nebo v nárůstu poptávky po českém pivu. Pak ovšem přišlo období recese a zvýšení spotřebních daní, což mělo za následek výrazný pokles ve výrobě oproti roku 2008. Následovala postupná cesta vzhůru, které pomohl vznik několika středních a malých pivovarů. V roce 2012 měla ČR 213 pivovarů ve srovnání se 151 v roce 2010. Se vznikem nových pivovarů se objevují nové druhy piv s různými až exotickými příchutěmi. Po období poklesu je tu tedy znovu mírný nárůst výstavu, za kterým stojí především export a spotřeba pivních mixů.

Obrázek B.4: Přehled spotřeby piva v ČR v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Spotřebě piva v ČR, která je v přepočtu na obyvatele a rok dlouhodobě nejvyšší na světě, příliš neublížily ani ekonomická krize, ani nástup módních pivních mixů s ovocnou složkou v několika posledních letech. Zkoumané období nám říká, že v letech 2003 – 2007 byla spotřeba piva mírně rostoucí. Teprve od roku 2008 začla klesat. Důvodů poklesu může být hned několik. Každého okamžitě napadne hospodářská krize, která nastala na konci roku 2008. Ta se určitě na spotřebě projevila, ale je zapotřebí hledat i jiné faktory ovlivňující pokles. Jedním z nich je zvýšení spotřební daně z 24 % na 32 %. Za důvod lze považovat i to, že na úkor spotřeby piva rostla spotřeba vína. Zatímco v roce 1992 byla spotřeba vína na osobu a rok 15 litrů, v roce 2010 to bylo už 19,4 litrů. Určitý vliv na snížení konzumce piva má i nulová tolerance pro řidiče nebo i striktní zákaz alkoholu na pracovišti.

Vliv změny zdanění na výrobu a spotřebu piva v ČR

V České republice se navýšení DPH a spotřební daně dotklo jak výroby, tak i spotřeby piva. Z hlediska výroby znamenalo zvýšení DPH v roce 2010 z 19 % na 20% a zvýšení spotřební daně z 24 % na 32 % spíše nárůst v oblasti výroby, i když se nejednalo o nějak závratný růst. Spotřeby se rovněž dotkl vzestup daní, ale výsledný pokles u spotřeby piva byl velmi nepatrný.

6.2 Velká Británie

Velká Británie v čele s Anglií je pivní velmocí, kde má pivo bohatou historii i tradici. Tradičním nápojem je zde ale, což je druh svrchně kvašeného piva vyráběného s použitím ječného sladu a kvasnic *Saccharomyces cerevisiae*. Mezi labužníky patří tato země mezi velmi vyhledávané a to především díky rozmanité chuti jednotlivých druhů piva s tradiční britskou recepturou.

Při výrobě piva ve Velké Británii je velmi důležitý důvod výroby. Pokud se pivo vyrábí z komerčních důvodů a obsahuje více než 1,2 % alkoholu, je zde povinnost zaregistrovat se, jako sládek s HMRC (HM Revenue & Customs) a zaplatit daň z piva. Další způsob nakládání s pivem je, že ho budu pouze balit nebo vyrábět k vědeckým účelům.

Standardnímu zdanění podléhá pivo s minimálním obsahem alkoholu 0,5 % vyprodukované v pivovaru s minimálním objemem roční produkce 60 000 hl. Základní daňová sazba pro pivo odpovídající těmto podmínkám činí 19,2 GPP/hl/% alkoholu.

Zvýhodněné zdanění se týká samostatných malých pivovarů s produkcí nižší než 60 000hl/rok a piva s obsahem alkoholu přesahujícím 1,2 %, ale nejvýše 2,8 %. Za těchto podmínek je výše daňové sazby 9,17 GBP/hl/% alkoholu.

Pro zvýhodněné pivovary platí následující:

Výpočet spotřební daně pro pivovary s produkcí 5 000 až 30 000 hl/rok:

$\text{Daňová povinnost} = [(\text{roční produkce} - 2\,500 / \text{roční produkce}) * \text{základní daňová sazba}]$

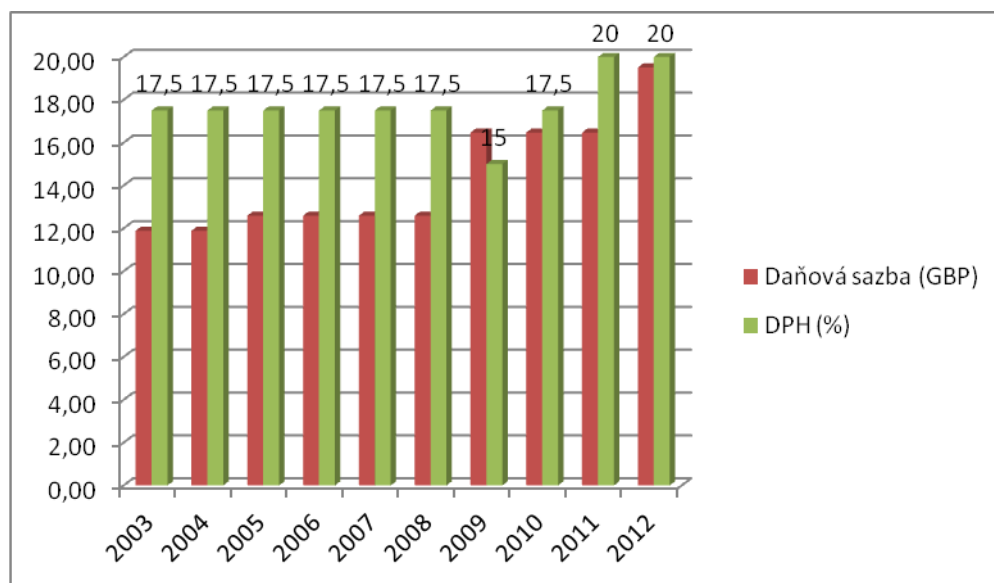
Snížení objemu produkce vyjadřuje převýšení množství vyrobeného produktu nad hranici 2 500 hl. Pivo vyrobené v pivovaru s produkcí nižší nebo rovnou této hodnotě je od daně osvobozeno.

Výpočet spotřební daně pro pivovary s produkcí 30 000 až 60 000 hl/rok:

$$\text{Daňová povinnost} = [(\text{roční produkce} - (2\,500 - 8,33\% \text{ přebytku roční produkce nad } 30\,000 \text{ hl})) / \text{roční produkce}] * \text{základní daňová sazba}$$

Z předchozích dvou vzorců vyplývá, že není určena žádná zvýhodněná sazba pro malé nezávislé pivovary, ale množství násobené základní daňovou sazbou je upraveno. Konkrétně se jedná o poměr upravené roční produkce a reálné roční produkce.

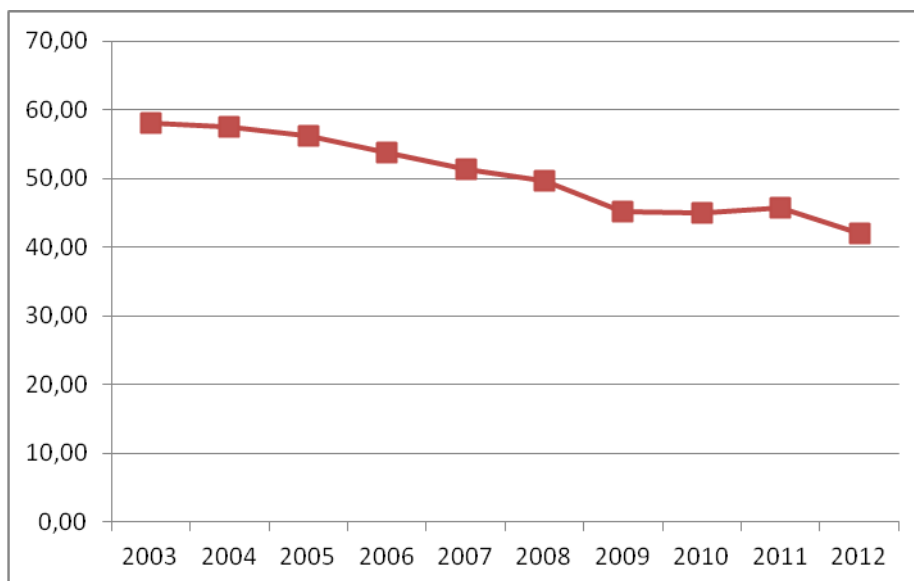
Obrázek B.5: Vývoj standardní daňové sazby a DPH ve Velké Británii v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Vývoj daňových sazeb ve Velké Británii zaznamenal za období 2003 – 2012 velmi časté změny. Ty se týkaly jak DPH, která ze 17,5 % v roce 2003 vyšplhala až na 20 % v roce 2012 a to stihla klesnout v roce 2009 až na hranici 15 %. Variabilitu stihla za dané období i spotřební daň, která se změnila celkem čtyřikrát a to hodnoty za roky 2004, 2006 a 2011 byly pouze odhadnuty na základě předchozích let. Hlavním důvodem zvyšování daňových sazeb byla stejně jako v jiných státech, snaha dosáhnout vyšších příjmů do státních rozpočtů a regulovat prodej určitých produktů.

