

## Incidence změny sazeb daní z piva na tržní subjekty v České republice

### Incidence of changes in rates of taxes on beer on market operators in the Czech Republic

Petr David

**Abstract:**

**Purpose of the article:** This paper examines the incidence of increased burden of the consumption taxes imposed on beer in the Czech Republic, where there was a last change of the excise duty on beer and the value added tax rates from 2010. The general assumption is that the increased excise duty burden is borne by consumers.

**Methodology/methods:** The basis of the research is recording of selling prices of the taxed product in the period before the change of tax rates and in the period after the change. Subsequent processing and comparing of identified prices using standard general methods of scientific work is possible to formulate conclusions regarding the values of tax incidence.

**Scientific aim:** The aim is to determine values of characteristics of tax incidence and to compare them with general assumption. Specifically, it will be determined a part of the increased tax burden passed on consumers and how much of the burden bear sellers of beer. Exploration will also be subjected to the time factor and determination of the tax incidence by characteristics of the examined subjects.

**Findings:** The results of the research show that the rate of transfer of increased tax burden on beer in the Czech Republic compared to the theoretical expectations averages only about 1/3 of the specified load. In the examination of the tax burden shift the effect of the time factor was recorded in the sense of gradual projection of tax rate change into the consumer prices.

**Conclusions:** Transfer rate grows with the size of the brewery. The dependence of the size of store and transfer of tax rates has not been fully established. Higher level of the burden shift of increased taxes can be seen at restaurants compared to traders due to the characteristics of consumer behavior and market power of the subjects.

**Keywords:** tax incidence, excise duty, beer, Czech Republic, restaurant, store, consumer

**JEL Classification:** H22

## Úvod

Význam akcí uvalených na alkohol ve většině zemí Evropské unie a tedy i v České republice v poslední době reálně klesá (Österberg, 2011). Je tedy odůvodněné předpokládat, že růst daní uvalených na alkoholické nápoje způsobí zvýšení státních výnosů z těchto daní. Výzkum, který provedl Cnossen (2007), dokládá, že sociální náklady nadměrné konzumace alkoholických nápojů významně převyšují inkaso daní uvalených na alkoholické nápoje v zemích Evropské unie. Karlsson a Österberg (2007) řadí českou republiku k zemím se střední mírou kontroly spotřeby alkoholu při konfrontaci s ostatními zeměmi Evropské unie.

Obecné povědomí ohledně nositelů daňové zátěže je takové, že spotřební daně nesou spotřebitelé, majetkové daně vlastníci majetku a korporátní daně majitelé akcií. Již Baumol a Blinder (1991) však upozorňují, že tyto teorie jsou velmi často mylné. Aby bylo možné hodnotit rozložení daňového břemene mezi poplatníky z různých hledisek, je nutné identifikovat a kvantifikovat podíly jednotlivých poplatníků na celkovém daňovém břemeni (Svátková *et al.*, 2007).

Daně dopadají na subjekty dvěma způsoby, které je třeba rozlišit. Vedle zákonného dopadu daně, kde je tato povinnost subjektu uložena zákonem, existuje podle Kubátové (2006) skutečný, neboli efektivní dopad daně, také nazývaný ekonomickou incidencí (Musgrave a Musgrave, 1994). Zákonný dopad je relevantní z hlediska daňové praxe, tedy z povinnosti poplatníků dostát závazkům vyplývajícím z daňových zákonů. Daně jsou závaznými platbami, a pokud je subjekt nucen je platit, pak se alespoň pokouší o přesunutí této povinnosti na někoho jiného. Je zřejmé, že konečné daňové břemeno, jak uvádí Kubátová (1996), nesou jednotlivci, tedy vlastníci firem, zaměstnanci, spotřebitelé výrobků či služeb nebo vlastníci faktorů a spotřebitelé ostatního zboží a služeb, jejichž modifikované nákupní a prodejní chování ovlivňuje další prvky ekonomického cyklu. Devarajan *et al.* (1980) uvádějí, že je zřejmé, že firmy přesouvají daňové břemeno a je obtížné stanovit skutečné dopady tohoto jevu. Existují mnohé odlišné postupy a snahy ke stanovení těchto dopadů, které se liší svou metodikou jak z hlediska přesvědčení, tak i z hlediska potřeb výstupů. To však není chybou, naopak je to lepší stav, tedy stav podložený studiemi, než náhodné rozhodování o daňové politice.

V České republice došlo od ledna roku 2010 k dosud poslední změně sazeb spotřební daně z piva pro všechny velikostní skupiny subjektů produkujících

pivo na základě novelizace zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Současně došlo ke zvýšení základní sazby daně z přidané hodnoty, již pivo podléhá, z 19% na 20% na základě novelizace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Cílem textu je stanovení hodnot ukazatele daňové incidence při zvýšení daňového zatížení produktu, na který jsou uvaleny daně ze spotřeby. Konkrétně bude stanoveno, jaká část zvýšeného daňového břemene uvaleného na pivo byla přesunuta na spotřebitele a jakou část tohoto břemene nesli prodávající subjekty na trhu, tedy pivovary nebo restaurace a obchodníci. Dále bude ověřena platnost obecných předpokladů o přesunu daňového břemene ve specifickém případě trhu s pivem v České republice. Součástí práce bude také ověření existence působení faktoru času ve smyslu postupného promítání daňových změn do spotřebitelských cen a zjištění, zda existuje závislost mezi velikostní skupinou producenta piva nebo velikostní skupinou obchodníka a mírou daňového přesunu na spotřebitele včetně interpretace uvedených zjištěných skutečností.

Stanovení cíle je možné dosáhnout pravidelným zaznamenáváním prodejních cen zdaněného produktu v období před změnou sazeb spotřebního zdanění a v období po této změně. Sběr dat byl prováděn v období od prosince roku 2009 do března roku 2010 vždy u tří restaurací nabízejících produkty jedné z velikostních skupin pivovarů a tří obchodníků nabízejících produkty všech velikostních skupin pivovarů. Celkem tedy byly zaznamenávány prodejní ceny 6 produktů u 21 subjektů v uvedeném období. Následnou identifikaci diferencí daňového zatížení v jednotlivých obdobích v komparaci s vývojem cen produktů a při využití standardních obecných metod vědecké práce je možné formulovat závěry ohledně hodnot ukazatelů daňové incidence, tyto odpovídajícím způsobem interpretovat a konfrontovat s obecnými závěry ohledně míry a podoby přesunu daňového břemene u spotřebního zdanění.

## 1. Daňová incidence

Daňová incidence patří podle Svátkové *et al.* (2007) ke klíčovým problémům a výzkumným otázkám jak teorie veřejných financí, tak empirického výzkumu. Boněk (2001) zdůrazňuje, že zkoumání daňové incidence je velmi důležité, protože ta výrazně modifikuje původní záměry daňové politiky. V rámci daňové incidence je tedy podstatná identifikace dopadu daňového břemene. Stiglitz (1997) uvádí, že ekonomové používají termín daňové břemeno právě k tomu, aby určili, kdo skutečně platí daně ukládané

zákonem. Analýza dopadu daní tedy zkoumá rozložení daňového břemene ve společnosti.

