

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra ekonomických teorií**



**Bakalářská práce**

**Vliv spotřební daně z minerálních olejů na příjmy  
státního rozpočtu České republiky**

**Autor práce: Martin Hůla**

**Vedoucí práce: Ing. Dana Stará**

**© 2012 ČZU v Praze**

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra ekonomických teorií

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Hůla Martin

Provoz a ekonomika

Název práce

**Vliv spotřební daně z minerálních olejů na příjmy státního rozpočtu České republiky**

Anglický název

**Excise Tax on Mineral Oils and Its Impact on the Czech Republic Statebudget Revenues**

### Cíle práce

Cílem práce je zhodnotit význam spotřební daně z minerálních olejů mezi příjmy státního rozpočtu, vliv legislativních změn na jejich výběr a objem. V práci budou identifikovány hlavní problémy spojené s předpisem a výběrem spotřební daně z minerálních olejů a navržena opatření, která by vedla ke zefektivnění fungování tohoto daňového systému a ke zvýšení příjmu do státního rozpočtu, zejména pak s přihlédnutím k současné harmonizaci daní v rámci členství České republiky v mezinárodní struktuře Evropské unie.

### Metodika

Na základě studia odborné literatury a legislativních předpisů bude zpracována literární rešerše. Pro zpracování bude použita metoda deskriptivní, analytická a predikční. Jako zdroje dat budou využity databáze Českého statistického úřadu, Ministerstva financí České republiky a Generálního ředitelství cel.

### Harmonogram zpracování

získání podkladových materiálů, odborných publikací k literární rešerši: 01/2011 - 05/2011

zpracování literární rešerše: 06/2011 - 09/2011

zpracování praktické části a formulování závěrů práce: 10/2011 - 12/2011

úpravy a dokončení práce: 01/2012 - 02/2012

odevzdání práce: 03/2012

konzultace s vedoucím práce: 01/2011 - 03/2012 (podle potřeby studenta)

průběžné předkládání dílčích částí práce: 09/2011, 12/2011, 02/2012



## Rozsah textové části

30 - 40 stran

## Klíčová slova

spotřební daň, státní rozpočet, minerální olej, energetický produkt, spotřeba, správa daně, právo Evropské unie, harmonizace daní

## Doporučené zdroje informací

BORCHARDT, Klaus-Dieter. The ABC of European Union law. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010. 131 s. ISBN 978-92-78-40525-0.

GRŮŇ, Lubomír. Finanční právo a jeho instituty. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2006. ISBN 80-7201-620-2.

KLABOUCHOVÁ, Ivona. Clo a původ zboží. II. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Nakladatelství POLYGON, 1999. 268 s. ISBN 80-85967-89-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a Politika. 4. aktualizované vydání. Praha: ASPI a. s., 2006. ISBN 80-7357-205-2.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 524 s. ISBN 978-80-7400-331-8.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

OUTLÁ, Veronika a kol. Právo Evropské unie. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o., 2006. 388 s. ISBN 80-86898-97-0.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a. s., 2010. ISBN 978-80-7201-799-7.

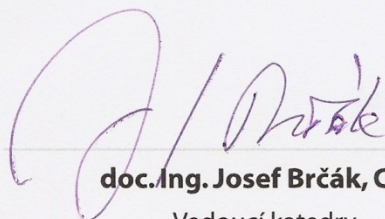
ŠULC, Ivo. Zákon o spotřebních daních s komentářem k 1. 4. 2010. 3. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-608-2.

## Vedoucí práce

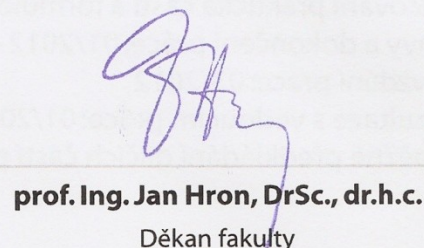
Stará Dana, Ing.

## Termín odevzdání

březen 2012



**doc. Ing. Josef Brčák, CSc.**  
Vedoucí katedry



**prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.**  
Děkan fakulty

V Praze dne 8.11.2011

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci „Vliv spotřební daně z minerálních olejů na příjmy státního rozpočtu České republiky“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucí bakalářské 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 bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 19. 3. 2012

.....

## Poděkování

Děkuji Ing. Daně Staré za velmi užitečnou a vstřícnou pomoc, kterou mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce. Dále děkuji plk. Mgr. Jiřímu Vernerovi za poskytnutí konzultací, cenných rad, odborné literatury a podkladových materiálů.

# **Vliv spotřební daně z minerálních olejů na příjmy státního rozpočtu České republiky**

## **Excise Tax on Mineral Oils and Its Impact on the Czech Republic State Budget Revenues**

### **Souhrn**

Práce je zaměřena na uplatňovaný systém zdanění minerálních olejů v České republice. Je zkoumán dopad změn uvedeného systému na celkové inkaso spotřební daně z minerálních olejů státního rozpočtu České republiky. Hodnotí legislativu, která je vázána směnicemi Evropského společenství, a současně je možné ji v určitém rozmezí ovlivňovat. Proto i nepatrné determinanty mohou být zásadně určující pro výši celkového výběru daně. Pro vysvětlení spotřební daně je analyzován princip její funkce na základě neelastičnosti poptávkové funkce po dotčených statcích. S ohledem na nové druhy pohonných hmot, které jsou řazeny zejména mezi biopaliva či směsi biopaliv s klasickými fosilními palivy, je nutné zvážit jejich ekologickou prospěšnost a současně s ohledem na jejich daňové zvýhodnění prospěšnost fiskální.

### **Klíčová slova**

spotřební daň, státní rozpočet, minerální olej, energetický produkt, spotřeba, správa daně, právo Evropské unie, harmonizace daní

## **Summary**

The thesis is focused on the tax system of mineral oils in the Czech Republic. The impact of changes in the total collection of excise duties on mineral oils of the state budget of the Czech Republic is examined. It evaluates legislation, which is bound by the directives of the European Union, while it can be influenced in a certain range. Therefore, even minor determinants can fundamentally determine the amount of total tax collection. The principle of excise duty construction is analysed for an explanation of its function based on the inelasticity of the demand for goods. With regard to new types of fuels that are arranged in particular between biofuel and biofuel blends with conventional fossil fuels, it is necessary to consider their environmental benefits and also the fiscal profit with regard to their tax relief.