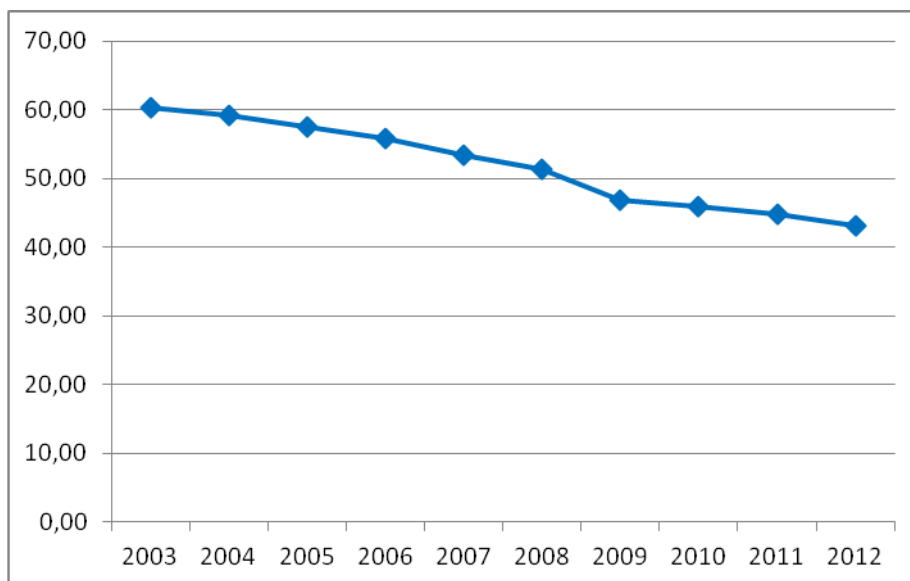
Obrázek B.3: Přehled výroby piva ve Velké Británii v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve Spojeném království se pivo vaří ve 12 velkých pivovarech, 38 středních a nejvíce je těch malých, kterých bylo v roce 2012 evidováno kolem 1060. V posledním desetiletí byl ve Velké Británii obrovský nárůst v počtu malých pivovarů, kde bylo snahou sládků přivést na trh nové kategorie piv. Přestože se jednalo o malé pivovary, tak jejich výstav byl nejprve omezen 5 000 hl za rok, ale postupně došlo k navýšení až na 60 000 hl ročně, s čímž souvisela také určitá úleva na spotřební dani. Ovšem ve více než 90 % se produkovalo méně než 5 000 hl za rok. Přes růst malých pivovarů ale celkový objem produkce klesl. Za sledované období to bylo až o 30 %. Pokles výroby piva zapříčinilo několik faktorů, tím hlavním byl zajisté nárůst daňového zatížení a to především spotřební daně. S tím souvisí zdražení piva, což má za následek snížení konzumace v restauracích, hospodách a přesunutí pití do domácností. Dalším konkurentem se stávají jiné nápoje, jako např. víno, jablečný mošt a lihoviny.

Obrázek B.4: Přehled spotřeby piva ve Velké Británii v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Spolu s výrobou piva klesala také jeho spotřeba, která měla za roky 2003 – 2012 také pokles okolo 30 %. Klesající spotřeba se projevila hlavně v pohostinství, když od roku 2000 bylo kvůli negativním ekonomickým dopadům uzavřeno více jak 10 000 hospod. Spotřebitelé totiž stále více dávali přednost sladším nápojům, kam lze zařadit jablečné mošty, víno a další lihoviny. Ke zlepšení situace nenapomohl ani další trend, kdy se vládní a zdravotnické organizace zaměřili na regulaci prodeje alkoholických nápojů.

Vliv změny zdanění na výrobu a spotřebu piva ve Velké Británii

Až příliš častá změna daňových sazeb měla ve Velké Británii spolu s dalšími faktory podíl na poklesu výroby piva a jeho spotřeby. Snížení výroby i spotřeby se pohybovalo přibližně ve stejném tempu, kterým byl pokles o zhruba 30 % za sledované období. Na základě sestupného trendu ve spotřebě piva muselo být ve Velké Británii uzavřeno i několik desítek tisíc hospod, kde pivo představovalo přibližně 70 % prodaného alkoholu.

6.3 Německo

Německo je další významnou zemí, kde se vaří pivo. Kraje i jednotlivá města mívají své vlastní druhy, a ty se dále mění s roční dobou. V Bavorsku se toto číslo blíží 240. Nachází se zde téměř 40 procent světových pivovarů a právě velké množství pivovarů nabízí široký výběr. Existuje zde asi tucet klasických stylů piva.

Stejně jako v mnoha zemích EU je pivo v Německu rozděleno do dvou skupin. První je pivo nezdaňované, které obsahuje méně než 0,5 % alkoholu. Jde o pivo nealkoholické, proto se na něj spotřební daň nevztahuje.

Pokud je obsah alkoholu v pivu vyšší než 0,5 %, zdaňuje se pivo podle °Plato. Tato jednotka vyjadřuje obsah cukru, zejména mladiny v konečném produktu. Základní sazba pro piva s takovým obsahem alkoholu dosahuje 0,787 €/hl/°Plato, a to pro pivovary s produkcí nad 200 000 hl/rok.

Lze požadovat i sníženou sazbu a to za předpokladu, že celková roční produkce je nižší než 200 000 hl a pivovar není právně a hospodářsky závislý na ostatních pivovarech. Při této skutečnosti se zákonná sazba daně sníží na základě množství až o 44 %.

Tabulka A.3: Celkový přehled daňových sazeb v Německu

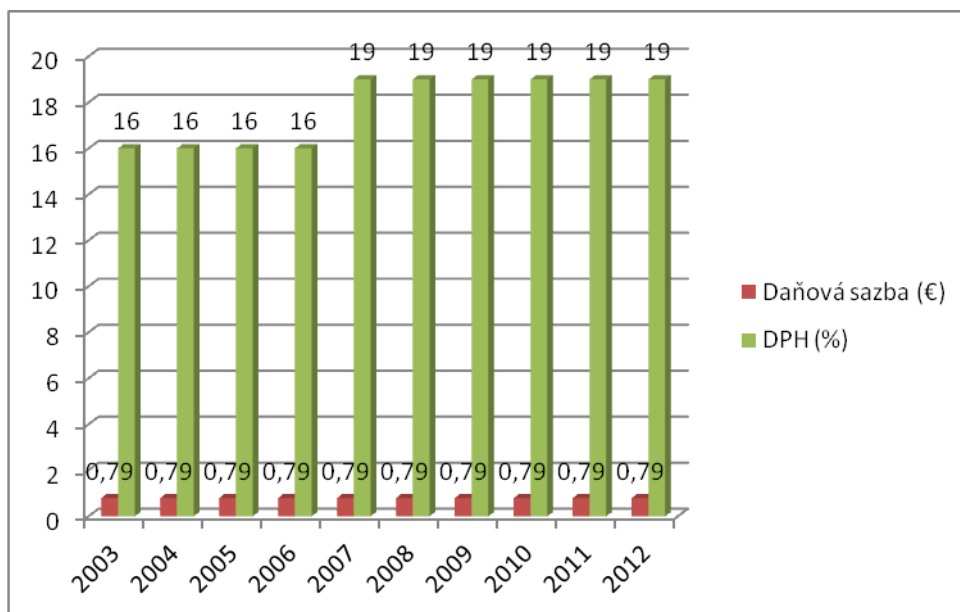
Roční objem produkce (hl)	Daňová sazba (€/hl/°Plato)
Nad 200 000	0,787
Malé nezávislé pivovary	
40 000 – 200 000	0,6610
20 000 – 40 000	0,6170
10 000 – 20 000	0,5289
5 000 – 10 000	0,4554

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňovou povinnost v tomto případě vypočteme velmi jednoduše a to pouhým součinem °Plato, příslušné daňové sazby a objemem roční produkce pivovaru. Je tedy možno ho zapsat tímto způsobem:

$$\text{Daňová povinnost} = \text{počet } ^\circ\text{Plato} * \text{daňová sazba} * \text{objem produkce}$$

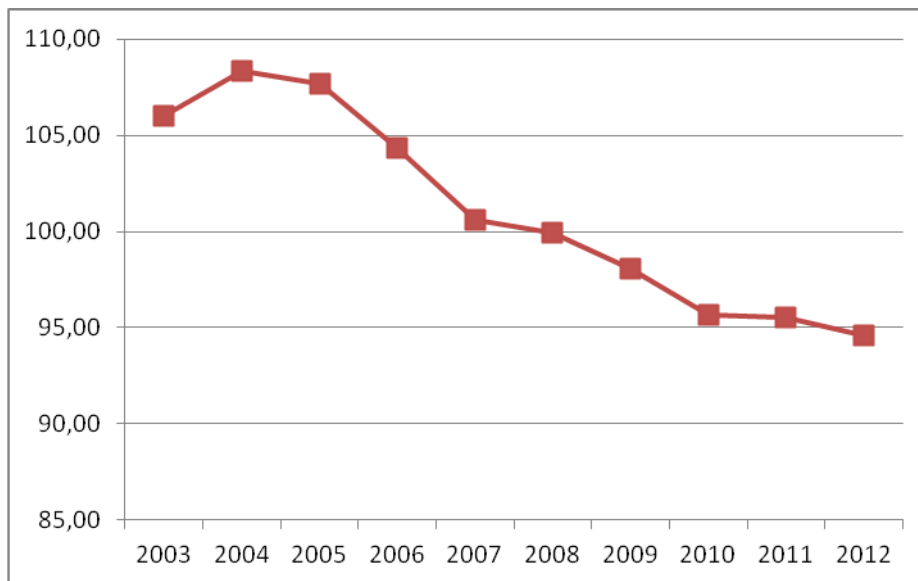
Obrázek B.5: Vývoj standardní daňové sazby a DPH v Německu v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Německo patří mezi země EU, které na spotřební dani odvedou státu nejméně. Základní sazba daně činila za sledované období 0,79 €/hl/°Plato. Během let 2003 – 2012 nedošlo ke změně této sazby. Oproti tomu daň z přidané hodnoty zaznamenala od roku 2008 zvýšení z původních 16 % na současných 19 %. Ke zvýšení DPH v Německu a v dalších státech Evropy výrazně napomohla ekonomická krize.

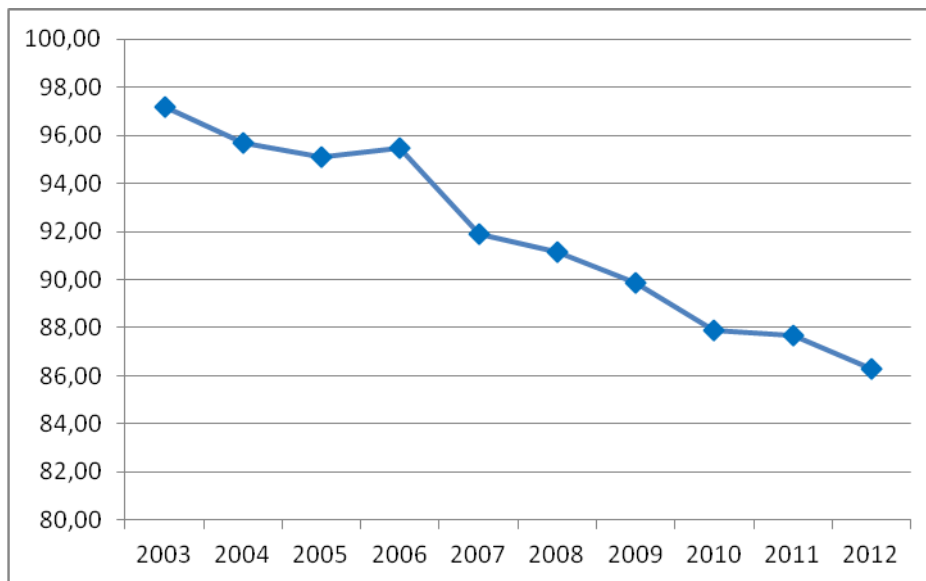
Obrázek B.3: Přehled výroby piva v Německu v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Výroba piva v Německu je podstatně vyšší než u ostatních členských států EU. Z grafu lze vyčíst, že za sledované období došlo k více jak 10 % úbytku výroby piva. Pokles neměl nějak rychlý spád, spíše docházelo k postupnému snižování výroby. Přestože docházelo k poklesu už před rokem 2008, tak právě zavedení vyšší daně z přidané hodnoty v roce 2008 tento pokles ještě více nastartovalo.