Rozdělení daňového břemene, tedy výsledná daňová incidence závisí na prvotním uložení daně, na sazbách, na definici daňové základny, atd. (Musgrave a Musgrave, 1994). Ekonomická incidence však ve svém výsledném efektu závisí především na odezvě ekonomiky. Faktory ovlivňujícími daňový přesun a dopad jsou podle Kubátové (1994) především elasticita nabídky, elasticita poptávky a charakter trhu. Dalšími relevantními faktory jsou významnost zdaněného trhu, otevřenost ekonomiky, a také časový faktor. Na konkurenčním trhu je podle uvedené autorky cena prodáváného zboží, a tak i míra přesunu daně determinován průběhem křivek poptávky a nabídky.

Základním motivem autorů publikací zabývajících se hledáním optimálního systému daní, jak uvádějí Bradford a Rosen (1971), je objevení jednoduchých pravidel, podle kterých by se tvůrci daňových politik mohli řídit. Svátková et al. (2007) uvádějí dva přístupy určování daňového břemene v incidenční analýze. Buď je daňové břemeno přiřazené jednotlivým subjektům odvozeno na základě vybraných předpokladů o přesunu daně, nebo je chování subjektů na straně nabídky i poptávky specifikováno v modelu všeobecné rovnováhy a následně kalkulováno konečné daňové břemeno pro jednotlivé subjekty. Burtless a Haveman (1987) potvrzují, že empirické studie se stávají více technicky sofistikovanými, jejich výsledky jsou široce použitelné v mezinárodních studiích a přesvědčují ekonomy o tom, že nepříznivé efekty daní a transferů jsou významné.

Měření daňových přesunů a dopadů je náročné na kvantitu i kvalitu vstupních dat, za která Kubátová et al. (1994) považují především elasticitu nabídky a poptávky, příjmy a výdaje stanovených skupin obyvatel. Údaje o nabídce a poptávce jsou však většinou neznámé, protože neexistuje možnost experimentovat s cenami tak, aby bylo možné stanovit požadované charakteristiky.

Na místo někdy přijímaných předpokladů je vhodnější měřit daňový dopad v okamžiku změny daně prostřednictvím identifikace změn spotřebitelských cen, množství spotřebovaného zboží a vývoje těchto ukazatelů v čase proto, že změny sazeb spotřebních daní se zpravidla promítají do spotřebitelských cen, respektive stát při ukládání spotřebních daní nebo při zvyšování jejich sazeb předpokládá, že tato skutečnost se promítne do spotřebitelských cen. Prostřednictvím výše uvedeného pak stát hodlá regulovat spotřebu takto zdaněných komodit, intervenovat ve prospěch zdraví a kvality životního prostře-

dí a také krýt náklady způsobené právě spotřebou zdraví škodlivých a životní prostředí narušujících výrobků či surovin (David, 2007a).

Daňovou incidenci je možné sledovat z různých úhlů pohledu podle kritérií stanovování zkoumaných skupin. Musgrave a Musgrave (1994) uvádějí rozdělení podle důchodu obyvatel, Kubátová (1996) rozděluje obyvatele na výrobce a spotřebitele, vlastníky kapitálu a práce a dále Kubátová et al. (1994) rozděluje obyvatele podle věku, národnosti, rasy, s dětmi či bezdětně, obyvatele měst nebo venkova. Každé z těchto rozdělení má svůj význam a slouží určitému cíli, respektive díky těmto rozdělením je možné zjistit specifická data plynoucí právě ze vstupních podmínek měření.

Při identifikaci daňových přesunů a dopadů podle Kubátové (1996) mohou být stanovovány jisté incidenční předpoklady, které vymezují možnosti oscilace skutečnosti. Modely pracující na tomto základě se nazývají modely dílčí rovnováhy, v rámci kterých Stiglitz (1997) uvádí, že předpokládají neměnnost všech cen, kromě těch, které jsou bezprostředně zkoumány. Dále lze daňovou incidenci měřit pomocí modelů celkové rovnováhy pracujících na základě jistých předpokladů, volném výběru elasticit a formy modelu.

Modely dopadů daňové politiky by měly, jak uvádějí Shoven a Whalley (1984), přispívat k vedení politických debat, a pokud jsou používány citlivě, pak mohou tvořit podstatné příspěvky v oblasti daňových politik. Break (1974) uvádí, že moderní incidenční teorie a modely odpovídají na elementární otázky ohledně daňového břemene jednotlivých daní.

Kubátová (1996) uvádí, že modelů celkové rovnováhy není zpracováno mnoho. Jsou totiž velmi složité, náročné na vstupní data a také kritizované vzhledem ke stanoveným předpokladům, které neodpovídají skutečnosti a jsou velmi striktní. Na druhé straně však Model všeobecné rovnováhy rozšiřuje poznání přesunu a dopadu daní tím, že bere v úvahu i jisté aspekty související s výrobou daných produktů a z toho vyplývající přesun daně na další trhy. Podle Stiglitze (1997) mohou být výsledky analýzy dílčí rovnováhy zásadně odlišné od výsledků analýzy celkové rovnováhy.

Současné výsledky daňové teorie v oblasti daňové incidence jsou poměrně konzistentní, neexistují výrazné odlišnosti ve výkladech, faktorech a důsledcích tohoto jevu. Pokud ovšem odstraníme ekonomické předpoklady, potřebné ke zjednodušení celé situace a stanovení jednoznačných závěrů, zjistíme, že se pohybujeme v reálné ekonomice, kde existuje faktorů nespočet. Je tedy potřeba i praxí ověřené teoretické závěry nadále testovat, protože ekonomika

je živý a neustále se měnící organismus a výsledky se mohou lišit jak v čase, tak i podle místa zkoumání (David, 2007).

O daních ze spotřeby se předpokládá, že daň nejsou celou spotřebitelé, nebo že se daň rozdělí mezi spotřebitele a výrobce (Svátková et al., 2007). Tito autoři také uvádějí, že v incidenčních analýzách se běžně používá předpoklad přesunu daňového břemene na spotřebitele v rozmezí 80 % až 100 %. Analýzy vycházejí z předpokladu, že pouze změny daní povedou ke změně ceny, přičemž je však nezbytné zmínit a interpretovat ostatní faktory ovlivňující cenu. Opačnou situací, tedy zkoumáním rozložení daňové úlevy při snížení daňového břemene nepřímé daně se zabývají Pike et al. (2009) a stanovují závěry, že pouze 20 % daňového zvýhodnění je přeneseno na spotřebitele. Je zřejmé, že značná míra přesunu daňového břemene, stejně jako v obecném pojetí spotřební daně, bude vykazovat známky regresivního dopadu na obyvatele, což potvrzuje i Lénártová (2003).