## **Key words**

excise duty, state budget, mineral oil, energy product, consumption, tax administration, European Union law, tax harmonisation

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod.....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika .....</b>	<b>11</b>
<b>3</b>	<b>Teoretická východiska .....</b>	<b>12</b>
<b>3.1</b>	<b>Teorie konstrukce spotřební daně z minerálních olejů .....</b>	<b>12</b>
3.1.1	Harmonizace spotřební daně z minerálních olejů členskými zeměmi Evropské unie .....	12
3.1.2	Národní úprava spotřebních daní .....	13
3.1.3	Spotřební daň z minerálních olejů .....	15
3.1.4	Předmět spotřební daně z minerálních olejů .....	15
3.1.5	Základ spotřební daně z minerálních olejů, její sazba a výpočet .....	19
3.1.6	Daňová zvýhodnění u spotřební daně z minerálních olejů .....	19
3.1.7	Plátce a poplatník.....	21
3.1.8	Správce daně.....	21
3.1.9	Procesní norma při správě daní.....	22
3.1.10	Lhůta pro podání daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů a její lhůta splatnosti .....	22
3.1.11	Podmíněné osvobození od spotřební daně z minerálních olejů .....	23
3.1.12	Ekologické daně .....	24
3.1.13	Biopaliva.....	24
3.1.14	Uvolnění ke spotřebě .....	27
3.1.15	Vztah spotřební daně z minerálních olejů k dani z přidané hodnoty .....	27
<b>3.2</b>	<b>Trh s minerálními oleji.....</b>	<b>28</b>
3.2.1	Statek – minerální oleje .....	28
3.2.2	Nabídka minerálních olejů.....	30
3.2.3	Poptávka po minerálních olejích.....	31
3.2.4	Cena minerálních olejů a působení inflace .....	32
3.2.5	Substituty a komplementy minerálních olejů .....	32
3.2.6	Vliv elasticity poptávky a nabídky na konstrukci spotřební daně.....	34
<b>3.3</b>	<b>Státní rozpočet .....</b>	<b>35</b>
3.3.1	Vývoj rozpočtů .....	35
3.3.2	Fiskální suverenity České republiky .....	35
3.3.3	Příjmy státního rozpočtu .....	35
3.3.4	Rozpočtové určení spotřební daně z minerálních olejů .....	37
<b>4</b>	<b>Vlastní práce .....</b>	<b>38</b>
<b>4.1</b>	<b>Harmonizace spotřební daně z minerálních olejů a transpozice směrnic v českém právním systému .....</b>	<b>38</b>
<b>4.2</b>	<b>Rizika v příjmech spotřební daně z minerálních olejů.....</b>	<b>41</b>
4.2.1	Zajištění spotřební daně z minerálních olejů .....	41
4.2.2	Ekonomická a existenční stabilita subjektů nakládajících s minerálními oleji .....	42
4.2.3	Zneužití režimu podmíněného osvobození od daně.....	43
4.2.4	Zastření pravého účelu použití minerálního oleje.....	44
4.2.5	Ztížená vymahatelnost povinností daňových subjektů .....	44
<b>4.3</b>	<b>Výše sazby daně z minerálních olejů a její vliv na celkové příjmy státního rozpočtu .....</b>	<b>45</b>
<b>4.4</b>	<b>Vývoj skutečného inkasa a jeho teritoriální rozložení.....</b>	<b>46</b>
<b>4.5</b>	<b>Trh s minerálními oleji.....</b>	<b>47</b>
<b>4.6</b>	<b>Postavení minerálních olejů vůči ostatním vybraným výrobkům .....</b>	<b>49</b>
<b>4.7</b>	<b>Vztah minerálních olejů ke svým komplementárním statkům .....</b>	<b>50</b>
<b>4.8</b>	<b>Vztah minerálních olejů ke svým substitučním statkům .....</b>	<b>51</b>
<b>5</b>	<b>Výsledek a diskuse .....</b>	<b>54</b>
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>56</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>57</b>
<b>8</b>	<b>Přílohy .....</b>	<b>61</b>



## Seznam tabulek, schémat, grafů a příloh

<b>Tabulka č. 1:</b> Skladba kódu KN včetně doplňkového kódu ČIT .....	17
<b>Tabulka č. 2:</b> Nejběžnější zástupci minerálních olejů v paragrafovém členění dle zákona o spotřebních daních .....	18
<b>Tabulka č. 3:</b> Vývoj minimálních podílů biopaliv (v % objemových) v pohonných hmotách (motorová nafta a automobilový benzin).....	25
<b>Tabulka č. 4:</b> Výčet technických norem některých druhů minerálních olejů .....	29
<b>Tabulka č. 5:</b> Skutečné inkaso spotřební daně z minerálních olejů v letech 2005 – 2009 v členění dle celních ředitelství (v mil. Kč) .....	47
<b>Schéma č. 1:</b> Uplatnění daňového zvýhodnění včetně uvedení některých praktických příkladů .....	20
<b>Schéma č. 2:</b> Přehled zájmových směrnic, jejich transpozice do české legislativy, aplikace českých právních norem a vliv na státní příjmy .....	39
<b>Graf č. 1:</b> Posun křivky nabídky vlivem zatížení statku spotřební daní .....	34
<b>Graf č. 2:</b> Vliv růstu ceny pohonné hmoty do růstu ceny navazující komodity.....	49
<b>Graf č. 3:</b> Přehled podílů ročního výběru jednotlivých spotřebních daní v roce 2010 v České republice .....	50

# 1 Úvod

Spotřebními daněmi jsou zatěžovány pouze některé statky. Charakteristické vlastnosti těchto statků jsou důležitým předpokladem pro možnost použití spotřební daně. Již z názvu daně je možné odvodit vztah ke spotřebě, kdy důležitou roli hrají vlastnosti poptávky po konkrétních statcích. Otázkou však zůstává, zda rozhodovací možnosti v rámci vládní politiky jsou neomezené a zda lze či nelze libovolně určovat parametry zdanění v případě spotřební daně z minerálních olejů. Pro uvědomění si daných mezí možností ovlivnění zdanění je nutné provedení legislativní analýzy a též konkretizovat tržní specifika dani podléhajícího statku. Zřejmá je existence dvou protipólů zájmu, kdy vládní politika bude směřována k co možná největšímu výběru spotřební daně z minerálních olejů, plátcí budou zcela jistě vyvíjet činnost opačnou. S výběrem spotřební daně z minerálních olejů jsou proto spojena rizika, která mohou být na jedné straně eliminována kvalitními legislativními normami a na straně druhé kompetentním přístupem správce daně. Lze posoudit, jak dostatečný prostor poskytuje současná legislativa správcům daně. Alternativní paliva, v současné době zejména v podobě biopaliv, vnášejí do problematiky svojí vazbou na zemědělství nové prvky, jimiž je působením ve formě daňových zvýhodnění, která jsou u některých komodit uplatňována, ovlivněno i inkaso spotřební daně. Spotřební daň z minerálních olejů je svojí výší celkového výběru nejdůležitější daní v působnosti Celní správy České republiky.