Obrázek B.4: Přehled spotřeby piva v Německu v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

V Německu patří pivo mezi velmi oblíbené nápoje. Proto patří tento stát mezi země s největší spotřebou piva na osobu. Pivo zde patří k významné turistické atrakci, což je podpořeno i pravidelným konáním pivního festivalu „Oktoberfest“. Období od roku 2003 – 2012, ale podle křivky na grafu ukazuje značný pokles ve spotřebě piva v Německu. Na klesající spotřebu má vliv několik faktorů, kam lze zařadit např. demografické vlivy, zvýšení DPH, přesun konzumace piva z restaurací, barů do domácností, kde přeci jenom člověk nevytře tolik.

Vliv změny zdanění na výrobu a spotřebu piva v Německu

Změna sazby DPH, která byla v Německu provedena v roce 2008 a to z důvodu ekonomické krize, se projevila i na výrobě a spotřebě piva v této zemi. Číselně došlo ke snížení výroby mezi roky 2008 – 2012 o 5,3 % a dokonce i k zániku několika pivovarů.

Spotřeba piva na osobu od změny DPH poklesla o 5 % a spotřeba v barech a restauracích se snížila o téměř 10 %. Jelikož byl, ale pokles výroby a spotřeby již před změnou této sazby, tak je dobré uvést, že na snížení výroby a spotřeby mohou mít podíl i demografické vlivy v Německu. Němečtí výrobci reagovali na tuto situaci nabídkou

širší škály výrobků, včetně piv s novými příchutěmi a nealkoholickými pivy. Došlo i k použití digitálních médií k marketingovým účelům.

6.4 Lucembursko

Velkovévodství Lucembursko, jak zní oficiální název země, je zakládajícím členem EU. Z hlediska oblasti a států s ním sousedícími ho lze považovat za pивní království. Obecně lze říci, že vyrobené pivo zde má spíše německý říz.

V Lucembursku nepodléhá dani pivo, které obsahuje méně než 0,5 % alkoholu. Hlavním kritériem pro výpočet daně je roční produkce daného pivovaru a také obsah mladiny nebo jiných cukrů v pivě, tedy °Plato.

Tabulka A.4: Daňové sazby v Lucembursku shrnuté v přehledu

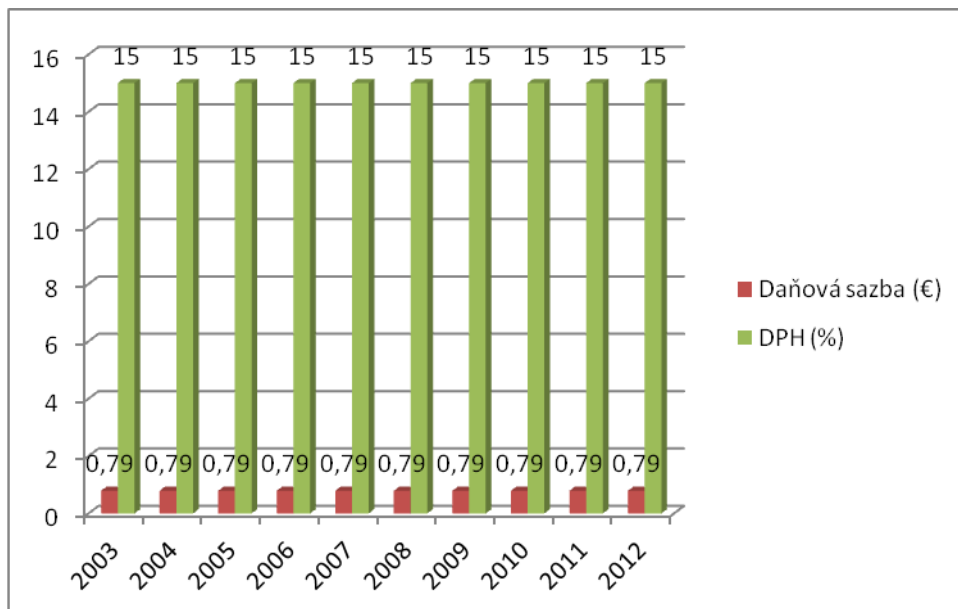
Roční objem produkce (hl)	Daňová sazba (€/hl/°Plato)
Nad 200 000	0,7930
50 000 – 200 000	0,4460
Pod 50 000	0,3960

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet daňové povinnosti je závislý na ročním objemu produkce, daňové sazbě a obsahu původní mladiny.

Daňová povinnost = roční objem produkce * daňová sazba * počet °Plato

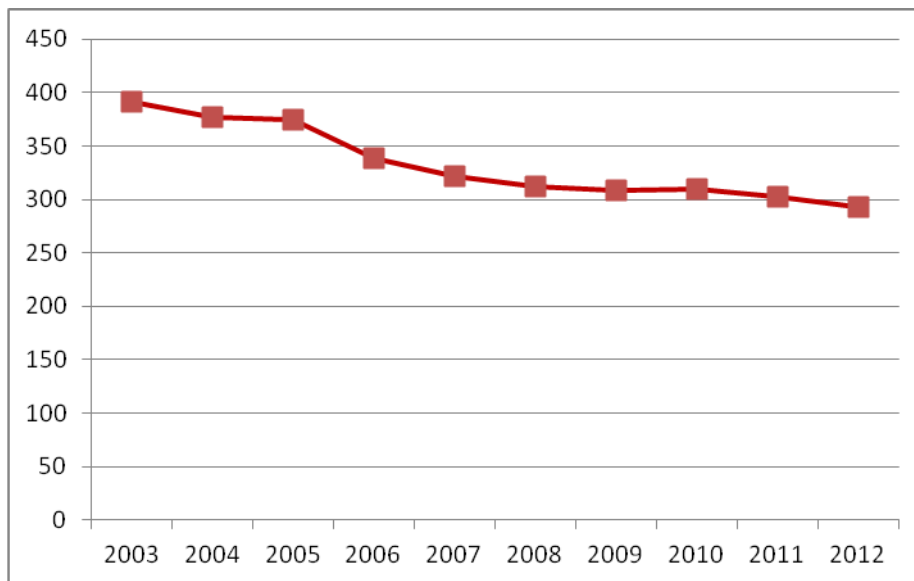
Obrázek B.5: Vývoj standardní daňové sazby a DPH v Lucembursku v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Lucembursko se řadí mezi země s nejnižší spotřební daní z piva v EU. Daň z přidané hodnoty je v Lucembursku vůbec nejnižší z celé Evropské unie. Sledované období nepřineslo v rámci těchto daní žádnou změnu. DPH byla v letech 2003 – 2012 pořád 15 % a daňová sazba ze spotřeby při produkci nad 200 000 hl dosahovala 0,79 €/hl/°Plato.

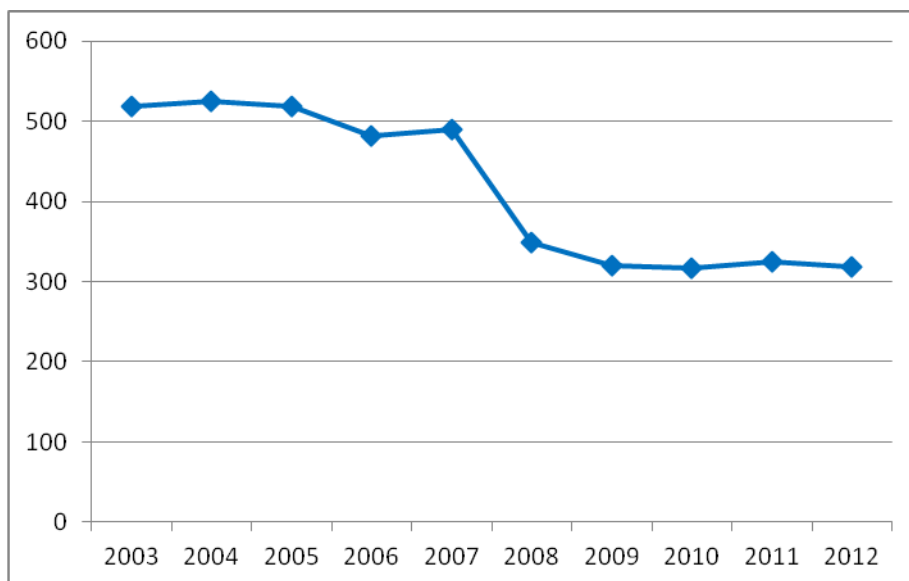
Obrázek B.3: Přehled výroby piva v Lucembursku v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Lucemburské pivovarnické odvětví má sedm aktivních pivovarnických společností. Dvě z nich jsou poměrně velké s roční produkcí více než 140 000 hl. Třetí společnost má produkci pouze 16 000 hl. Kromě těchto tří větších organizací působí v Lucembursku ještě čtyři minipivovary. Výše uvedený graf nám říká, že za sledované období se výroba piva snížila téměř o 25 %. Této hodnoty bylo docíleno postupnými meziročními poklesy. Podle vývoje DPH a spotřební daně se dá říci, že k poklesu docházelo z jiných příčin. Za hlavní důvod snížení produkce lze považovat např. pokles exportu lucemburských pivních produktů do sousedních zemí nebo také to, že většina aktivní populace žije v zahraničí, čímž dochází k poklesu spotřeby.

Obrázek B.4: Přehled spotřeby piva v Lucembursku v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Přestože je Lucembursko jednou z nejmenších zemí EU, tak ve spotřebě piva na hlavu zaujímá osmé místo. Spotřeba piva v Lucembursku zaznamenala za sledované období klesající tendenci. Největší propad ohledně spotřeby byl mezi roky 2007 – 2008. Jedním z možných důvodů snížení spotřeby může být pokles přeshraničního prodeje. Lucembursko totiž sousedí s Německem, Belgií a Francií, které mají dostatek svých vlastních pivních značek.