## 2. Spotřební daň z piva

Zde provedená kvantifikace incidence změn daňového břemene je založena na kalkulaci vybraných relevantních cen piva v odpovídajícím časovém rozpětí tak, aby zahrnuje změnu daňového břemene uloženého na pivo v České republice, z důvodu potřeby formulace obecně platných pravidel v oblasti daňové incidence v podmínkách České republiky. V souvislosti se zvyšováním sazeb akcízů z alkoholických nápojů upozorňuje Cnossen (2008) na zajímavou skutečnost, že je třeba uvažovat nejen o sociálních benefitech redukce nadměrné konzumace alkoholu, ale také sociální ztráty redukce tzv. střídme konzumace alkoholu. Předmětem zkoumání této práce je kromě zvýšení sazby daně z přidané hodnoty především zvýšení základní sazby spotřební daně z piva o 8,00 CZK/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny a k ní adekvátní zvýšení

snížené sazby spotřební daně z piva u malých nezávislých pivovarů. Třídění pivovarů do jednotlivých velikostních skupin podle produkce udávané v hektolitrech za rok je patrné z tab. 1, která naznačuje platné sazby v období provedeného zkoumání.

Předmětem daně z piva v České republice je pivo s obsahem alkoholu větším než 0,5% objemových alkoholu a směsi piva s nealkoholickými nápoji s obsahem alkoholu větším než 0,5% objemového alkoholu. Pivo s nižším objemem alkoholu není předmětem daně.

Producenty piva lze dělit podle velikosti na malé nezávislé pivovary a pivovary ostatní. Produkce malého nezávislého pivovaru (včetně piva vyrobeného v licenci) nepřekračuje 200 tis. hl. Dále je malý nezávislý pivovar právně a hospodářsky nezávislý na jiném pivovaru a plní specifické technologické požadavky produkce piva. Malé nezávislé pivovary se dále dělí do pěti velikostních skupin. Zařazení má dopad na míru zdanění. Sazba daně pro nejmenší velikostní skupinu činí 50% základní sazby daně platné pro pivovary, které nejsou malými nezávislými pivovary. Naopak pro největší velikostní skupinu minipivarů činí sazba daně 90% základní sazby daně. Zákon upravuje i případný přechod pivovaru z jedné velikostní skupiny do druhé. Může k tomu dojít po zjištění skutečného objemu výroby piva na konci kalendářního roku. Případné rozdíly v daňové povinnosti se vyrovnávají v dodatečném daňovém přiznání formou nároku na vrácení části daně nebo doplatku daně.

Do kategorie pivovarů, které nejsou malými nezávislými pivovary, patří výrobci s roční výrobou piva přesahující 200 tis. hl. Na piva těchto producentů je uvalena sazba daně ve výši 32 CZK/hl a stupeň Plato, která je nazývána základní sazbou.

Akcíz uvalený na pivo je také upravován předpisy vydávanými v rámci Evropské unie. Podstatná z hlediska zaměření tohoto textu je Směrnice Rady 92/84/EHS o sblíživání spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů, která stanovuje minimální sazby spotřební daně z piva je na 0,748 EUR za hektolitr a stupeň Plato nebo 1,87 EUR za hektolitr

Tab. 1. Sazby daně z piva v letech 2009 a 2010 v České republice.

Rok	Základní sazba	Sazba daně v CZK/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny				
		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
2009	24,00 CZK	12,00 CZK	14,40 CZK	16,80 CZK	19,20 CZK	21,60 CZK
2010	32,00 CZK	16,00 CZK	19,20 CZK	22,40 CZK	25,60 CZK	28,80 CZK

Zdroj: Zákon č. 353/2004 Sb., vlastní zpracování.

a stupeň alkoholu. Přes uvedenou regulaci akcízu z piva existuje mezi zeměmi Evropské unie konkurence samotných sazeb této daně, což potvrzuje výzkum, který provedl Lockwood a Migali (2009).

### 3. Výsledky

Provedené zkoumání, jak již bylo naznačeno, přiřazuje ke každé velikostní skupině pivovaru tři restaurace, u kterých jsou pozorovány a zaznamenávány ceny piv v období před a po změně sazby spotřební daně z piva. Pro každou velikostní skupinu pivovaru  $P$  je zvolen konkrétní pivovar s odpovídající produkcí, kterému jsou přiřazeny tři konkrétní restaurace  $R$ . Dále jsou pozorovány a zaznamenávány ceny lahvového piva stejných zvolených pivovarů všech velikostních skupin v rámci tří velikostních skupin obchodů. Žádný z obchodů, tedy ani žádný ze zkoumaných, není dominantní na trhu s potravinami (Šrédla a Svoboda, 2011).

Ke změně ceny lahvového piva ve zkoumaném období došlo pouze ve třech případech, což je patrné z tab. 2. Jednalo se vždy o zvýšení prodejní ceny o 1,00 CZK, což představuje maximálně 14% původní ceny spotřebitelského balení piva o objemu 0,5 litru. Ke změně ceny v restauracích ve zkoumaném období došlo ve čtyřech zkoumaných obdobích. Jednalo se o relativně méně významnou změnu ceny, přestože absolutně je vyšší než v případě lahvové-

ho piva, do 2,00 CZK za půl litru piva. Tato změna představuje maximálně 10% změnu ceny před zvýšením sazby daně z piva v lednu roku 2010.

Produkce, respektive výstava vybraného pivovaru, který není nezávislým malým pivovarem, je vyšší než 200 tis. hl. za rok. Odpovídající sazba spotřební daně z piva pro tento pivovar je tedy 24,00 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2009 a 32,00 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2010. Zaznamenávány jsou prodejní ceny 11° piva z produkce tohoto pivovaru s obsahem 10,4° extraktu původní mladiny neboli stupně Plato.

Průměrná cena  $\overline{OP}$  je kalkulována z cen vybraných prodejců zvoleného piva daného pivovaru. Změna průměrné ceny je prostým rozdílem průměrných cen jednotlivých porovnávaných období ledna, února a března roku 2010 vůči průměrné ceně z prosince roku 2009.

$$\Delta \overline{OP} = \overline{OP}_t - \overline{OP}_{t-1}. \quad (1)$$

Daňové zatížení  $\overline{OT}$  je složeno ze spotřební daně z piva  $E$  a daně z přidané hodnoty  $VAT$ .

$$\overline{OT} = E + VAT. \quad (2)$$

Spotřební daň je kalkulována jako součin hodnoty extraktu původní mladiny  $P^\circ$  a příslušné sazby spotřební daně z piva  $ER$ .

Tab. 2 Ceny piva velikostních skupin pivovarů v jednotlivých restauracích a obchodech v CZK.