## **2 Cíl práce a metodika**

Cílem práce je zhodnotit význam spotřební daně z minerálních olejů mezi příjmy státního rozpočtu, vliv legislativních změn na jejich výběr a objem. V práci budou identifikovány hlavní problémy spojené s předpisem a výběrem spotřební daně z minerálních olejů a navržena opatření, která by vedla k zefektivnění fungování tohoto daňového systému a ke zvýšení příjmu do státního rozpočtu, zejména pak s přihlédnutím k současné harmonizaci daní v rámci členství České republiky v mezinárodní struktuře Evropské unie.

Na základě studia odborné literatury a legislativních předpisů bude zpracována literární rešerše. Pro zpracování bude použita metoda deskriptivní, analytická a predikční. Jako zdroje dat budou využity databáze Českého statistického úřadu, Ministerstva financí České republiky a Generálního ředitelství cel.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Teorie konstrukce spotřební daně z minerálních olejů

#### 3.1.1 Harmonizace spotřební daně z minerálních olejů členskými zeměmi Evropské unie

Česká republika v rámci svého začlenění do mezinárodní struktury Evropské unie aplikuje řadu daňových harmonizačních pravidel. „Harmonizaci lze chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování **jednotného vnitřního trhu**, nebo deformují hospodářskou soutěž. ... Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení jednotné daňové soustavy, ale spíše přiblížení a **sladění jednotlivých soustav**.“<sup>1</sup> Pro účely harmonizace je užito **nařízení a směrnic (direktiv) Evropské unie (Evropských společenství)**.<sup>2</sup> Jedná se o nástroje sekundárního práva se specifickými vlastnostmi – mají unijní povahu, což znamená, že stanoví tutéž právní úpravu v celé Evropské unii bez ohledu na hranice států a platí v plném rozsahu ve všech členských státech. Členský stát nemá žádnou pravomoc uplatňovat nařízení neúplně. Ani nemůže uplatňovat takové předpisy nebo postupy vnitrostátního práva, kterými by se zabránilo povinnému uplatňování nařízení. Směrnice je vedle nařízení nejvýznamnější legislativní nástroj. Její podstatou je sladit dvojí cíl, a to zajistit nezbytnou jednotnost práva Unie a respektovat rozmanitosti národních tradic a struktur. Směrnice je závazná pro členské státy, pokud jde o cíle, kterých má být dosaženo, ale ponechává vnitrostátním orgánům prostor rozhodnout o tom, jak je dohodnuté cíle Společenství třeba začlenit do svých vnitrostátních právních systémů.<sup>3</sup> Jako první harmonizovanou daň v zájmu vytvoření jednotného mezinárodního evropského trhu se stala daň z přidané hodnoty. Jedná se současně o všeobecnou spotřební daň a taktéž nejvýznamnější daň nepřímou. **Harmonizace daně spotřební selektivní** následovala několik let poté. Je vhodné podotknout, že harmonizace daní přímých se přes prvotní optimistické pohledy nakonec projevila jako plně neuskutečnitelná, a to zejména vzhledem ke zmíněným národním rozdílům. „Ačkoliv je v procesu harmonizace v Evropských

---

<sup>1</sup> NERUDOVA, D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 18.

<sup>2</sup> KUBÁTOVÁ, Květa, *Daňová teorie a politika*, s. 160.

<sup>3</sup> BORCHARDT, Klaus-Dietrich, *The ABC of European Union law*, s. 88.



společenstvích kladen největší důraz na harmonizaci v oblasti daně z přidané hodnoty, velká pozornost je věnována i oblasti spotřebních daní (akcízu), neboť také velmi významně ovlivňují jednotný trh.“<sup>4</sup>

„Na rozdíl od daně z přidané hodnoty mají v naprosté většině případů (výjimkou jsou u cigaret tzv. složené akcízy, které jsou stanoveny jednak jednotkově, jednak *ad valorem*) **akcízy formu jednotkové daně.**“<sup>5</sup> Vzhledem k historickým a národním odlišnostem v různých předmětech zdanění spotřebních daní, bylo nutné nejprve ujednotit množinu objektů daně – tj. předměty daně. Do této množiny byly dle Směrnice 72/43/EHS zařazeny minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno. Daňová harmonizace prostřednictvím komunitárního práva usměrňuje národní legislativu ke společným cílům. Jednomyslné přijetí unijních právních norem však nemusí být vždy jednoduché.

Unijní úprava spotřebních daní je v současné chvíli dána Směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. V případě minerálních olejů je stěžejní legislativní úprava zahrnuta ve Směrnici Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění pozdějších směrnic. Poslední jmenovaná směrnice definuje strukturu a úroveň zdanění, které má být uvaleno na energetické produkty a elektřinu, a současně nahrazuje s účinností od 1. 1. 2004 Směrnicí Rady 92/81/EEC (on the harmonisation of the structures of excise duties on mineral oils) a Směrnicí Rady 92/82/EEC (on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils). Uvedené dvě směrnice byly nahrazeny novou, a to zejména z důvodu, že původní úprava zohledňovala pouze minerální oleje a nepokrývala svojí působností ostatní energetické produkty a elektřinu.

### 3.1.2 Národní úprava spotřebních daní

Spotřební daně jsou v České republice uplatňovány od roku 1993. Jedná se však historicky (ačkoliv v jiném pojmenování) o nejstarší daň (či poplatek), který byl uvalován na rozdílné druhy zboží. Předmět této daně se v průběhu času často měnil. Jednalo se například o kávu, čaj, sůl, šperky, kožešiny. Do českého daňového systému byly spotřební

---

<sup>4</sup> NERUDOVA, D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 46.