Vliv změny zdanění na výrobu a spotřebu piva v Lucembursku

Výroba a spotřeba piva v Lucembursku zaznamenala během sledovaného období výrazné změny. Ty ovšem nebyly zapříčiněny změnou daňových sazeb, které zůstaly po celou dobu konstantní. Na pokles výroby a spotřeby mohlo působit např. snížení exportu pivních produktů nebo špatný odhad pivního sortimentu ze strany pivovarů.

6.5 Belgie

Pivo je v Belgii nesmírně estetickou a gastronomickou záležitostí. Vysoce rozvinutá belgická pivní kultura je zcela odlišná od domácké britské či zemité bavorské. V Belgii lze nalézt piva, která se nejvíce podobají vínům. Žádný jiný stát nemá tak barvitý, individualistický a charakteristický sortiment piva. Do jisté míry existují i zde piva regionální, avšak přednost je dáována užšímu výrazu streek ve významu „místní“. Mnoho měst a pivovarů rádo považuje svůj druh piva za výlučně vlastní vynález.

Stejně jako v mnoha státech EU podléhá zdanění pouze pivo s obsahem alkoholu vyšším než 0,5 % alkoholu a produkcí nad 200 000 hl za rok. Za těchto podmínek je pivo zdaňováno standardní sazbou o velikosti 1,7105 €/hl/°Plato.

Pro menší pivovary, které vyrábějí pod 200 000 hl piva za rok, platí snížená sazba daně. Tato snížená sazba daně nesmí být nižší než 50 % standardní sazby.

Tabulka A.5: Daňové sazby v Belgii shrnuté v přehledu:

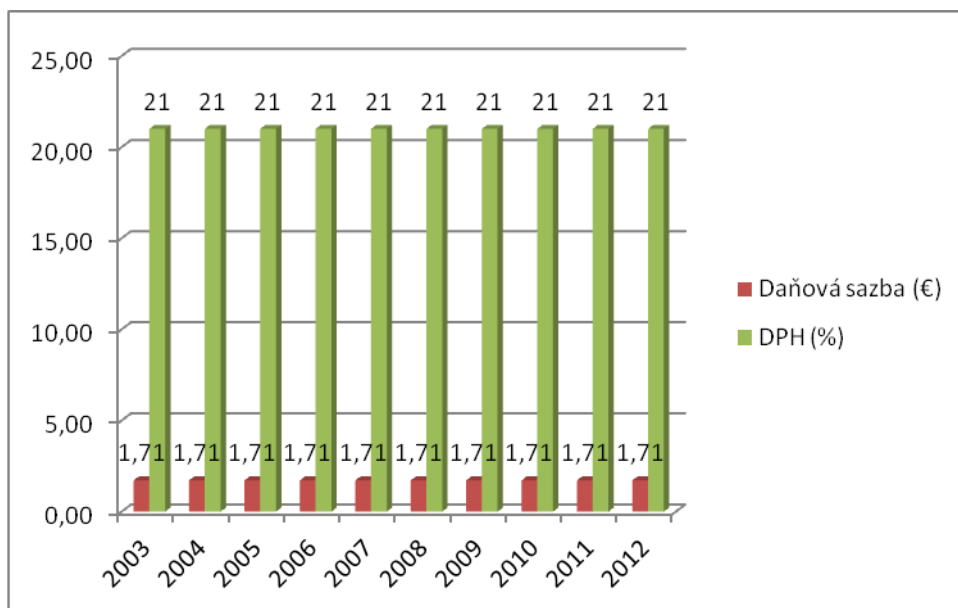
Roční objem produkce (hl)	Daňová sazba (€/hl/°Plato)
Nad 200 000	1,7105
Malé nezávislé pivovary	
Pod 12 500	1,4873
12 500 - 25 000	1,5369
25 001 - 50 000	1,5865
50 001 - 75 000	1,6361
75 001 - 200 000	1,6857

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzorec pro výpočet daňové povinnosti je možno napsat tímto způsobem:

Daňová povinnost = počet °Plato * daňová sazba * objem produkce

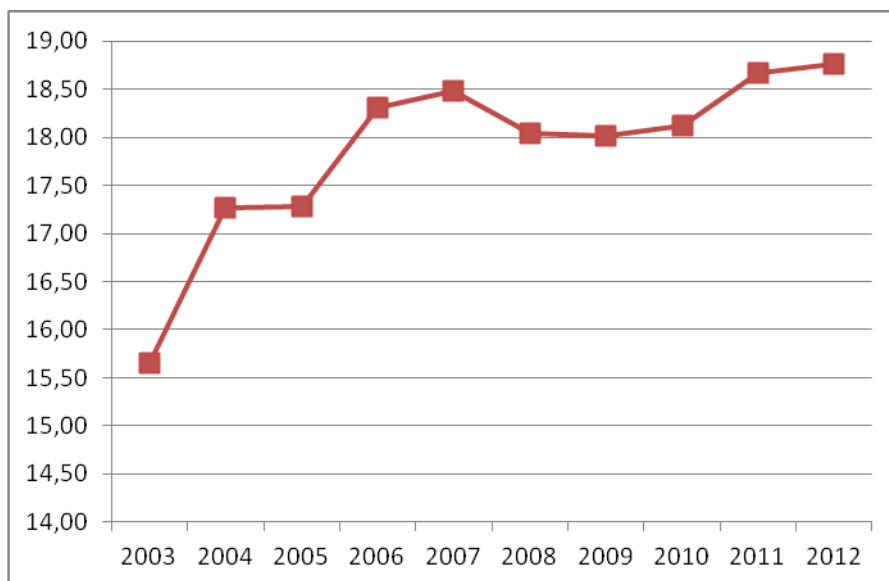
Obrázek B.2: Vývoj standardní daňové sazby a DPH v Belgii v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Belgie patří k několika málo státům Evropské unie, ve kterých je stabilizovaná výše daňové sazby a sazby DPH. V grafu lze vidět, že v období od roku 2003 – 2012 byla z hlediska uplatňování standardní daňové sazby ze spotřeby při roční produkci nad 200 000 hl uplatňována stále stejná výše 1,71 €/hl/°Plato. Daň z přidané hodnoty byla za toto období vždy 21 %.

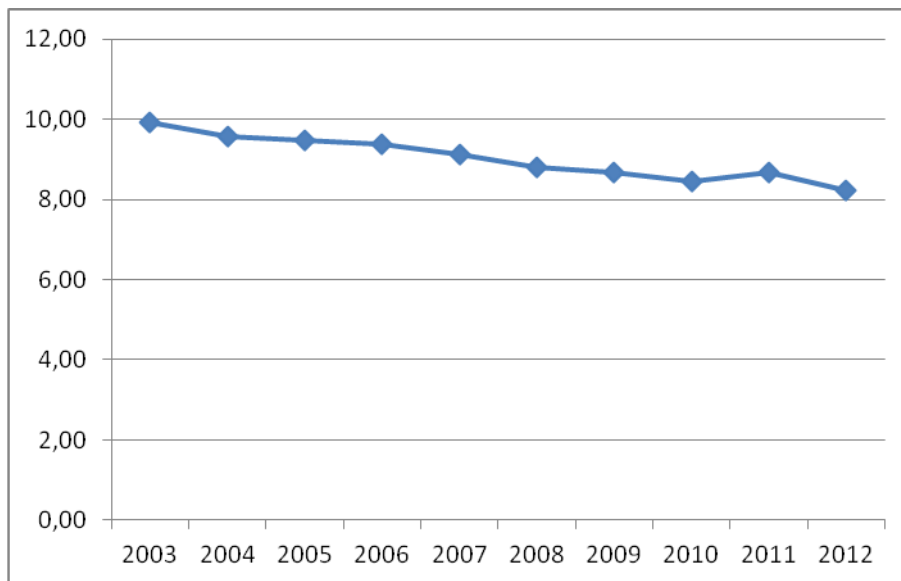
Obrázek B.3: Přehled výroby piva v Belgii v letech 2003 - 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Na přehledu výroby piva v letech 2003 – 2012 je vidět, že během roku 2003 až 2004 došlo v Belgii k obrovskému skoku výroby oproti dalším rokům. Pak následovala roční stabilizace výroby, ale v roce 2005 – 2006 došlo opět k nadměrnému zvýšení výroby. Od roku 2008 – 2012 Belgie neustále zvyšovala výrobu piva. Důvodem byla zvyšování vývozu do členských států EU a do států třetích zemí.

Obrázek B.4: Přehled spotřeby piva v Belgii v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Konzumace piva má v Belgii za sledované období klesající trend. Hlavní příčinou bylo, že pivo se v Belgii spotřebovávalo více v domácím prostředí než v barech, restauracích a hospodách. Na poklesu spotřeby má svůj podíl i pokles konzumace piva na jednoho obyvatele. Především došlo k odklonu od pití běžných ležáků na místní prémiové značky, které jsou spotřebovávány v nižších objemech. Impulzem k navýšení spotřeby piva měl být rozvoj nových piv.

Vliv změny zdanění na výrobu a spotřebu piva v Belgii

Jak lze vyčíst z výše uvedených grafů, tak změna zdanění nemá v Belgii žádný vliv na výrobu a konzumaci piva. Jelikož byly daňové sazby za sledované období konstantní a k vývoji ve výrobě a konzumaci piva docházelo nepřetržitě, tak výsledek je, že v Belgii působí na změnu ve výrobě a spotřebě piva jiné faktory. Těmi mohlo být zvyšování vývozu do členských zemí EU, států třetích zemí nebo přesun konzumace piva z restaurací či hospod do domácností.

6.6 Švédsko

Země ležící na Skandinávském poloostrově patří mezi nejbohatší státy Evropy. V minulosti byla tato země jedním z největších konzumentů piva a alkoholu vůbec. Na přelomu 19. a 20. století se konzumace alkoholu mezi Švédy odhaduje až na 45 litrů na osobu za rok. Od té doby však tato země ušla dlouhou cestu a zavedením různých zákonů získalo Švédsko pozici jednoho z nejmenších spotřebitelů alkoholu. Důležitou roli v tomto směru hrálo založení monopolu Systembolaget. Jedná se o státem vlastněný podnik a podle zákona je jediným prodejcem nápojů s obsahem alkoholu více než 3,5 %. Vstupem Švédska do Evropské unie v roce 1995 nastalo mnoho změn, ale trend konzumace alkoholických nápojů se ustálil.

Švédsko patří mezi skupinu států, ve kterých je spotřební daň z alkoholu vůbec nejvyšší v Evropské unii. Důvodem je zcela určitě tradice, kterou alkohol v těchto státech má.