Pivovar, obchod	12/09	01/10	02/10	03/10	Pivovar, restaurace	12/09	01/10	02/10	03/10
P1O1	10,90	10,90	10,90	11,90	P1R1	27,00	27,00	27,00	27,00
P1O2	11,90	11,90	11,90	11,90	P1R2	22,00	24,00	24,00	24,00
P1O3	11,90	11,90	11,90	11,90	P1R3	32,00	32,00	32,00	32,00
P2O1	10,90	10,90	10,90	10,90	P2R1	23,00	23,00	23,00	23,00
P2O2	11,90	11,90	11,90	11,90	P2R2	26,00	26,00	26,00	27,00
P2O3	10,90	10,90	10,90	10,90	P2R3	26,00	26,00	26,00	26,00
P3O1	18,90	18,90	18,90	18,90	P3R1	40,00	40,00	40,00	40,00
P3O2	18,90	18,90	18,90	18,90	P3R2	35,00	35,00	35,00	35,00
P3O3	18,90	18,90	18,90	18,90	P3R3	35,00	35,00	35,00	35,00
P4O1	8,20	8,20	8,20	8,20	P4R1	16,00	16,00	17,00	17,00
P4O2	8,20	8,20	8,20	8,20	P4R2	18,00	18,00	18,00	20,00
P4O3	8,20	8,20	8,20	8,20	P4R3	28,00	28,00	28,00	28,00
P5O1	6,90	6,90	6,90	6,90	P5R1	28,00	28,00	28,00	28,00
P5O2	5,90	6,90	6,90	6,90	P5R2	35,00	35,00	35,00	35,00
P5O3	5,90	5,90	5,90	5,90	P5R3	26,00	26,00	26,00	26,00
P6O1	14,90	14,90	14,90	14,90	P6R1	26,00	26,00	26,00	26,00
P6O2	13,90	13,90	14,90	14,90	P6R2	25,00	25,00	25,00	25,00
P6O3	13,90	13,90	13,90	13,90	P6R3	29,00	29,00	29,00	29,00

Zdroj: autor.

$$E = P^{\circ} \times ER. \quad (3)$$

Výsledek je dále násoben hodnotou 0,5 tak, aby částka spotřební daně odpovídala objemu 0,5 litru piva. Daň z přidané hodnoty *VAT* je kalkulována z prodejních cen piva *P* pomocí příslušného koeficientu pro výpočet daně z ceny včetně daně pro 19% a 20% sazbu daně platné v letech 2009 a 2010.

$$VAT = \mathcal{O}P \times \text{koef.} \quad (4)$$

Dále je kalkulována změna daňového zatížení  $\Delta T$  jako rozdíl daňových zatížení jednotlivých porovnávaných období ledna, února a března roku 2010 vůči daňovému zatížení z prosince roku 2009.

$$\Delta \mathcal{O}T = \mathcal{O}T_t - \mathcal{O}T_{t-1}. \quad (5)$$

Změna průměrné tržby  $\Delta \mathcal{O}R$  je stanovena jako rozdíl změny ceny  $\Delta P$  a změny daní  $\Delta T$  v jednotlivých porovnávaných obdobích ledna, února a března roku 2010.

$$\Delta \mathcal{O}R = \Delta \mathcal{O}P - \Delta \mathcal{O}T. \quad (6)$$

Dopad na kupující je pak procentním vyjádřením podílu změny ceny na změně daňového zatížení a dopad na prodávající činí zbývající část změny daňového zatížení.

$$BI = 100 \times \Delta \mathcal{O}P / \Delta \mathcal{O}T. \quad (7)$$

$$SI = 100 - 100 \times \Delta \mathcal{O}P / \Delta \mathcal{O}T. \quad (8)$$

Z tab. 3 vyplývá, že průměrná cena piva se zvýšila v případě obchodů pouze v měsíci březnu a v rámci restaurací v měsíci lednu. Od měsíce ledna také došlo ke zvýšení zatížení tohoto produktu spotřební

daní z piva a u restaurací současně ke zvýšení daňového zatížení daní z přidané hodnoty umocněné valorickou kalkulací této daně ze zvýšené prodejní ceny. Přesto, že průměrná cena piva v obchodech i restauracích dříve či později vzrostla, čisté tržby doznaly poklesu vlivem zvýšení zatížení produktu daněmi. Téměř celé zvýšené břemeno daní nesou kupující, respektive spotřebitelé. Pivovar, respektive prodávající, je zatížen pouze velmi malou částí zvýšeného břemene daní s výjimkou měsíce března u obchodů, kdy je již zhruba třetina zvýšeného břemene daní přenesena na kupující.

Výstava největšího vybraného nezávislého malého pivovaru, se pohybuje v rozmezí 150 až 200 tis. hl piva za rok. Odpovídající sazba spotřební daně z piva pro tento pivovar je tedy 21,60 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2009 a 28,80 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2010. Znamenávají jsou prodejní ceny 10° piva z produkce tohoto pivovaru s obsahem 10,4° stupně Plato.

V rámci cen obchodů a restaurací nabízejících produkty vybraného pivovaru druhé velikostní skupiny byla zaznamenána změna pouze u restaurací v měsíci březnu roku 2010, což je patrné z tab. 4. Nicméně daňové zatížení vzrostlo již od ledna roku 2010 a to výhradně vlivem zvýšení nominálních sazeb spotřební daně z piva a daně z přidané hodnoty. V březnu roku 2010 dochází k dalšímu zvýšení daňového zatížení v případě restaurací, což je naopak způsobeno růstem průměrné prodejní ceny a tedy valorickou kalkulací daně z přidané hodnoty. Průměrné čisté tržby producenta respektive prodejců ve všech porovnávaných obdobích poklesly. Na počátku roku 2010 nesou veškerou dodatečnou daňovou zátěž prodávající, v březnu je pak u restaurací zvýšené daňové břemeno rozloženo mezi prodávající a kupující de facto rovnoměrně.

Tab. 3 Rozklad zvýšeného daňového břemene produktu pivovaru první velikostní kategorie v CZK.

Období	$\mathcal{O}P$	$\Delta \mathcal{O}P$	$\mathcal{O}T$	$\Delta \mathcal{O}T$	$\Delta \mathcal{O}R$	Dopad na kupující (BI)	Dopad na prodávající (SI)
<b>Obchody</b>							
12/09	11,57	–	3,10	–	–	–	–
01/10	11,57	0,00	3,59	0,49	–0,49	0 %	100 %
02/10	11,57	0,00	3,59	0,49	–0,49	0 %	100 %
03/10	11,90	0,33	3,65	0,55	–0,22	60 %	40 %
<b>Restaurace</b>							
12/09	27,00	–	5,56	–	–	–	–
01/10	27,67	0,67	6,28	0,72	–0,05	93 %	7 %
02/10	27,67	0,67	6,28	0,72	–0,05	93 %	7 %
03/10	27,67	0,67	6,28	0,72	–0,05	93 %	7 %

Zdroj: autor.

Tab. 4 Rozklad zvýšeného daňového břemene produktu pivovaru druhé velikostní kategorie v CZK.