<sup>5</sup> ŠIROKÝ, Jan, *Daně v Evropské unii*, s. 153.

daně zavedeny zákonem České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 1993. Správa daní byla vykonávána územními finančními orgány. Současná legislativní úprava vychází ze **zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních**, do kterého bylo transponováno několik směrnic (viz příloha č. 1). Na rozdíl od některých členských států byla úprava jednotlivých spotřebních daní sjednocena do **jednoho zákona**. Dle uvedeného zákona 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.<sup>6</sup>

Nakládání s minerálními oleji není upraveno pouze zmíněným základním zákonem, mezi další obecně závazné předpisy se řadí:

- zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících, a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 34/2007 Sb., o značkování některých dalších minerálních olejů,
- vyhláška č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů,
- vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 48/2008 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů,

---

<sup>6</sup> Česko. Zákon č. 353/2003 Sb., § 1 odst. 2 zákona.

- zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 133/2010, o požadavcích na pohonné hmoty, o způsobu sledování a monitorování složení a jakosti pohonných hmot a o jejich evidenci, ve znění pozdějších předpisů.

### 3.1.3 Spotřební daň z minerálních olejů

Obecně je daň „definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech, ... nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností.“<sup>7</sup> Spotřební daň svým charakterem patří do **daní nepřímých**. Odvod je zajišťován **plátcem**, který ji následně vybírá od **poplatníků**. Nejdůležitější je její **funkce fiskální**, z tohoto pohledu má být **příjmem státního rozpočtu**.

### 3.1.4 Předmět spotřební daně z minerálních olejů

Z důvodů uvedených v dalších kapitolách je nezbytný základní a obecný úvod do problematiky sazebního zařazování zboží a jeho číselného označování.

#### 3.1.4.1 Harmonizovaný systém a Kombinovaná nomenklatura

Jak lze vysledovat z užívané terminologie, již při užití základních pojmů v minimálně dvou jazycích dochází k zjevným a případně velice závažným následkům použití jiných lingvistických výrazů pro tytéž komodity (či stejných výrazů pro komodity odlišné). K odstranění těchto nedostatků poslouží stanovení pevného řádu, který rozčlení nejen komodity tohoto odvětví, ale veškeré věci hmotné movité a elektrickou energii. Výsledkem dlouhého vývoje, který mnohdy znamenal slepé uličky, bylo roku 1983 docíleno jednotného **Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (HS)**, který byl několikrát revidován a „který lze dnes považovat za celosvětovou normu v oblasti klasifikace zboží.“<sup>8</sup> Roku 1988 byl přijat Československou socialistickou republikou.<sup>9</sup> Správcem harmonizovaného systému je nezávislá mezivládní organizace **World Customs**

<sup>7</sup> KUBÁTOVÁ, Květa, *Daňová teorie a politika*, s. 16.

<sup>8</sup> KLABOUCHOVÁ, Ivona, *Clo a původ zboží*, s. 16.

<sup>9</sup> Česko (Československo). Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb.

**Organization** (WCO, Světová celní organizace). Jedná se o mezinárodní nomenklaturu, která je v současné době používána zhruba 176 zeměmi, teritorii a celními nebo ekonomickými uniemi. Základním prvkem jsou **čísla** Harmonizovaného systému, která jsou tvořena čtyřmístným číselným kódem a jejich uspořádání podléhá přísně závazné a logické struktuře. Čísla jsou členěna na **položky** Harmonizovaného systému, které jsou tvořeny šestimístným číselným kódem. Čísla jsou utříděna ve třídách (celkový počet 21 tříd, značeny římskými čísly I až XXI) a kapitolách (celkový počet 97 kapitol, značeny arabskými čísly 01 až 97). Roku 1987 se zavádí<sup>10</sup> nomenklatura zboží, pro kterou je použita legislativní zkratka „kombinovaná nomenklatura“ nebo zkráceně „KN“. Jejím výchozím bodem je nomenklatura Harmonizovaného systému, která je rozšířena v kódu o dvě číselné pozice, čímž dochází k vzniku tzv. **podpoložky kombinované nomenklatury**, která je tvořena osmimístným číselným kódem. Tohoto dalšího členění je zejména využito pro účely Společenství. Pro potřeby popisu zboží České republiky je využito přidáním dalších dvou číselných pozic, tzv. **doplňkového kódu Českého integrovaného tarifu (ČIT)**. Český integrovaný tarif je vydáván od roku 1994, informace v něm obsažené však nemají samy o sobě povahu právně závazného ustanovení, ale kódovanou formou na příslušný právní předpis odkazují.

#### 3.1.4.2 Sazební zařazení

K pochopení procesu sazebního zařazování je potřeba velice rozsáhlých odborných znalostí a zkušeností. Výchozím bodem jsou tři základní otázky: Co to je?, Z čeho to je? a K čemu to je? Odpověďmi má být charakteristika zboží, složení výrobku či zjištění materiálu použitého k jeho výrobě, účel použití je potřebný zejména u průmyslových výrobků. Pochopení nesporné důležitosti **správného sazebního zařazení** do podpoložky kombinované nomenklatury je určující pro **správný výběr cla, daně či jiného poplatku**.

Pro znázornění konstrukce kódu kombinované nomenklatury včetně doplňkového kódu Českého integrovaného tarifu a uvedení konkrétního příkladu podpoložky kombinované nomenklatury 38 26 00 10 sazebního zařazení je uvedeno v tabulce č. 1.

---

<sup>10</sup> Evropská unie. Rada. Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987.



**Tabulka č. 1: Skladba kódu KN včetně doplňkového kódu ČIT**

Pozice	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Příklad *)	3	8	2	6	0	0	1	0	9	0
Skladba kódu	Kapitola HS									
	Číslo HS									
	Položka HS									
	Podpoložka Kombinované nomenklatury									
	Doplňkový kód Českého integrovaného tarifu									

Zdroj: vlastní zpracování

pozn. \*) Příklad zařazení minerálního oleje: Bionafta a její směsi, též obsahující méně než 70 % hmotnostních minerálních olejů nebo olejů ze živičných nerostů:  
 - Monoalkylestery mastných kyselin obsahující 96,5 % obj. nebo více esterů (FAMAE):  
 - - Ostatní

### **3.1.4.3 Členění předmětů spotřební daně z minerálních olejů dle zákona o spotřebních daních**

„Názvosloví (terminologie) používané výrobci, distributory a dalšími osobami, které nakládají s minerálními oleji, je různorodé a může být zavádějící, proto zákon často používá pro jednoznačné definování předmětu daně číselné označování minerálních olejů, které vychází z celního sazebníku, tzv. kód nomenklatury.“<sup>11</sup> Zákon o spotřebních daních využívá výše uvedeného kódu nomenklatury platného ve stavu k datu 1. 1. 2002<sup>12</sup>, avšak pro účely daňové užívá taktéž vlastního svébytného členění, které je dáno legislativně, a tudíž může docházet a dochází k časté obměně paragrafového znění a změně zařazení statků mezi jednotlivé předměty daně.