Princip, kterým se uplatňují spotřební daně ve Švédsku, je odlišný od ostatních zemí Evropské unie. Ve většině zemí se pivo jednoduše rozčlení do skupin podle jeho stupňovitosti a pivovary se rozdělí do jednotlivých tříd podle roční produkce. Daňová povinnost je potom pevně daná v závislosti na obou těchto faktorech. [6]

Ve Švédsku je zdanění alkoholu obzvláště vysoké z důvodu ochrany veřejného zdraví a morálky. Jako hlavní a rozhodující faktor z hlediska spotřební daně je zde tedy obsah alkoholu. V úvahu se tedy vůbec nebere faktor velikosti objemu produkce jednotlivých pivovarů. Za těchto okolností lze pivo rozdělit do čtyř skupin:

První z nich je pivo, které obsahuje maximálně 0,5 % alkoholu. Spotřební daň se na něj nevztahuje, nýbrž je klasifikováno jako nealkoholický nápoj.

Do druhé skupiny patří pivo s obsahem alkoholu mezi 0,5 % a 2,8 %. Jde o pivo slabé, s nízkým obsahem alkoholu. Jelikož se ve Švédsku zdaňuje pivo obsahující

minimálně 2,8 % alkoholu, platí i pro druhou skupinu daňová úleva, kdy daňová sazba je rovna nule.

Třetí skupiny už se zdanění týká, protože kritéria odpovídají skupině o obsahu alkoholu 2,8 % až 3,5 %. Pivo v této skupině je pivem střední síly a podléhá standardnímu zdanění. Platí pro něj základní daňová sazba. Výpočet celkové odvedené daně odpovídá následujícímu vzorci:

$$\text{Daňová povinnost} = \text{množství} * \text{sazba}$$

Daňovou povinností je v tomto případě celková zaplacená částka podnikatele na spotřební dani za produkci piva. Za množství se považuje celkový vyprodukovaný objem výroby v litrech za určité daňové období. Většinou to bývá 1 rok. Sazba odpovídá základní daňové sazbě dané zákonem.

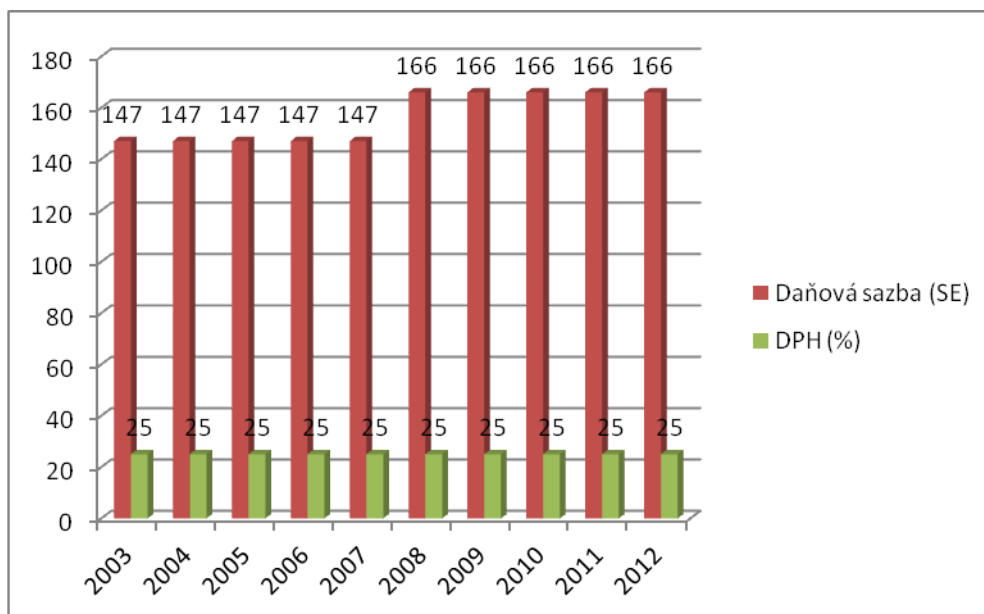
Nejdůležitější skupinu je pivo obsahující více než 3,5 % alkoholu. Toto pivo je považováno za silné. Za každé procento, které převýší hodnotu 3,5 % je připočítávána další částka určená v podobě daňové sazby určené zákonem. Následujícím způsobem lze vyjádřit vzorec pro výpočet celkové odvedené daně za dané období:

$$\text{Daňová povinnost} = (\text{množství} * \text{základní sazba}) + (\% \text{ alkoholu} - 3,5) * \text{množství} * \text{sazba}$$

Začátek vzorce je úplně stejný jako při výpočtu třetí skupiny a při stejné produkci vyjde stejná hodnota. Následuje rozdíl procentuálních obsahů alkoholu v pivu a hodnota 3,5 znamená převyšující množství obsahu alkoholu v pivu na liter. Hodnota množství je v litrech vyjádřená produkce piva podnikatelem. Sazba odpovídá daňové sazbě pro silná piva za každé přesahující procento určené zákonem.

Od ledna roku 2014 platí daňová sazba ve výši 178 SEK/hl (Švédských korun za hektolitr). Oproti minulým rokům došlo k určitému nárůstu. Podíváme-li se do minulosti, tak do roku 2006 ani skupina středně silných piv nepodléhala zdanění.

Obrázek B.5: Vývoj standardní daňové sazby a DPH ve Švédsku v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Švédsko patří mezi země, kde je vůbec největší míra zdanění alkoholu. Za sledované období bylo DPH konstantní a to 25 %, což je společně s Norskem, Finskem a Maďarskem nejvyšší v celé EU. Ohledně spotřební daně došlo od roku 2008 k navýšení na 166 SE, což bylo o 19 SE více než za období 2003 – 2007. Primárním cílem zvýšení byla především snaha omezit růst spotřeby alkoholu (tedy i piva) a to ze zdravotních či ekologických důvodů. Neopominutelná je ale současně také fiskální funkce těchto daní. Jelikož vysoké sazby spotřební daně tvoří významný zdroj rozpočtových příjmů.

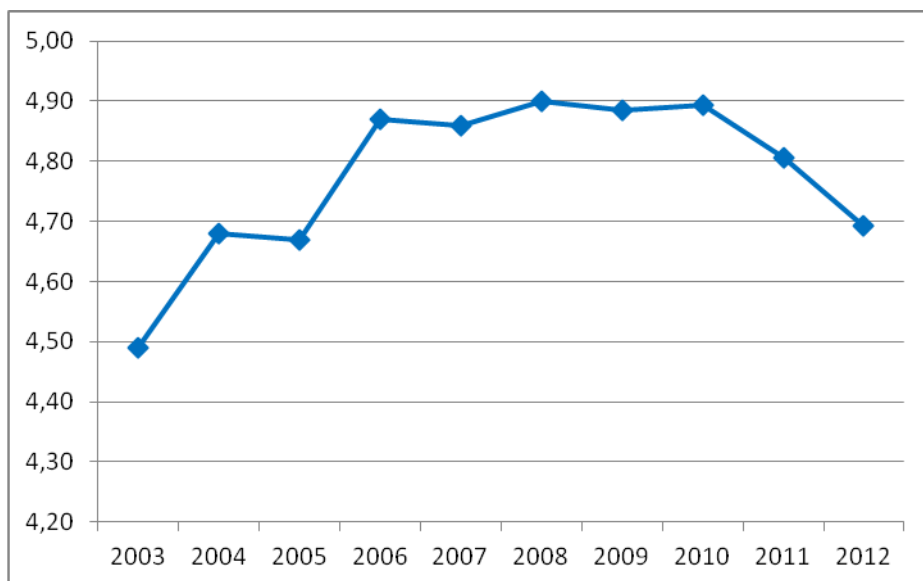
Obrázek B.6: Přehled výroby piva ve Švédsku v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Výroba piva ve Švédsku představuje za sledované období velkou míru kolísavosti. Lze si to vysvětlit několika důvody. Jedním z nich je např. značný příliv pašovaného alkoholu do země, což zapříčinilo určitý pokles v konzumaci a tím i určitou nejistotu výrobců, zda bude jejich výrobek schopný konkurovat tomuto zboží. Většina pašovaného alkoholu byla totiž ze zemí, kde jsou výrazně nižší daně a tím pádem i pašovaný alkohol byl levnější než produkty vyráběné ve Švédsku. Až období od roku 2008 – 2012 ukázalo značný nárůst výroby piva ve Švédsku. Ačkoliv v roce 2010 tam byl malý pokles, tak v letech 2011 a 2012 následovalo zvýšení. V roce 2012 dosáhla výroba dokonce více než 4,5 milionu hektolitřů, což bylo nejvíce za posledních deset let. V souladu s tímto vývojem explodoval nárůst pivovarů na švédském trhu. Jednalo se především o menší rodinné pivovary.

Obrázek B.7: Přehled spotřeby piva ve Švédsku v letech 2003 – 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Spotřeba piva ve Švédsku zaznamenala v období mezi lety 2003 – 2008 pomalý nárůst. Tento postupný růst mohlo zapříčinit zvyšování dovozních kvót na alkohol všeobecně či pašování levného alkoholu ze zemí s nižší daňovou sazbou. Vliv na spotřebu bude mít určitě i to, že ve Švédsku si lze koupit v běžných obchodech pouze alkohol o obsahu do 3,5 %. Produkty obsahující více než 3,5 % alkoholu jsou k dostání pouze v monopolu Systembolaget. Což je státní monopol na prodej alkoholu o obsahu více než 3,5 %. Cílem tohoto státního podniku je ochránit své občany před možnou závislostí na alkohol. S kontrastem rostoucí výroby od roku 2008 moc nekoresponduje spotřeba, která zaznamenala od roku 2008 pokles. Tento rozpor se dá vysvětlit zvýšením spotřební daně z původních 147 SE na 166 SE za hl. Přestože zvýšení nebylo zas tak malé, nedošlo k nějak výraznému poklesu ve spotřebě.

Vliv změny zdanění na výrobu a spotřebu piva ve Švédsku

Když došlo v roce 2008 ke zvýšení spotřební daně ze 147 SE na 166 SE mělo to vliv nejen na změnu výroby piva, ale také na jeho spotřebu. Zvýšení spotřební daně mělo spíše pozitivní účinek na výrobu piva. Dokonce lze říci, že rok 2012 byl z hlediska výroby velmi vydařený. Jak už to bývá, změna daňových sazeb směrem vzhůru se negativně podílela na konzumaci piva ve Švédsku. Daň z přidané hodnoty byla po celou dobu neměnná, tedy její výše byla 25 %.