Období	$\theta P$	$\Delta\theta P$	$\theta T$	$\Delta\theta T$	$\Delta\theta R$	Dopad na kupující (BI)	Dopad na prodávající (SI)
<b>Obchody</b>							
12/09	11,23	–	2,92	–	–	–	–
01/10	11,23	0,00	3,37	0,45	–0,45	0 %	100 %
02/10	11,23	0,00	3,37	0,45	–0,45	0 %	100 %
03/10	11,23	0,00	3,37	0,45	–0,45	0 %	100 %
<b>Restaurace</b>							
12/09	25,00	–	5,12	–	–	–	–
01/10	25,00	0,00	5,67	0,55	–0,55	0 %	100 %
02/10	25,00	0,00	5,67	0,55	–0,55	0 %	100 %
03/10	25,33	0,33	5,72	0,60	–0,27	55 %	45 %

Zdroj: autor.

Druhý vybraný nezávislý malý pivovar produkuje 100 až 150 tis. hl piva za rok. Odpovídající sazba spotřební daně z piva pro tento pivovar je tak 19,20 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2009 a 25,60 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2010. Zaznamenávají se prodejní ceny 11° piva z produkce tohoto pivovaru s obsahem 11,0° stupně Plato.

Při zkoumání cen subjektů prodávajících pivo vybraného pivovaru dané velikosti skupiny nebyla zaznamenána žádná jejich změna v daném období, což je zřejmé z tab. 5. Navýšení daňové zátěže v měsících roku 2010 je tak způsobena pouze růstem nominálních sazeb spotřební daně z piva a daně z přidané hodnoty. Z výše uvedených důvodů dochází k poklesu čistých tržeb producenta respektive prodávajících právě o částku růstu daňového zatížení. Zvýšené břemeno daní tak celé nese producent respektive prodávající, kupující nejsou zvýšením daňového břemene zatíženi vůbec.

Výstava dalšího vybraného nezávislého malého pivovaru v rozmezí 50 až 100 tis. hl piva za rok je zatížena částkou 16,80 CZK za hektolitr a každé

celé procento extraktu původní mladiny v roce 2009 a 22,40 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2010. Identifikovány jsou prodejní ceny 11° piva z produkce vybraného pivovaru s obsahem 11,2° extraktu původní mladiny.

Zkoumáním průměrných cen prodávajících produkt zvoleného pivovaru v tab. 6 bylo zjištěno, že zvýšení daňového zatížení piva prodejci v podobě obchodů nezohlednili ve zkoumaném období ve svých prodejních cenách, restaurace promítly do svých cen zvýšení daňového zatížení v roce 2010 postupně od měsíce února. Zvyšování částek daňového zatížení v každém zkoumaném období roku 2010 je tak v případě restaurací nejprve způsobeno růstem sazeb spotřební daně z piva a daně z přidané hodnoty a dále pak růstem prodejních cen, respektive valorickou kalkulací daně z přidané hodnoty. Čisté tržby producentů, respektive prodejců se v měsících leden a únor roku 2010 oproti prosinci roku předcházejícího snížily. V březnu dochází k situaci, kdy zvýšení cen převyšuje zvýšení daňové zátěže a změna čistých tržeb dosahuje kladných hodnot. Proávající tedy postupně nenesou žádnou část zvýšeného břemene daní, následně nesou část zvýšeného břemene

Tab. 5 Rozklad zvýšeného daňového břemene produktu pivovaru třetí velikostní kategorie v CZK.

Období	$\theta P$	$\Delta\theta P$	$\theta T$	$\Delta\theta T$	$\Delta\theta R$	Dopad na kupující (BI)	Dopad na prodávající (SI)
<b>Obchody</b>							
12/09	18,90	–	4,07	–	–	–	–
01/10	18,90	0	4,56	0,49	–0,49	0 %	100 %
02/10	18,90	0	4,56	0,49	–0,49	0 %	100 %
03/10	18,90	0	4,56	0,49	–0,49	0 %	100 %
<b>Restaurace</b>							
12/09	36,67	–	6,91	–	–	–	–
01/10	36,67	0,00	7,52	0,61	–0,61	0 %	100 %
02/10	36,67	0,00	7,52	0,61	–0,61	0 %	100 %
03/10	36,67	0,00	7,52	0,61	–0,61	0 %	100 %

Zdroj: autor.

Tab. 6 Rozklad zvýšeného daňového břemene produktu pivovaru čtvrté velikostní kategorie v CZK.

Období	$\overline{OP}$	$\Delta\overline{OP}$	$\overline{OT}$	$\Delta\overline{OT}$	$\Delta\overline{OR}$	Dopad na kupující (BI)	Dopad na prodávající (SI)
<b>Obchody</b>							
12/09	8,20	–	2,25	–	–	–	–
01/10	8,20	0	2,62	0,37	–0,37	0 %	100 %
02/10	8,20	0	2,62	0,37	–0,37	0 %	100 %
03/10	8,20	0	2,62	0,37	–0,37	0 %	100 %
<b>Restaurace</b>							
12/09	20,67	–	4,24	–	–	–	–
01/10	20,67	0,00	4,70	0,46	–0,46	0 %	100 %
02/10	21,00	0,33	4,76	0,52	–0,19	63 %	37 %
03/10	21,67	1,00	4,87	0,63	0,37	159 %	–59 %

Zdroj: autor.

daní a nakonec na spotřebitele přesouvají více než zvýšené břemeno daní. Situace u obchodů je výrazně jednodušší. Růst daňové zátěže v měsících roku 2010 je způsoben pouze růstem sazeb spotřební daně z piva a daně z přidané hodnoty. Dochází zde k poklesu čistých tržeb producenta respektive prodávajících právě o částku růstu daňového zatížení. Zvýšené břemeno daní nese producent respektive prodávající v plné výši.

Produkce dalšího vybraného pivovaru, který je také nezávislým malým pivovarem, se pohybuje v rozmezí 10 tis. hl. až 50 tis. hl. piva za rok. Sazba spotřební daně z piva, kterou je produkce daného pivovaru zatížena, činí 14,40 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2009 a 19,20 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2010. Zjišťovány jsou prodejní ceny 11° piva z produkce pivovaru s obsahem 10,4° stupně Plato.

V rámci daného období při zkoumání cen produktů vybraného pivovaru u prodejců piva v tab. 7 došlo ke změně pouze v měsíci lednu u vybraných obchodů. Navýšení daňové zátěže v měsících roku 2010 je dáno samotným růstem sazeb spotřební daně

z piva a daně z přidané hodnoty u restaurací, u obchodů je lednové zvýšení daňové zátěže multiplikováno valorickou kalkulací daně z přidané hodnoty. U restaurací dochází k poklesu čistých tržeb producenta respektive prodávajících právě o částku růstu daňového zatížení. Celé výšené břemeno daní nese producent respektive prodávající, kupující nenesou žádnou část tohoto zvýšeného břemene daní. U obchodů zvýšení ceny od ledna 2010 téměř úplně kompenzovalo zvýšení daňové zátěže, téměř celé zvýšení břemene daní přenesly obchody na kupující.