Předměty daně z minerálních olejů jsou určeny v platném znění zákona o spotřebních daních v § 45 a dělí se na tři hlavní kategorie minerálních olejů. Do první (§ 45 odst. 1) spadají jednotlivé ropné frakce (např. motorový benzín či nafta bez přídavku biosložek).

<sup>11</sup> KOTENOVÁ B., PETROVÁ P., TOMÍČEK M., *Zákon o spotřebních daních*, s. 197.

<sup>12</sup> Česko. Zákon č. 353/2003 Sb., § 3 písm. o) zákona.

Druhou (§ 45 odst. 2) tvoří směsi minerálních olejů, a to jak směsi přesně definované, tak i směsi, které není možné podřadit z důvodu neodpovídajících přesných podílů jejich složek. Třetí skupinou (§ 45 odst. 3) jsou taxativně vyjmenované (pomocí výše definovaného kódu nomenklatury) minerální oleje. Třetí skupina se stává předmětem daně buď vždy bez ohledu na účel použití, či je u nich zdanění na tento účel použití vázáno. Jedná se zejména o účely použití, kdy je rozlišováno použití pro pohon motorů, výrobu tepla, výrobu směsí minerálních olejů. V níže uvedené tabulce jsou uvedeny nejběžnější druhy minerálních olejů a jejich směsí v členění dle paragrafového znění zákona o spotřebních daních.

**Tabulka č. 2: Nejběžnější zástupci minerálních olejů v paragrafovém členění dle zákona o spotřebních daních**

Členění dle zákona o spotřebních daních	Název
§ 45 odst. 1	motorový benzin, letecký benzin, benziny pro letecké tryskové motory, letecký petrolej, těžké plynové oleje (motorová nafta), lehké topné oleje, těžké topné oleje pro ostatní účely použití, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny (LPG)
§ 45 odst. 2	směsná nafta (motorová nafta s min. 30 % obj. metylesteru řepkového oleje) motorový benzin s max. 5 % lihu, motorový benzin s max. 15 % ETBE, motorová nafta s max. 7 % metylesteru mastných kyselin (FAME), emulzní nafta (směs těžkých plynových olejů s 9 až 15 % hm. vody), Ethanol E85, Ethanol E95
§ 45 odst. 3	surové rostlinné oleje (sojový, slunečnicový, řepkový atd.), benzol, toluol, xylol, solventní nafta, surové ropné oleje a surové oleje ze živičných nerostů (např. ropa), mazací, transformátorové, řezné, čistící oleje, methanol, antidetonační přípravky, oxidační inhibitory, zlepšovače viskozity, monoalkylestery mastných kyselin (FAMAE)

Zdroj: vlastní zpracování

Velice krátké, nicméně důležité, je ustanovení § 45 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění, kterým se za předmět spotřební daně z minerálních olejů považují i ty výrobky, které nejsou zákonem určeny, jsou však svým účelem určené

k použití, nabízené k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

„Teoreticky vzato, pokud by bylo možné používat vodu jako pohonnou hmotu, pak by byla předmětem daně z minerálních olejů podle tohoto odstavce.“<sup>13</sup>

### 3.1.5 Základ spotřební daně z minerálních olejů, její sazba a výpočet

Sazba daně slouží při znalosti velikosti základu daně k výpočtu daně samotné. Právní úprava definuje obecným ustanovením algoritmus výpočtu, tj. „daň se vypočítá vynásobením základu daně sazbou daně stanovenou pro příslušný vybraný výrobek.“<sup>14</sup> „Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v **1 000 litrech při teplotě 15 °C**. To neplatí pro těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c) a pro zkapalněné ropné plyny, u nichž je základem daně množství vyjádřené v **tunách čisté hmotnosti**.“<sup>15</sup> Odlišnost u těžkých topných olejů je možné zdůvodnit jejich fyzikální povahou při běžných teplotách, kdy objemové měření není zcela možné nebo by činilo potíže. Obdobné důvody jsou i u zkapalněných ropných plynů, kdy jejich skupenství je současně jak kapalné tak plynné. Tímto odlišným způsobem měření (váhovým) je možné minimalizovat odchylku v měření skutečného základu daně a tím i minimalizovat případné rozdíly v daňové povinnosti.

Sazby daně jsou uvedeny v ustanovení § 48 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a splňují v plném rozsahu stanovené minimální sazby, které jsou určeny v rámci daňové harmonizace, uvedené ve Směrnici Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění pozdějších směrnic.

### 3.1.6 Daňová zvýhodnění u spotřební daně z minerálních olejů

Česká republika uplatňuje u spotřební daně z minerálních olejů jak **přímé**, tak i **nepřímé daňové zvýhodnění** (viz schéma č. 1). Přímé zvýhodnění je konstruováno na základě snížené sazby daně nebo plného osvobození od daně. Naopak v případě nepřímého