7. Zkoumání závislosti spotřeby piva na DPH a spotřební dani

Pro zkoumání závislosti spotřeby na vybraných ekonomických faktorech byl vybrán tento model. Závisle proměnná (vysvětlovaná) je spotřeba piva (y). Nezávisle proměnnými (vysvětlujícími) jsou sazba daně z přidané hodnoty (x_1) a sazba spotřební daně (x_2). K tomuto zkoumání byla použita stejná data, jako ke grafům u jednotlivých států. Pouze došlo k formální úpravě těchto dat, které jsou součástí přílohy. Data byla upravena, aby mohlo být provedeno zjištění, zda se mezi párovými proměnnými vyskytuje vysoká multikolinearita, tedy hodnota vyšší než 0,8. Přítomnost vysoké multikolinearity se zjistí vyčíslením korelační matice. Nastane-li situace, že se v korelační matici objeví vysoká multikolinearita, je zapotřebí jí odstranit. Jednou z možností, jak ji odstranit, je postupná diference vysvětlujících proměnných.

Pokud ovšem u zkoumaných států docházelo během sledovaného období ke změně pouze jedné z vysvětlujících hodnot nebo se snad nezměnila vůbec žádná, není zapotřebí sestavovat korelační matici.

Potom už nic nebrání tomu, aby se přistoupilo k regresní a korelační analýze. Regresní a korelační analýza zjistí závislost spotřeby na jednotlivých proměnných. V následujících tabulkách uvedených u jednotlivých států jsou zachyceny výstupy ze statistického programu Gretl.

Česká republika

Tabulka A.6: Korelační matice

Spotřeba	DPH	Daňová sazba	
1	-0,7778	-0,3039	Spotřeba
	1	0,2857	DPH
		1	Daňová sazba

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.7: Výsledky analýzy z programu Gretl pro ČR (1.část)

Model	Koeficient	Směrodatná chyba	t-podíl	p-hodnota
Konstanta	29,3000	7,5394	3,8860	0,0060
DPH (%)	-0,3067	0,1001	-3,0640	0,0182
Daňová sazba (Kč)	-0,1450	0,4004	-0,3621	0,7279

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.8: Výsledek analýzy z programu Gretl pro ČR (2.část)

Model	Koeficient mnohonásobné determinace
1	0,5015

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č.7 se stanoví rovnice regresní přímky. Rovnice regresní přímky vyjadřuje závislost spotřeby piva na DPH a spotřební dani.

$$\text{Rovnice regresní přímky: } y_i = a + b_1 x_{1i} + b_2 x_{2i} + u_t$$

$$y_i = 29,3000 - 0,3067 x_1 - 0,1450 x_2 + u_t$$

První regresní koeficient (x_1) nabývá hodnoty -0,3067. Tato hodnota je záporná a představuje nepřímou (klesající) závislost spotřeby piva na DPH. Pokud by se DPH (x_1) zvýšilo o 1 %, tak by se v průměru snížila spotřeba piva o 306,7 hl, za předpokladu, že ostatní vysvětlující proměnné zůstanou konstantní. Potvrdil se tedy ekonomický předpoklad, že pokud se bude DPH zvyšovat, dojde ke snížení spotřeby piva.

Druhý regresní koeficient (x_2) nabývá hodnoty -0,1450. Stejně jako hodnota u prvního regresního koeficientu je hodnota záporná a představuje nepřímou (klesající) závislost spotřeby piva na spotřební dani. Pokud by se spotřební daň (x_2) zvýšila o 1 %, tak by se v průměru snížila spotřeba piva o 145 hl, za předpokladu, že ostatní vysvětlující proměnné zůstanou konstantní. Potvrdil se tedy ekonomický předpoklad, že pokud se bude spotřební daň zvyšovat, dojde ke snížení spotřeby piva.

Výsledek analýzy z tabulky č. 8 nám udává koeficient mnohonásobné determinace, který je 0,5015. Pokud se tato hodnota vynásobí 100, zjistí se výsledek v procentech. Koeficient mnohonásobné determinace tedy říká, že z 50,15 % jsou změny ve spotřebě piva vysvětlitelné změnami v sazbách DPH a spotřební daně.

Test regresního koeficientu na spotřebu piva v ČR

Postup prostřednictvím kterého bude proveden test regresního koeficientu u ČR, bude aplikován úplně stejně i u dalších zemí.

Test regresního koeficientu zjistí, zda závisí či nezávisí spotřeba piva na jednotlivých vysvětlujících proměnných. Nejprve je formulována nulová hypotéza (H_0), o tom, že znaky y a x jsou nezávislé. Proti této hypotéze se staví hypotéza alternativní (A), která říká, že znaky jsou závislé. Hladina významnosti je stanovena ve výši $\alpha = 0,05$. Tato hodnota bude porovnána s p-hodnotou jednotlivých proměnných jako kontrolní test. P-hodnoty jednotlivých proměnných jsou zachyceny v posledním sloupci tabulky č. 7. Pokud bude p-hodnota větší než α je daná proměnná statisticky nevýznamná a znaky jsou nezávislé. Pokud bude menší, znaky jsou závislé.

Nejprve je test proveden mezi proměnnými spotřeba piva a DPH. P-hodnota u DPH je ve výši 0,0182, což je menší než stanovená hladina významnosti $\alpha = 0,05$. Lze tedy tvrdit, že znaky jsou závislé. Zamítá se nulová hypotéza ve prospěch alternativní. Potvrdila se závislost spotřeby piva na DPH.

Mezi proměnnými spotřeba piva a spotřební daň, dosahuje p-hodnota u spotřební daně výše 0,7279, což je větší než stanovená hladina významnosti $\alpha = 0,05$. Lze z toho vyvodit, že spotřeba piva a spotřební daně jsou nezávislé. Zamítá se tedy alternativní hypotéza o závislosti proměnných ve prospěch hypotézy nulové. I když byly splněny předpoklady z ekonomického hlediska, že při rostoucí spotřební dani klesá spotřeba piva. Přesto se produkce prokázala jako statisticky nevýznamná na hladině významnosti $\alpha = 0,05$.

Německo

Tabulka A.9: Výsledky analýzy z programu Gretl pro Německo (1.část)

Model	Koeficient	Směrodatná chyba	t-podíl	p-hodnota
constant	131,8330	6,9974	18,84	6,51E-08
DPH (%)	-2,2483	0,3918	-5,7390	0,0004

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.10: Výsledek analýzy z programu Gretl pro Německo (2.část)

Model	Koeficient mnohonásobné determinace
1	0,7801

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č.9 se stanoví rovnice regresní přímky. Rovnice regresní přímky vyjadřuje závislost spotřeby piva na DPH.

Rovnice regresní přímky: $y_i = a + bx_i + u_t$
 $y_i = 131,8330 - 2,2483 x_1 + u_t$

První regresní koeficient (x_1) nabývá hodnoty -2,2483. Tato hodnota je záporná a představuje nepřímou (klesající) závislost spotřeby piva na DPH. Pokud by se DPH (x_1) zvýšilo o 1 %, tak by se v průměru snížila spotřeba piva o 2248,3 hl, za předpokladu, že ostatní vysvětlující proměnné zůstanou konstantní. Potvrdil se tedy ekonomický předpoklad, že pokud se bude DPH zvyšovat, dojde ke snížení spotřeby piva.

V tabulce č. 10 je uveden koeficient mnohonásobné determinace o hodnotě 0,7801. Do procentního vyjádření se dostane po vynásobení 100. Interpretace vzniklé hodnoty je, že ze 78,01 % jsou změny ve spotřebě piva vysvětlitelné změnou v sazbě DPH.

Test regresního koeficientu na spotřebu piva v Německu

P-hodnota u daně z přidané hodnoty dosahuje výše 0,0004. Na první pohled lze tedy konstatovat, že je potvrzena závislost spotřeby piva na DPH. Zamítá se tedy nulová hypotéza o nezávislosti proměnných ve prospěch hypotézy alternativní. Daň z přidané hodnoty se prokázala jako statisticky významná na hladině významnosti $\alpha = 0,05$.

Švédsko

Tabulka A.11: Výsledky analýzy z programu Gretl pro Švédsko (1.část)

Model	Koeficient	Směrodatná chyba	t-podíl	p-hodnota
constant	3,7856	0,6649	5,6940	0,0005
Daňová sazba (€)	0,0063	0,0042	1,4890	0,1747

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.12: Výsledek analýzy z programu Gretl pro Švédsko (2.část)

Model	Koeficient mnohonásobné determinace
1	0,1192

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 11 se stanoví rovnice regresní přímky. Rovnice regresní přímky vyjadřuje závislost spotřeby piva na spotřební dani.

$$\begin{aligned} \text{Rovnice regresní přímky: } & y_i = a + bx_i + u_t \\ & y_i = 3,7856 + 0,0063 x_2 + u_t \end{aligned}$$

Druhý regresní koeficient (x_2) nabývá hodnoty 0,0063. Hodnota je kladná a tudíž představuje přímou závislost spotřeby piva na spotřební dani. Pokud by se spotřební daň zvýšila o 1 %, představovalo by to zvýšení spotřeby piva o 6,3 hl, za předpokladu ceteris paribus.

Hodnota z tabulky č. 12 je 0,1192 a vyjadřuje koeficient mnohonásobné determinace. Pokud se tato hodnota vynásobí 100, tak vznikne výsledek v procentech. Pak lze tedy říci, že z 11,92 % jsou změny ve spotřebě piva vysvětlitelné změnou spotřební daně.

Test regresního koeficientu na spotřebu piva ve Švédsku

Test je proveden mezi proměnnými spotřeba piva a spotřební daň. P-hodnota u spotřební daně ukazuje 0,1747. Jednoznačně tedy lze říci, že p-hodnota u spotřební daně je vyšší než stanovená hladina významnosti $\alpha = 0,05$. Tudíž jsou spotřeba piva a spotřební daň nezávislé. Zamítá se alternativní hypotéza o závislosti proměnných ve prospěch hypotézy nulové. Tímto výsledkem se potvrdilo tvrzení, že zvyšování spotřební daně, nepůsobí na spotřebu piva negativně.