Výstava nejmenšího vybraného nezávislého malého pivovaru dosahuje maximálně 10 tis. hl piva za rok. Tato produkce vybraného pivovaru je tedy zatížena nejnižší sazbou spotřební daně z piva 12,00 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2009 a 16,00 CZK za hektolitr a každé celé procento extraktu původní mladiny v roce 2010. Zaznamenávány jsou prodejní ceny 12° piva z produkce tohoto pivovaru s obsahem 11,4° stupně Plato.

Ani u vybraného pivovaru s nejnižší produkcí piva v tab. 8 nebyla ve zkoumaném období zaznamenána žádná změna spotřebitelských cen piva v re-

Tab. 7 Rozklad zvýšeného daňového břemene produktu pivovaru páté velikostní kategorie v CZK.

Období	$\overline{OP}$	$\Delta\overline{OP}$	$\overline{OT}$	$\Delta\overline{OT}$	$\Delta\overline{OR}$	Dopad na kupující (BI)	Dopad na prodávající (SI)
<b>Obchody</b>							
12/09	6,23	–	1,74	–	–	–	–
01/10	6,57	0,34	2,09	0,35	–0,02	97 %	3 %
02/10	6,57	0,34	2,09	0,35	–0,02	97 %	3 %
03/10	6,57	0,34	2,09	0,35	–0,02	97 %	3 %
<b>Restaurace</b>							
12/09	29,67	–	5,49	–	–	–	–
01/10	29,67	0,00	5,94	0,45	–0,45	0 %	100 %
02/10	29,67	0,00	5,94	0,45	–0,45	0 %	100 %
03/10	29,67	0,00	5,94	0,45	–0,45	0 %	100 %

Zdroj: autor.

Tab. 8 Rozklad zvýšeného daňového břemene produktu pivovaru šesté velikostní kategorie v CZK.

Období	$\overline{OP}$	$\Delta\overline{OP}$	$\overline{OT}$	$\Delta\overline{OT}$	$\Delta\overline{OR}$	Dopad na kupující (BI)	Dopad na prodávající (SI)
<b>Obchody</b>							
12/09	14,23	–	3,02	–	–	–	–
01/10	14,23	0,00	3,36	0,34	–0,34	0 %	100 %
02/10	14,57	0,34	3,42	0,40	–0,06	85 %	15 %
03/10	14,57	0,34	3,42	0,40	–0,06	85 %	15 %
<b>Restaurace</b>							
12/09	26,67	–	5,00	–	–	–	–
01/10	26,67	0,00	5,44	0,44	–0,44	0 %	100 %
02/10	26,67	0,00	5,44	0,44	–0,44	0 %	100 %
03/10	26,67	0,00	5,44	0,44	–0,44	0 %	100 %

Zdroj: autor.

stauracích. Růst daňové zátěže v roce 2010 je tak opět determinována výlučně růstem sazeb spotřební daně z piva a daně z přidané hodnoty. Čisté tržby producenta respektive prodávajících opět logicky poklesly právě o částku zvýšeného břemene daní. Celé zvýšené břemeno daní nese producent respektive prodávající, kupující nejsou zvýšením břemene daní zatíženi. U obchodů zaznamenáváme zvýšení průměrné ceny v měsíci únoru 2010. Jedná se o významnou kompenzaci zvýšení daňového břemene. Na kupující tak obchody od února přenášejí průměrně významnou část, respektive téměř celé zvýšení daňové zátěže.

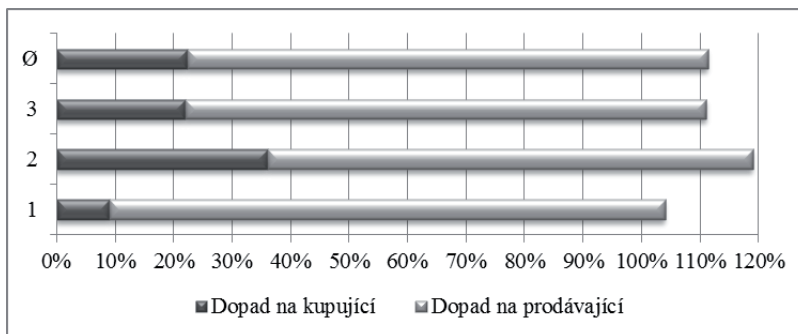
#### 4. Diskuse a závěr

Daně uvalené na alkohol jsou poměrně vhodným nástrojem k řešení fiskálních problémů zemí zasazených hospodářskou krizí. Daně uvalené na alkohol vykazují stabilní výnos, poptávka po nich je velmi málo elastická. Při potřebě podpory příjmové stránky rozpočtu narušené výpadkem příjmů z ostatních daní je mimo jiné možné zvýšit daně uvalené na alkohol. Toto tvrzení lze podpořit výsledky výzkumu, který provedli Crawford et al. (1999). Výše spotřeb-

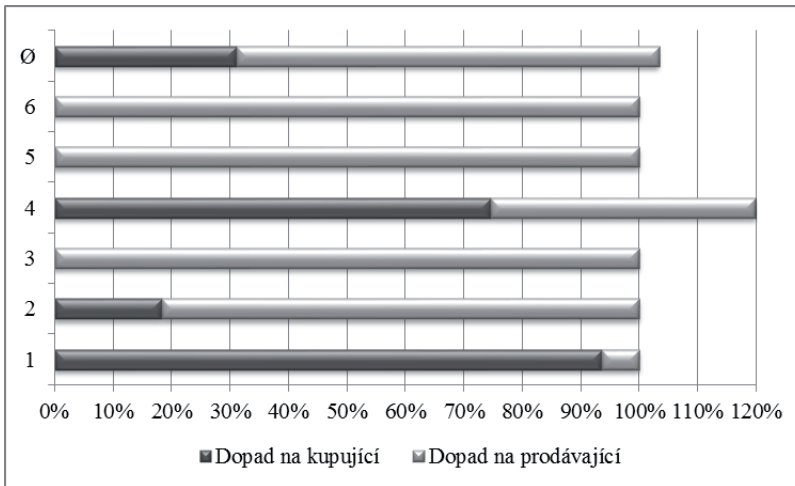
ního zdanění alkoholu podle těchto autorů zdaleka nedosahuje úrovně, která by maximalizovala výnos těchto daní.

V incidenčních analýzách bývá hodnota přesunu daňového břemene na spotřebitele uváděna v rozmezí 80 % až 100 %. Analýzy vycházejí z předpokladu, že pouze změny daní povedou ke změně ceny. Incidence akcízu uvaleného na pivo je v tomto textu zkoumána z hlediska rozdělení daňového břemene na producenty respektive prodávající pivo v podobě restaurací a obchodů a jeho spotřebitele v podmínkách České republiky. Výchozí charakteristikou je prodejní cena piva, která je v období změny sazby spotřební daně z piva a daně z přidané hodnoty od roku 2010 kalkulována jako průměrná pro jednotlivé velikostní skupiny jeho producenta.