---

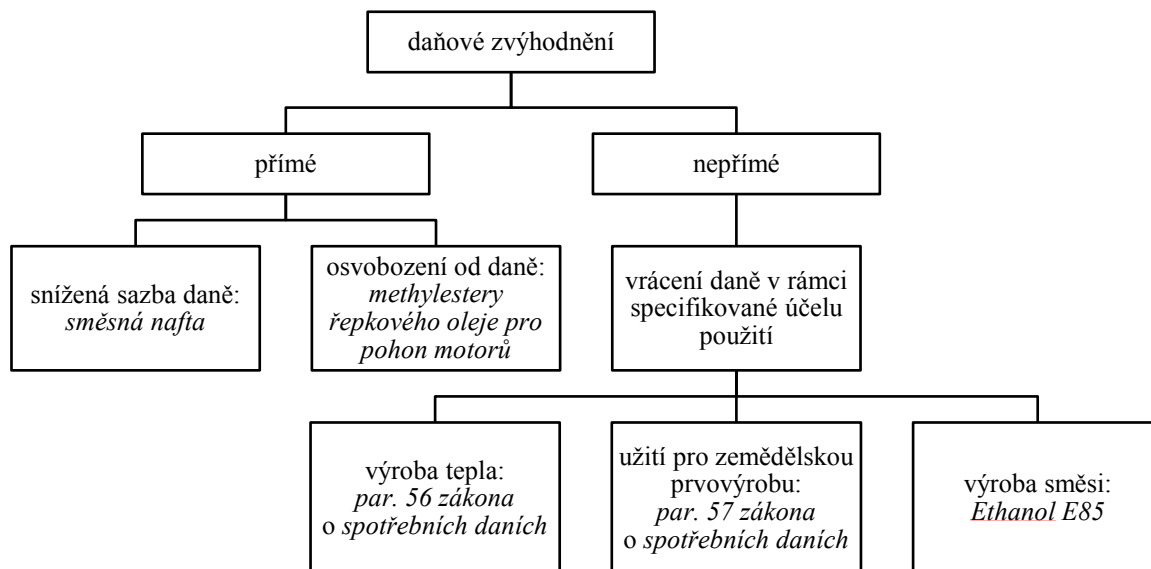
<sup>13</sup> KOTENOVÁ B., PETROVÁ P., TOMÍČEK M., *Zákon o spotřebních daních*, s. 209.

<sup>14</sup> Česko. Zákon č. 353/2003 Sb., § 10 odst. 1 zákona.

<sup>15</sup> Česko. Zákon č. 353/2003 Sb., § 47 odst. 1 zákona.

zvýhodnění je užito zpětného vrácení již uhrazené daně, toto vrácení je vázáno na přesně specifikovaný účel použití za dále přesně zákonem konkretizovaných podmínek.

**Schéma č. 1: Uplatnění daňového zvýhodnění včetně uvedení některých praktických příkladů**



Zdroj: vlastní zpracování

Článkem 14 Směrnice 2003/96/ES jsou definována závazná osvobození od daně, která jsou transponována do české legislativy, jedná se o použití přesně daných pohonných hmot v letecké a vodní dopravě.

Je nutné zmínit, že Česká republika v rámci sazeb daně z minerálních olejů využívá **státní podpory** tak, jak je pojímána v čl. 107 a násl. konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie (bývalý článek 87 a násl. Smlouvy o ES). Tato podpora je využita pro vysokoprocenní směsi biopaliv a čistá biopaliva. Konkrétně se jedná například o směsnou naftu, u níž současná sazba daně činí 7 665 Kč/1 000 l.

Uvedená výjimka udělená Evropskou komisí je odůvodněna docílením „snížit emise skleníkových plynů v dopravě prostřednictvím zvýšeného užívání vysokoprocenních směsí biopaliv a čistých biopaliv a zajistit soulad s orientačními cíli pro užívání biopaliv



v dopravě, jak stanoví směrnice 2003/30/ES o podpoře užívání biopaliv nebo jiných obnovitelných pohonných hmot v dopravě (tj. do roku 2010 nahradit 5,75 % fosilních paliv biopalivy). Očekávaným účinkem oznámeného opatření je rozšíření využití biopaliv a zajištění jejich konkurenceschopnosti vůči fosilním palivům.<sup>16</sup>

### 3.1.7 Plátce a poplatník

Každý spotřebitel, který zakoupí výrobek podléhající spotřební dani, se stává poplatníkem. Z hlediska zajištění cílů správy spotřební daně je (kromě několika výjimek) zcela nepodstatné zjišťovat identitu poplatníka. Nepotřebnost je dána i charakterem nepřímosti této daně. Administrativně lehčí je varianta určení osob plátců daně, jejichž celkový počet na daném území státu se tímto stává mnohem menším, než je počet poplatníků, a správa daně je tímto přehlednější a efektivnější. Plátce daně je povinen sám v řádném daňovém tvrzení daň vyčíslit.<sup>17</sup> „To znamená, že má povinnost si svou daň sám vypočítat, vyčíslit a tento výsledek spolu s dalšími potřebnými údaji, které vyplývají z jednotlivých daňových zákonů a jsou předvídaný v jednotlivých tiskopisech, uvede v příslušném řádném daňovém tvrzení.“<sup>18</sup> Osoba plátce je obecně definována ustanovením § 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, avšak speciální vymezení plátce daně z minerálních olejů vychází dále v navazujícím ustanovení § 44 téhož zákona. Hlavním cílem tohoto speciálního ustanovení je zejména zdanění minerálních olejů, které byly zdaněny nižší sazbou daně či sazbou nulovou, nebo byly nezdaněné užity pro jiný účel použití.

### 3.1.8 Správce daně

Správce daně je věcně a místně příslušný orgán státní správy, jehož právem a současně povinností je spravovat daň. „Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“<sup>19</sup> Vymezení pojmu *správce daně* a jeho pravomocím je v základu určeno ustanoveními § 10 až § 19 daňového řádu. Nabytím účinnosti zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních **dne 1. 1. 2004 byla změněna**

---

<sup>16</sup> Evropská unie. Evropská komise. N 305/2008 – Česká republika, *Víceletý program podpory dalšího uplatnění biopaliv v dopravě. (Multi-annual support programme for further use of biofuels in transport)*.

<sup>17</sup> Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., § 135 odst. 2 zákona.

<sup>18</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kolektiv, *Daňový řád*, s. 255.

<sup>19</sup> Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., § 1 odst. 2 zákona.

**věcná příslušnost u správy spotřebních daní z územních finančních orgánů na celní úřady.** „Přenos kompetencí na celní orgány z hlediska správy spotřebních daní nelze chápat jako nějaké náhradní řešení, ale jako pokus o výrazné zkvalitnění jejich správy vzhledem ke značné rizikovosti zboží podléhajícímu těmto daním. Celní orgány jako uniformovaná a ozbrojená složka vybavená vhodnými a rozsáhlými kompetencemi, jakož i rozvinutý celní systém vytvářejí lepší předpoklady pro důslednější správu spotřebních daní vyžadující především fyzické monitorování zboží spojené s náročnou prací v terénu.“<sup>20</sup>

### **3.1.9 Procesní norma při správě daní**

Správa daní z hlediska procesního prošla relativně novou národní legislativní úpravou. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., **daňový řád**. Ve své skutečné podstatě se jedná o přehodnocení zastaralého zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků s ohledem na zapracování soudní judikatury, která během doby používání starého zákona nabyla značného rozsahu. Nový zákon však s sebou přinesl i nové sporné body, z nichž některé byly technickou novelou odstraněny.