Velká Británie

Tabulka A.13: Výsledky analýzy z programu Gretl pro Velkou Británii (1.část)

Model	Koeficient	Směrodatná chyba	t-podíl	p-hodnota
constant	82,9519	4,7720	17,3800	1,22E-07
Daňová sazba (€)	-2,1757	0,3284	-6,6240	0,0002

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.14: Výsledek analýzy z programu Gretl pro Velkou Británii (2.část)

Model	Koeficient mnohonásobné determinace
1	0,8265

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 13 se stanoví rovnice regresní přímky. Rovnice regresní přímky vyjadřuje závislost spotřeby piva na spotřební dani.

$$\begin{aligned} \text{Rovnice regresní přímky: } y_i &= a + bx_i + u_t \\ y_i &= 82,9519 - 2,1757 x_2 + u_t \end{aligned}$$

Rovnice regresní přímky udává hodnotu druhého regresního koeficientu (x_2), který nabývá hodnoty -2,1757. Jelikož je hodnota záporná, představuje nepřímou (klesající) závislost spotřeby piva na spotřební dani. Za těchto okolností se při zvýšení spotřební daně o 1 %, snižuje v průměru spotřeba piva o 2 175,7 hl. Ovšem za předpokladu, že ostatní vysvětlující proměnné zůstanou konstantní. Byl tedy potvrzen ekonomický předpoklad, že pokud se bude spotřební daň zvyšovat, dojde ke snížení spotřeby piva.

Na základě koeficientu mnohonásobné determinace ve výši 0,8265, lze určit po vynásobení této hodnoty 100, do jaké míry jsou změny ve spotřebě piva vysvětlitelné změnou spotřební daně. Upravená hodnota vyjadřuje, že z 82,65 % jsou změny ve spotřebě piva zdůvodnitelné změnou spotřební daně.

Test regresního koeficientu na spotřebu piva ve Velké Británii

P-hodnota u spotřební daně je 0,0002. Lze tedy jednoznačně říci, že je potvrzena závislost spotřeby piva na spotřební dani. Proto se zamítá nulová hypotéza o nezávislosti proměnných ve prospěch hypotézy alternativní. Spotřební daň ve Velké Británii se prokázala jako statisticky významná na hladině významnosti $\alpha = 0,05$.

8. Srovnání jednotlivých států

Z předchozí kapitoly lze vyčíst, že jednotlivé státy se od sebe z hlediska daňových systémů odlišují. Jelikož principy jednotlivých systémů už byly zmíněny v šesté kapitole, tak právě proto bude tato kapitola obsahovat pouze srovnání důležitých hledisek jednotlivých systémů.

Faktory ovlivňující výši zdanění:

Analýza vybraných států ohledně jejich systému a způsobu zdanění piva nás dovedla k zjištění, že pro oblast zdanění piva jsou podstatná především 3 základní kritéria. Každý z vybraných států používá ke svému zdanění jiná kritéria. Prvním je složení piva z hlediska procentického obsahu alkoholu, druhým počet °Plato a třetím pak objem roční produkce pivovaru. U sledovaných států převládá kritérium obsah extraktu původní mladiny, měřený ve °Plato a obsah alkoholu. Tyto nejvíce využívaná kritéria bývají často při výpočtu spojována s objemem roční produkce pivovaru, na kterém závisí daňová povinnost ve všech zkoumaných zemích.

Ve zkoumaných státech právě Velká Británie využívá zdanění na základě upraveného ročního objemu produkce pivovaru, který je násoben daňovou sazbou, viz. kapitola č. 6.2.

Zbylé zkoumané země jako Belgie, Lucembursko, Česká republika využívají zdanění podle extraktu původní mladiny a Německo se Švédskem zdaňují podle % alkoholu.

Kromě tří výše uvedených kritérií se jednotlivé země liší i v daňových sazbách. Rozdíl může nastat při použití daňových sazeb. Ve státech jako Německo, Belgie, Lucembursko a Česká republika jsou rozlišovány daňové sazby na základní a zvýhodněné. Ve Velké Británii platí pouze základní daňová sazba.

Od těchto států se při výpočtu daňové povinnosti liší Švédsko, které aplikuje jednak základní daňovou sazbu na hektolitr a druhou pak na % alkoholu ve finálním produktu, přesahující hodnotu 3,5%. Bližší informace o daňových sazbách vybraných států jsou uvedeny v kapitole č. 6.

Jistá odlišnost nastává i z hlediska toho, na jaké ze tří výše uvedených kritérií se daňová sazba vztahuje. Ročního objemu produkce se týkají daňové sazby v České republice, Velké Británii, Lucembursku, Belgii a Německu. Jedinou ze sledovaných zemí, kde se při aplikaci daňové sazby upřednostňuje % alkoholu ve finálním produktu je Švédsko.

Většina vybraných států využívá ve svém daňovém systému kromě základní daňové sazby i zvýhodněné sazby. Právě tyto zvýhodněné sazby umožňují snížení daně a to zejména u malých nezávislých pivovarů. Objem produkce, od kterého se snížené sazby odvíjejí, nezohledňuje ze zkoumaných zemí akorát Švédsko.

U ostatních států je výše snížené sazby závislá na objemu ročního vystavu piva, avšak principy tohoto snižování se liší:

a) Ve státech jako Česká republika, Německo, Lucembursko a Belgie jsou principy daňových úlev shodné. Daňové povinnosti jsou spočteny stejně jako u velkých pivovarů s produkcí nad 200 000 hl/rok, ale jedinou výjimkou jsou použité zvýhodněné sazby dle zákona. Bližší informace k této problematice jsou uvedeny v kapitole č. 6.

b) Poslední nezminěnou zemí je Velká Británie, kde jsou zvýhodňovány malé pivovary s produkcí nižší než 60 000 hl/rok. Pivovary vyrábějící do 5 000 hl/rok jsou osvobozeny od daňové povinnosti. V rámci těchto zvýhodněných pivovarů existuje ještě rozdělení do dvou skupin, a to na produkci v rozmezí 5 000 – 30 000 hl a 30 000 – 60 000 hl. Další podrobnosti byly uvedeny v kapitole č. 6.

9. Závěr

Systémy zdanění jsou podrobovány velmi častým změnám. Jinak tomu není ani u zdanění piva. Každá země má zaveden systém, který vyplynul z historie. Proto lze říci, že čím delší je historie a tím pádem i tradice produkce a konzumace piva a s tím spojené zdaňování, tím jsou změny méně časté. Naopak, čím je tradice méně zakořeněna, tím častější změny v zákonech ovlivňujících daňový systém nastávají.

Při řešení problematiky zdaňování piva ve vybraných evropských státech a jejich vlivu na konzumaci a spotřebu byl největší problém v získávání dat u vybraných států. Snahou bylo získat data nejméně za deset let, aby bylo možné určit, zda je výroba a konzumace piva na změnách daní závislá či není. Přestože v rámci Evropské unie existuje organizace „Brewers of Europe“, která shromažďuje veškeré informace o pivovarnictví v jednotlivých zemích EU, tak bylo velmi náročné získání dat ohledně DPH a spotřební daně u vybraných států za časový úsek deseti let. Prostřednictvím dnešní moderní techniky se podařilo získat potřebná data o daňových systémech ve zkoumaných státech a mohlo tedy dojít ke grafickému zpracování získaných podkladů.

Tato diplomová práce vychází z převážné většiny z teoretických východisek, které jsou poté implikovány v praktické části této práce. Jelikož je v současné době většina evropských států členem Evropské unie, jsou principy zdanění ovlivňovány jejich společnou daňovou politikou. Ta není absolutní. Systémy zdanění prakticky neovlivňuje. Určuje pouze minimální daňové sazby.

Jednotlivé státy se tedy liší různě vysokými daňovými sazbami. V praktické části této diplomové práce bylo po zpracování získaných dat provedeno zkoumání, zda změna sazeb DPH a spotřební daně skutečně ovlivňuje spotřebu. Jelikož v Belgii a Lucembursku nebyly za sledované období zaznamenány žádné změny u sazeb DPH a spotřební daně, byly podrobeny zkoumání pouze tyto státy: Česká republika, Německo, Švédsko a Velká Británie. Na základě údajů z regresní a korelační analýzy, které byly zjištěny pomocí statistického programu Gretl, lze konstatovat, že ve většině zkoumaných států došlo k potvrzení ekonomického předpokladu. To znamená, že byla

potvrzena závislost změny sazby DPH a spotřební daně na spotřebě piva. Ovšem v rámci proniknutí do problematiky vývoje konzumace a spotřeby piva ve vybraných státech lze konstatovat, že kromě změny zdanění působí na změnu konzumace a spotřeby i další okolnosti. Mezi tyto další ovlivňující faktory patří např. demografické vlivy, kladný či záporný vývoj v oblasti exportu, snížení konzumace v restauracích, barech a přesun konzumace do domácností, vznik nových nápojů, pašování alkoholu, atd.

10. Seznam použité literatury a zdrojů

Knižní publikace:

- [1] KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie – úvod do problematiky, 2. vydání, Praha: ASPI, a.s., 2009, s. 120 ISBN 978-80-7357-423-9
- [2] ŠIROKÝ, Jan a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, 2. Vydání, Praha: C.H.Beck, 2008, s. 301 ISBN 978-80-7400-005-8
- [3] Ing. BENDA, V., Poradce číslo 2013 6 DPH po novele, Český Těšín: Poradce, s.r.o., 2013, ISSN 1211-2437
- [4] Ing. JANDA, K., Poradce 2011 číslo 12-13 zákon o spotřebních daních, Český Těšín: Poradce, s.r.o., 2011, ISSN 1211-2437
- [5] JACKSON P.M., BROWN C.V., Ekonomie veřejného sektoru, 1 vydání, Praha: EUROLEX BOHEMIA 2003, ISBN 80-86432-09-2
- [6] KRATOCHVÍLE, ANTONÍN, Pivovarství českých zemí v proměnách 20. století, 1 vydání, Praha: VÚPS 2005, ISBN 80-86576-16-7
- [7] BASAŘOVÁ, Gabriela a kol. České pivo. Ivo Hlaváček, Petr Basař, Jan Hlaváček, 3. Doplněné vydání, Praha: Havlíček Brain Team, 2011. 309 s. ISBN 978-80-87109-25-0
- [8] VERHOEF, Berry. Velká encyklopedie piva. Překlad Lenka Svobodová. 1. Vydání, Čestlice: Rebo productions CZ, 2003, 447 s. ISBN 80-7234-283-5
- [9] NERUDOVÁ, DANUŠE. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. Vydání, Praha: ASPI, 2008, ISBN: 978-80-7357-386-7.
- [10] LÁCHOVÁ, LENKA. Daňové systémy v globálním světě. 1. Vydání, Praha: ASPI a.s., 2007, 272 s., ISBN: 978-80-7357-320-1.
- [11] ŠIROKÝ, JAN. Daně v Evropské Unii. 4. Aktualizované vydání, Praha: LINDE, 2010, s. 155, ISBN: 978-80-7201-799-7.
- [12] ŠIROKÝ, JAN. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU. 5. Aktualizované vydání a přepracované vydání, Praha: LINDE 2012, 400 s., ISBN 979-807-2018-819.