Při zkoumání přesunu zvýšeného daňového břemene nemůžeme potvrdit teoretické předpoklady o přesunu téměř celé nebo dokonce celé dodatečné zátěže na kupující. Obchodníci přesunuli na spotřebitele průměrně pouze 22 % této dodatečné zátěže, což je patrné z grafu na obr. 1. Sami pak nesli 89 % zvýšeného daňového břemene. Kalkulace uvedených hodnot je provedena průměrem ukazatele rozložení daňového břemene všech zkoumaných obchodníků na základě jejich průměrného přesunu



Obr. 1 Rozložení zvýšeného daňového břemene velikostních skupin obchodů. Zdroj: autor.



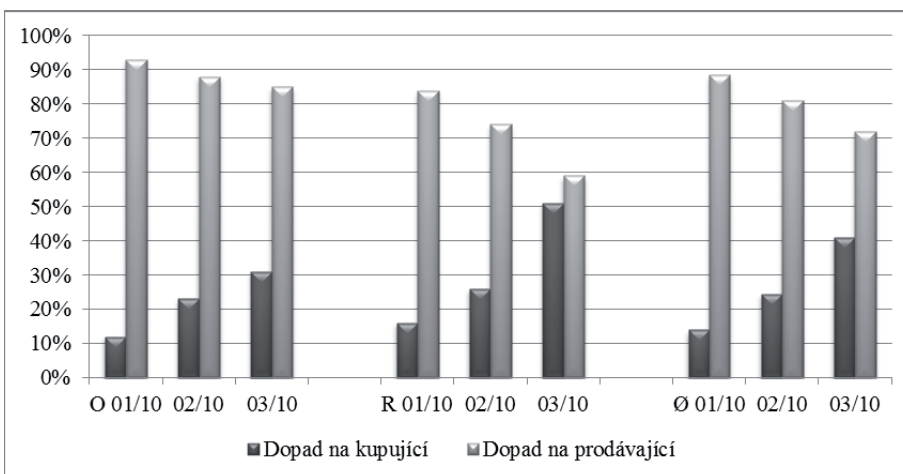
Obr. 2 Rozložení zvýšeného daňového břemene velikostních skupin pivovarů. Zdroj: autor.

daňového břemene ve všech zkoumaných měsících. Skutečnost, že se součet podílu daňového břemene nerovná 100%, je způsoben tím, že obchodníci na spotřebitele v některých případech přesunuli více než 100% zvýšeného břemene daně. Pak může podíl spotřebitele dosahovat více než 100%, přičemž podíl prodávajícího je stanoven jako nulový vzhledem k nelogické interpretaci záporné hodnoty zatížení zvýšeným břemenem daně.

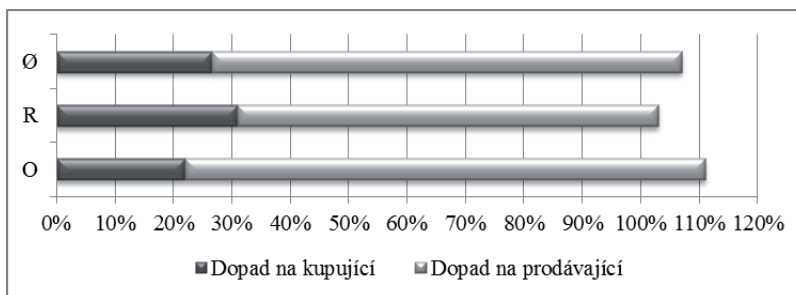
Bylo zjištěno, že velikostní skupina obchodu prodávajícího pivo hraje jistou roli při rozhodování subjektu o přenesení zvýšené daňové zátěže. Míra přesunu daňového břemene se však ne vždy snižuje s velikostní skupinou daného obchodu, proto z tohoto hlediska nelze činit jednoznačné závěry. Přesto lze situaci interpretovat tak, že u větších obchodníků

je míra přesunu daňového břemene vyšší než průměrná.

Zkoumáním rozložení zvýšeného břemene daní uvalených na pivo prodávané v restauracích bylo zjištěno, že na spotřebitele bylo přeneseno 31% uведенé dodatečné zátěže. Producenti respektive prodávající pak sami nesli 72% zvýšeného břemene daní uvalených na pivo. Kalkulace uvedených hodnot je provedena průměrem ukazatele rozložení daňového břemene všech zkoumaných restaurací na základě jejich průměrného přesunu daňového břemene ve všech zkoumaných měsících v rámci nabízených produktů pivovarů. Skutečnost, že součet průměrného břemene prodávajících a kupujících v grafu na obr. 2 není roven 100%, je způsoben situací, ke které došlo v měsíci březnu roku 2010 u zkouma-



Obr. 3 Vývoj rozložení zvýšeného daňového břemene v jednotlivých měsících roku 2010. Zdroj: autor.



Obr. 4 Rozložení zvýšeného daňového břemene obchodníků a restaurací. Zdroj: autor.

ného produktu pivovaru čtvrté velikostní kategorie. Prodejní cena piva se zvýšila o více než zvýšení daňového zatížení a tak lze říci, že prodávající využil situace, přenesl na kupující více než zvýšené daňové břemeno a tak si paradoxně v situaci růstu daňové zátěže zvýšil své čisté tržby. I tak ale, podobně jako v případě obchodníků, nemůžeme tvrdit, že břemeno, které nese prodávající je záporné. Toto břemeno je nulové, protože prodávající nenesou žádnou část zvýšeného břemene daně. Tak může součet hodnot břemene prodávajícího a kupujícího dosáhnout hodnot převyšujících 100%.

Další zjištěnou skutečností je, že existuje závislost mezi přesunem zvýšeného daňového břemene a velikostí skupinou produkujícího pivovaru. S růstem produkce pivovaru roste míra přesunu daňového břemene na kupující. Míra daňového přesunu je tedy spjata s pozicí daného producenta na trhu. S rostoucím podílem na trhu se zvyšuje tendence k přesouvání daňového břemene na spotřebitele.

Na základě provedeného zkoumání je také možné formulovat závěry ohledně působení faktoru času při přesouvání daňového břemene na spotřebitele. Se zvyšujícím se časovým odstupem od daňové změny jednoznačně narůstá přesun zvýšeného daňového břemene daně na spotřebitele u restaurací i obchodníků, což je patrné z grafu na obr. 3. Je možné, že i v následujících měsících by docházelo k dalšímu zvyšování podílu daňového břemene neseného spotřebiteli. Je však třeba brát v potaz to, že čím delší je zkoumané období tím více výsledky determinují jiné než daňové faktory. Proto byly zvoleny právě tři měsíce roku 2010 jako období dostatečně dlouhé k tomu, aby producenti respektive prodávající promítli do svých cen zvýšené daňové břemeno jak uznají za vhodné, a současně dostatečně krátké období k tomu, aby byly výsledky významně zkruseny jinými než daňovými skutečnostmi.

Průměrně dle předchozích dílčích kalkulací obchodníci a restaurace přesouvají na spotřebitele v prvním měsíci po uvedení daňových změn v platnost 14% zvýšeného břemene. Míra přesunu daňo-

vého břemene se postupně zvyšuje v měsíci únoru na 25% a nakonec v březnu dosahuje 41%, což je de facto trojnásobek lednové hodnoty. S tímto vývojem koresponduje postupné snižování podílu daňového břemene neseného restauracemi a obchodníky z lednových 89% na 81% v únoru a nakonec 72% v březnu roku 2010.