### **3.1.10 Lhůta pro podání daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů a její lhůta splatnosti**

Speciální úprava lhůty pro podání daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů vychází z ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Tato úprava má přednost před úpravou obecnou (ačkoliv jsou si velice podobné) v ustanovení § 136 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Vyjma několika zákonem stanovených odlišností je povinností plátce daně vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně v řádném daňovém tvrzení<sup>21</sup> a toto přiznání podat místně příslušnému celnímu úřadu, a to **do 25. dne po skončení zdaňovacího období**, ve kterém daňová povinnost vznikla. Forma podání je přesně stanovená daňovým řádem. Počínaje dnem 1. 7. 2007 je umožněno podávání daňových přiznání příslušnému celnímu úřadu též v elektronické podobě.

---

<sup>20</sup> GRÚŇ, Lubomír, *Finanční právo a jeho instituty*, s. 159.

<sup>21</sup> Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., § 135 odst. 2 zákona.

„Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.“<sup>22</sup>

### 3.1.11 Podmíněné osvobození od spotřební daně z minerálních olejů

„Režim podmíněného osvobození od daně umožňuje výrobu, zpracování, skladování a dopravu bez zatížení vybraných výrobků spotřební daní s tím, že daň bude zaplacená až k okamžiku ukončení tohoto režimu a uvedením do volného daňového oběhu či v okamžiku stanoveném zákonem.“<sup>23</sup> Uvedený režim je využíván zejména držiteli povolení k provozování daňového skladu a oprávněnými příjemci. Poskytovaná výhoda v principu časově odložené daňové povinnosti je kompenzována stanovenými povinnostmi. V rámci povolovacího řízení jsou zkoumány zákonné náležitosti a současně veškeré skutečnosti, které mají vliv na posouzení stability subjektu a jeho možností dostát zákonným požadavkům. Při povolování provozování daňových skladů je též předpokladem u navrhovatele nutnost disponovat vhodným technologickým zařízením. V případě vydání souhlasného povolení provozovateli daňového skladu či oprávněnému příjemci je jeho budoucí potenciální daňová povinnost subjektem zajišťována. „Zajištění daně může být poskytnuto složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem, přičemž složiteli nevzniká nárok na úrok ze složené částky, bankovní zárukou, nebo ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství nebo celní úřad.“<sup>24</sup> V případě, kdy daňový subjekt spotřební daň neuhradí, je k její úhradě správcem daně vyzván. Pokud ani poté není daň zaplacená, je správce daně oprávněn použít k její úhradě zajištění. Výše částky zajištění daně je u nově vydávaných povolení podmíněna očekávanou daňovou povinností nebo výší daně, kdy je kvantifikována jako 1/12 běžného roku. „Celkové zajištění daně za jeden daňový sklad činí nejvýše 100 000 000 Kč, jestliže provozovatel daňového skladu poskytne zajištění daně složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem.“<sup>25</sup> V případě využití jiné formy poskytnutého zajištění (využití bankovní záruky či institutu ručitele) zákonem dané omezení neplatí.

---

<sup>22</sup> Česko. Zákon č. 353/2003 Sb., § 18 odst. 5 zákona.

<sup>23</sup> KOTENOVÁ B., PETROVÁ P., TOMÍČEK M., *Zákon o spotřebních daních*, s. 10.

<sup>24</sup> Česko. Zákon č. 353/2003 Sb., § 21 odst. 1 zákona.

<sup>25</sup> Česko. Zákon č. 353/2003 Sb., § 58 odst. 1 zákona.

### 3.1.12 Ekologické daně

Ačkoliv směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění pozdějších směrnic, hovoří o energetických produktech a elektřině jako celku, česká národní legislativní úprava vyčlenila **část energetických produktů** (zemní plyn, pevná paliva a elektřinu) do separátního zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (část čtyřicátá pátá, šestá a sedmá). Uvedené daně jsou odlišně terminologicky označeny za **ekologické**.

### 3.1.13 Biopaliva

Podstatou užívání biopaliv je dosažení nezávislosti na dovozu ropy a energetické efektivnosti. V České republice se podílí dopravní odvětví více než třicet procenty na celkové spotřebě energie<sup>26</sup>, taktéž je skutečností, že počet provozovaných dopravních prostředků roste. Evropská unie přijala opatření, jejichž cílem je snížení emisí skleníkových plynů o 20 % do roku 2020 a zvýšení podílu biopaliv v silniční dopravě na 10 % do roku 2020. Oblast biopaliv je v platném unijním právu zakotvena zejména ve Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/30/ES (kterou se mění směrnice 98/70/ES, pokud jde o specifikaci benzínu, motorové nafty a plynových olejů, zavedení mechanismu pro sledování a snížení emisí skleníkových plynů, a směrnice Rady 1999/32/ES, pokud jde o specifikaci paliva používaného plavidly vnitrozemské plavby, a kterou se ruší směrnice 93/12/EHS) a dále také ve Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/28/ES (o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů a o změně a následném zrušení směrnic 2001/77/ES a 2003/30/ES). Konkrétnější právní úprava oblasti biopaliv je v České republice datována od roku 2004, tj. vstupem do Evropské unie, kdy byl novelizován zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší. Významnější novelizací však uvedený zákon prošel při implementaci kontrolních orgánů včetně jejich vynucovacích pravomocí a následně stanovením konkrétního podílu biopaliva v automobilovém benzínu a motorové naftě. V novém znění zákona byla uložena osobě „uvádějící motorové benziny nebo motorovou naftu do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro

---

<sup>26</sup> Český statistický úřad. Tab. Spotřeba paliv a energií v členění podle činností, území: Česká republika, období: rok 2009.

dopravní účely nebo osobě, která dodává na daňové území České republiky pro dopravní účely motorové benziny nebo motorovou naftu uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie povinnost zajistit, aby v pohonných hmotách, které uvádí do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely za kalendářní rok nebo které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie a jsou dodávány na daňové území České republiky pro dopravní účely za kalendářní rok, bylo obsaženo i **minimální množství biopaliv**, a to v současné chvíli (od 1. června 2010) **ve výši 4,1 % objemových z celkového množství motorových benzinů** přimíchaných do motorových benzinů a **ve výši 6 % objemových z celkového množství motorové nafty** přimíchaných do motorové nafty; obsah biopaliva v motorové naftě, uplatněný formou nízkoprocentního přídavku, nesmí překročit výši maximálního podílu stanoveného do 7 % objemových.<sup>27</sup> Historický vývoj velikosti jednotlivých podílů je uveden v tabulce č. 3.