Internetové zdroje:

- [13] 2012, Alcohol duties, HM Revenue & Customs, Business link, [cit. 6.2.2014],
Dostupné z: <<https://www.gov.uk/alcohol-duties#beer-duty>>
- [14] BOLTNAR, JAN. Novelizace zákona o spotřebních daních [online], [cit. 16.7.2009], Dostupné z: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/novelizace-zakona-o-spotrebnych-dani-57206.html>>
- [15] 2009, Alkohol, Tabakwaren, Kaffee, Höhe der Biersteuer, [cit. 10.2.2014],
Dostupné z:
<http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verbrauchssteuern/Alkohol-Tabakwaren-Kaffee/Steuerhoehe/Bier/bier_node.html>
- [16] 2014, European Union EU VAT rates, [cit. 13.2.2014], Dostupné z:
<<http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>>
- [17] 2013, The Contribution made by Beer to the European Economy, [cit. 14.2.2014], Dostupné z:
<<http://www.brewersofeurope.org/docs/publications/2013/FullReport20140123.pdf>>
- [18] 2010, Beer statistics 2010 edition, The Brewers of Europe, [citace 14.2.2014],
Dostupné z:
< http://www.brewersofeurope.org/docs/publications/boe_stats_final_20111214-001.pdf >
- [19] 2010, Alcohol tax in Sweden, ALEXANDRA ERIKSSON, SVETLANA FOTINA, [cit. 17.2.2014], Dostupné z:
<http://gul.gu.se/public/pp/public_courses/course44889/published/1302796242835/resourceId/16917418/content/1a120e0f-4aab-4ab9-926f-930ba025555f/Alcohol%20Tax%20Sweden.pdf>

- [20] 2014, Excise duty tables, European Commission, [cit. 18.2.2014], Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf>
- [21] Excise duties in Belgium, Bc. PETR GOLA, [cit. 21.2.2014], Dostupné z: <<https://www.cfe-eutax.org/taxation/excise-duties/belgium>>
- [22] 2002, Luxemburg, THOMAS KARLSSON a ESA ÖSTERBERG, [cit. 21.2.2014], Dostupné z: <<http://btg.ias.org.uk/pdfs/country-reports/luxembourg.pdf>>
- [23] 2013, Alcohol duty, Rates of Alcohol Duty from 25 March 2013, [cit. 21.2.2014], Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/rates/alcohol-duty.htm>>
- [24] 2014, Celní správa ČR, [cit. 5.2.2014], Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>>
- [25] 2012, Excise duty rates for beer in Europe, The Brewers of Europe, [cit. 8.2.2014], Dostupné z: <<http://www.brewersofeurope.org/docs/publications/BED2012.pdf>>
- [26] 2012, Tax in Sweden, INGEMAR HANSSON, [cit. 8.2.2014], Dostupné z: <<http://www.skatteverket.se/download/18.3684199413c956649b57c0a/1361442608379/10413.pdf>>
- [27] 2013, Alcohol and Tobacco duty rates, [cit. 9.2.2014], Dostupné z: <<https://www.gov.uk/alcohol-and-tobacco-excise-duty>>
- [28] 2009, Swedish alcohol policy, JONAS ARNGERG a SOFIE LORD, [cit. 4.3.2014], Dostupné z: <http://www.brewersofeurope.org/docs/publications/HUI_2009_Swedish_alcohol_policy_study.pdf>

- [29] 2010, Vývoj sazeb DPH v České republice, [cit. 3.3.2014], Dostupný z:
<<http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>>
- [30] 2005, NERUDOVA, DANUSE, Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii, [cit. 3.2.2014] , Dostupné z:
<[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdani-v-evropske-unii/?search_query=\\$issue=II7](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdani-v-evropske-unii/?search_query=$issue=II7)>
- [31] 2007, VACL, JOSEF, Svět piva, [cit. 8.1.2014], Dostupné z:
<<http://www.pivnidenik.cz/clanek/92-Ceske-pivo-a-jeho-vyroba/index.htm>>
- [32] 2014, Sazby DPH v Evropě, [cit. 24. 3. 2014], Dostupný z:
< <http://www.kodap.cz/cz/prehledy/sazby-dph-v-evrope.html>>

11. Přílohy

Tabulka A.15: Vývoj zdanění piva v ČR 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daňová sazba(Kč)	24	24	24	24	24	24	24	32	32	32
DPH (%)	22	19	19	19	19	19	19	20	20	20

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.16: Vývoj výroby piva v ČR 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Výroba (*1000 hl)	18,55	18,75	19,07	19,79	19,90	19,81	19,29	17,66	18,18	18,50

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.17: Vývoj spotřeby piva v ČR 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Spotřeba (*1000 hl)	18,75	18,95	19,27	19,99	20,10	20,11	16,69	16,67	16,64	16,45

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.18: Vývoj zdanění piva ve Velké Británii 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daňová sazba(GBP)	11,89	11,89	12,59	12,59	12,59	12,59	16,47	16,47	16,47	19,51
DPH (%)	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	17,5	20	20

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.19: Vývoj výroby piva ve Velké Británii 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Výroba (* 1000 hl)	58,01	57,46	56,26	53,76	51,34	49,61	45,14	45,00	45,69	42,05

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.20: Vývoj spotřeby piva ve Velké Británii 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Spotřeba (*1000 hl)	60,30	59,20	57,57	55,75	53,45	51,28	46,82	45,87	44,84	43,19

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.21: Vývoj zdanění piva v Německu 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daňová sazba (€)	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79
DPH (%)	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.22: Vývoj výroby piva v Německu 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Výroba (*1000hl)	105,99	108,36	107,68	104,32	100,63	99,91	98,08	95,68	95,55	94,62

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.23: Vývoj spotřeby piva v Německu 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Spotřeba (*1000 hl)	97,19	95,68	95,08	95,49	91,89	91,13	89,85	87,87	87,67	86,28

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.24: Vývoj zdanění piva v Lucembursku 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daňová sazba (€)	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79
DPH (%)	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.25: Vývoj výroby piva v Lucembursku 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Výroba (*1000 hl)	391	377	374	338,2	322	312	308	310	302	293

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.26: Vývoj spotřeby piva v Lucembursku 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Spotřeba (*1000 hl)	518	525	518	481	489,1	348	320	317	325	319

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.27: Vývoj zdanění piva v Belgii 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daňová sazba (€)	1,71	1,71	1,71	1,71	1,71	1,71	1,71	1,71	1,71	1,71
DPH (%)	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.28: Vývoj výroby piva v Belgii 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Výroba (*1000 hl)	15,65	17,27	17,27	18,31	18,48	18,04	18,01	18,12	18,67	18,76

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.29: Vývoj spotřeby piva v Belgii 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Spotřeba (*1000 hl)	9,94	9,56	9,48	9,37	9,14	8,79	8,68	8,44	8,67	8,23

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.30: Vývoj zdanění piva ve Švédsku 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daňová sazba(SE)	147	147	147	147	147	166	166	166	166	166
DPH (%)	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.31: Vývoj výroby piva ve Švédsku 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Výroba (*1000 hl)	4,19	4,50	3,96	4,38	4,43	4,29	4,47	4,35	4,49	4,64

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.32: Vývoj spotřeby piva ve Švédsku 2003 – 2012

Roky	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Spotřeba (*1000 hl)	4,49	4,68	4,67	4,87	4,86	4,90	4,88	4,89	4,81	4,69

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.33: Upravená vstupní data pro ČR

Spotřeba piva	DPH	Daňová sazba
18,75	24	22
18,95	24	19
19,27	24	19
19,99	24	19
20,1	24	19
20,11	24	19
16,69	24	19
16,67	32	20
16,64	32	20
16,45	32	20

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.34: Upravená vstupní data pro Německo

Spotřeba piva	DPH	Daňová sazba
97,19	16	0,79
95,68	16	0,79
95,08	16	0,79
95,49	16	0,79
91,89	19	0,79
91,13	19	0,79
89,85	19	0,79
87,87	19	0,79
87,67	19	0,79
86,28	19	0,79

Zdroj: Vstupní data

Tabulka A.35: Upravená vstupní data pro Švédsko

Spotřeba piva	DPH	Daňová sazba
4,49	25	147
4,68	25	147
4,67	25	147
4,87	25	147
4,86	25	147
4,9	25	166
4,88	25	166
4,89	25	166
4,81	25	166
4,69	25	166

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.36: Upravená vstupní data pro Velkou Británii

Spotřeba piva	DPH	Daňová sazba
60,3	17,5	11,89
59,2	17,5	11,89
57,57	17,5	12,59
55,75	17,5	12,59
53,45	17,5	12,59
51,28	17,5	12,59
46,82	17,5	16,47
45,87	17,5	16,47
44,84	17,5	16,47
43,19	17,5	19,51

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka A.37: Legislativní ukotvení DPH v EU

Název směrnice	Rok vydání	Stručný obsah
První směrnice 67/227/EHS	1967	Definice DPH a zdůvodnění nutnosti přejít na systém DPH k 1. 1. 1970
Druhá směrnice 67/228/EHS	1967	Definice předmětu zdanění, osob podléhajících dani, sazeb daně, ostatních základních pojmů
Šestá směrnice 77/338/EHS	1977	Dřívější základní směrnice: sjednocení výkladu základních pojmů: základ daně, teritoriální dosah, zahrnuté osoby, místo zdanitelného plnění, sazby, daně + zavedení odvodu z národních výnosů DPH do společného rozpočtu EU
Osmá směrnice 79/1072/EHS	1979	Vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v EU
Desátá směrnice 84/386/EHS	1984	Úprava místa zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí
Třináctá směrnice 86/560/EHS	1986	Vrácení DPH osobám povinným k dani na území ES
Směrnice 91/680/EHS	1991	Zrušení daňových hranic uvnitř ES
Směrnice 92/77/EHS	1992	Stanovení minimálních sazeb daně od 1. 1. 1993
Směrnice 2006/112/ES	2006	Současná základní směrnice upravující DPH platná od 1. 1. 2007, kodifikace dosavadních právních úprav DPH v EU

Zdroj: Šíroký, J.: Daně v Evropské unii