Porovnáním průměrné hodnoty přesunu zvýšeného daňového břemene v Grafu 4 zjišťujeme, že restaurace na spotřebitele přesunuly 31% dodatečného břemene, oproti 22% přesunu obchodníků. Diferenci lze přisoudit silnějšímu konkurenčnímu tlaku v rámci obchodníků oproti restauracím. Spotřebitel je zřejmě cenově citlivější při nákupu produktu v obchodě, než v rámci restauračních zařízení, kde hrají roli i méně objektivní než cenové skutečnosti.

Globálně bylo kalkulací průměrných hodnot dílčích výsledků dosavadního zkoumání zjištěno, že na spotřebitele je přesouváno 27% zvýšené daňové zátěže, což je patrné z grafu na obr. 4. Ostatní dotčené subjekty na trhu, ať se jedná o producenty (pivovary) restaurace nebo obchodníky nesou průměrně 81% uvedeného břemene. V jejich případě může docházet k realizaci takzvaného daňového přesunu dozadu, tedy na dodavatele výrobních faktorů v podobě surovin, pracovních sil, atd. Tyto skutečnosti však lze těžko objektivně zkoumat a kvantifikovat.

Zjištěné hodnoty míry významně nekorrespondují s obecnými závěry přijímanými odbornou i širokou veřejností v oblasti přesunu daňového břemene spotřebních daní. Kalkulovaná míra daňového přesunu zvýšené zátěže piva spotřebních daní a daní z přidané hodnoty na spotřebitele restauracemi i obchodníky je výrazně nižší a neodpovídá předpokladům o tom, že celé nebo téměř celé zvýšené břemeno daně nese vždy spotřebitel. Obecné závěry předpokládají konstantní poptávané množství, tedy neelastickou poptávku po produktech zdaněných spotřebních daní. Tuto skutečnost sice lze v případě piva přijmout, nicméně jednotlivé subjekty musejí počítat s tím, že spotřebitel s neměnnou poptávkou se bude rozhod-

vat mezi pivy jednotlivých značek, mezi obchody, kde bude produkt nakupovat a také mezi restauracemi, ve kterých bude pivo konzumovat. Zde je již nutné připustit, že cena je významným faktorem při spotřebitelském rozhodování. V případě obchodů je

tento efekt ještě silnější než v rámci restaurací. To je pak důvodem zjištěné obecně nižší míry daňového přesunu umocněného u malých nezávislých pivovarů tím, že musí bojovat o svoji pozici na trhu.

## Literatura

- Baumol, W. J., Blinder, A. S. (1991). *Economics, Principles and Policy*. 5<sup>th</sup> ed. Orlando: Harcourt Brace Jovanovich. 892 p.
- Boněk, V., et al. (2001). *Lexikon – daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava: Sagit. 626 s.
- Bradford, D. F., Rosen, H. S. (1970). The optima taxation of Commodities and Income. *American Economic Review*, Vol. 66, No 2, p. 94–101.
- Break, G. F. (1974). The Incidence and Economic Effects of Taxation. In Blinder, A.S., et al. *The Economics of Public Finance*. Washington: The Brookings Institution, p. 119–122.
- Burtless, G. T., Haveman, R. H. (1987). Taxes and Transfers: How Much Economic Loss? *Challenge : The Magazine of Economic Affairs*, Vol. 30, No. 1, p. 45–51.
- Cnossen, S. (2008). Do drinkers pay their way in the European Union? *FinanzArchiv*. Vol. 64, Issue 4. pp. 508–539.
- Cnossen, S. (2007). Alcohol taxation and regulation in the European Union. *International Tax and Public Finance*. Vol. 14, Issue 6. pp. 699–732.
- Crawford, I., Smith, Z., Tanner, S. (1999). Alcohol Taxes, Tax Revenues and the Single European Market. *Fiscal Studies*. Vol. 20, Issue 3. pp. 287–304.
- David, P. (2007). Incidence změn sazby spotřební daně z cigaret v letech 2003 až 2006 v České republice. *Acta Universitatis agriculturae et silviculturae Mendelianae Brunensis*, Roč. 55, No. 3, s. 23–33.
- David, P. (2007a). *Teorie daňové incidence s praktickou aplikací*. 1. vyd. Brno: CERM. 111 s.
- Devarajan, S., Fullerton, D., Musgrave, R. A. (1980). Estimating Distribution of the Tax Burdens: A Comparison of Different Approaches. *Journal of Public Economics*, Vol. 13, No. 2, p. 155–182.
- Karlsson, T., Österberg, E. (2007). Scaling alcohol control policies across Europe. *Drugs: Education, Prevention and Policy*. Vol. 14, Issue 6. pp. 499–511.
- Kubátová, K. (2006). *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI. 279 s.
- Kubátová, K. (1996). Teoretické a praktické otázky měření incidence daní ze spotřeby. *Finance a úvěr*, Roč. 46, No. 6, s. 335–346.
- Kubátová, K., et al. (1994). *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada. 231 s.
- Lénártová, G. (2003). Prepared tax reform in the Slovak Republic according to the criteria of tax theory and practice. *Journal of Economics*. Vol. 51, Issue 6. pp. 664–687.
- Lockwood, B., Migali, G. (2009). Did the single market cause competition in excise taxes? Evidence from EU countries. *Economic Journal*. Vol. 119, Issue 536. pp. 406–429.
- Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. (1994). *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press. 946 s.
- Österberg, E. L. (2011). Alcohol tax changes and the use of alcohol in Europe. *Drug and Alcohol Review*. Vol. 30, Issue 2. pp. 124–129.
- Pike, R., Lewis, M., Turner, D. (2009). Impact of VAT reduction on the consumer price indices. *Economic and Labour Market Review*. Vol. 3, Issue 8. pp. 17–21.
- Shoven, J. B., Whalley, J. (1984). Applied General-Equilibrium Models of Taxation and International Trade: An Introduction and Survey. *Journal of Economic Literature*, Vol. 22, No. 3, pp. 1007–1051.
- Směrnice Rady 92/84/EHS, o sblížení spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.
- Šrédli, K., Svoboda, R. (2011). Oligopolní konkurence s dominantní firmou a obchodní řetězce. *Trendy ekonomiky a managementu*, Roč. 5, č. 9, s. 99–105.
- Stiglitz, J. E. (1997). *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Grada. 664 s.
- Svátková, S., et al. (2007). *Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia. 322 s.
- Zákon č. 353/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

**Doručeno redakci: 27. 3. 2012**

**Recenzováno: 18. 5. 2012**

**Schváleno k publikování: 31. 5. 2012**

**doc. Ing. Petr David, Ph.D.**

Vysoká škola obchodní a hotelová

Bosoňovská 9

625 00 Brno

Česká republika

E-mail: petrda@seznam.cz