**Tabulka č. 3: Vývoj minimálních podílů biopaliv (v % objemových) v pohonných hmotách (motorová nafta a automobilový benzin)**

Pohonná hmota / Rok	2007	2008	2009	2010
Motorová nafta	2 %	2 %	4,5 %	6 %
Automobilový benzin	-	2 %	3,5 %	4,1 %

Zdroj: Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. *278 Vládní návrh na vydání zákona.*

Za přelomovou je možné označit aktuální novelu v podobě zákona č. 221/2011 Sb., který nabyt účinnosti dne 12. 1. 2012. Změna zákona o ochraně ovzduší v rámci oblasti biopaliv (zejména znění důvodové zprávy k vládnímu návrhu na vydání zákona) operuje s „běžně publikovanými příspěvky **silně zpochybňujícími environmentální a společenskou udržitelnost celého procesu**, neboť expertízy prokázaly, že u některých

<sup>27</sup> Česko. Zákon č. 86/2002 Sb., § 3a zákona.

konkrétních případů realizovaných konstelací na ose pěstitel – dopravce plodin – výkupce a dodavatel biomasy – výrobce biopaliv – dopravce biopaliv – výrobce pohonných hmot došlo nikoli ke snížení objemu emisí skleníkových plynů během životního cyklu paliva, ale naopak k jejich navýšení zejména vlivem **energetické náročnosti výroby biopaliv a přepravních nákladů**. Dále pak bylo identifikováno **vážné riziko poškození půdy** (desertifikace) a hodnotných oblastí přírody právně chráněných i nechráněných.<sup>28</sup>

Výše uvedená povinnost může být povinnou osobou splněna přimícháním **nízkoprocentního podílu biopaliva** do motorové nafty či benzínu. Vzniklá směs nepodléhá jakémukoliv daňovému či jinému zvýhodnění a je tedy příslušná stejné sazbě jako fosilní palivo, avšak za uznatelná biopaliva ve smyslu plnění povinností dle zákona o ochraně ovzduší lze považovat jen ta, která splňují **kritéria udržitelnosti**. Druhou variantou plnění povinnosti je uvádění do volného oběhu **směsného paliva**. Jedná se o směsnou naftu či směsi s vysokoprocentním obsahem etanolu (Ethanol 85, Ethanol 95 pro vznětové motory). Třetí varianta hovoří o uvádění **čistého biopaliva** do volného oběhu. Zde již nastává poslední novelou zásadní zásah i do rámce daňového. **Pokud biopaliva nesplňují kritéria udržitelnosti, nelze uplatnit daňové zvýhodnění na směsi z nich vyrobených**.

V současné době požívají české daňové subjekty u čistých biopaliv a jejich vysokoprocentní směsi s fosilními palivy **státní (veřejné) podpory** ve smyslu čl. 16 odst. 5 směrnice 2003/96/ES, a to ve formě **daňového zvýhodnění: snížení spotřební daně** u vysokoprocentních směsí v poměru obsahu biopaliv a **osvobození od spotřební daně** u čistých biopaliv.

„V případě vysokoprocentních směsí bioetanolu nahrazujících benzin se s **cílem předejít daňovým únikům podpora poskytne zpětně** ve formě zpětného vyplacení již uhrazené spotřební daně. U ostatních biopaliv se podpora poskytne přímo prostřednictvím okamžitého snížení spotřební daně, tj. v okamžiku, kdy jsou biopaliva uvedena do volného oběhu.“<sup>29</sup> (Vrácení daně u směsi Ethanol 85 uvedeno ve schématu č. 1 v podkapitole 3.1.6).

---

<sup>28</sup> Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. 278 *Vládní návrh na vydání zákona*.

<sup>29</sup> Evropská unie. Evropská komise. N 305/2008 – *Česká republika, Víceletý program podpory dalšího uplatnění biopaliv v dopravě. (Multi-annual support programme for further use of biofuels in transport)*.

### 3.1.14 Uvolnění ke spotřebě

Stejně tak jako u daně z přidané hodnoty je u spotřebních daní uplatňován systém **země určení**. Užitím principu státu původu by totiž došlo k nežádoucím dopadům, kdy předmět daně by byl nakupován v zemi uplatňující nižší sazbu daně. Tento postup by znatelně ovlivnil jednotný trh a zvýhodňoval by tím výrobce členského státu s nižší daňovou sazbou. **Cílem popsaného principu je tedy daňový příjem v členské zemi, kde je předmět daně uvolněn ke spotřebě.**

### 3.1.15 Vztah spotřební daně z minerálních olejů k dani z přidané hodnoty

Uvalení spotřební daně na vybraný výrobek je zvláště navíc znásobeno velikostí daně z přidané hodnoty (spotřební daň tvoří část základu daně z přidané hodnoty). Jakékoliv zvýšení sazby spotřební daně z minerálních olejů je tedy nutné multiplikovat sazbou daně z přidané hodnoty. „Jinými slovy, o sumu zaplacené selektivní spotřební daně se zvyšuje základ daně z přidané hodnoty, což dělá ze selektivních spotřebních daní ve vztahu k dani z přidané hodnoty určitý multiplikační fenomén.“<sup>30</sup>

Výše uvedené lze vyjádřit vzorcem:

$$TA = z_{DPH} \cdot \frac{t_{DPH}}{100} + t_{SPD} \cdot q \cdot \frac{t_{DPH}}{100},$$

kde **TA** je celkový daňový výnos (daně z přidané hodnoty a daně spotřební),

**$z_{DPH}$**  je základ daně z přidané hodnoty bez započtení částky spotřební daně,

**$t_{DPH}$**  je valorická sazba daně z přidané hodnoty,

**$t_{SPD}$**  je specifická sazba spotřební daně z minerálních olejů,

**q** je množství minerálního oleje (základ spotřební daně z minerálních olejů).

Vzorec je uveden v neupraveném tvaru, aby bylo dosaženo zřetelnosti multiplikačního efektu.

---

<sup>30</sup> GRÚŇ, Lubomír, *Finanční právo a jeho instituty*, s. 159.

## **3.2 Trh s minerálními oleji**

Pro kvalifikovanou analýzu a pochopení konstrukce, funkce a účelu daně z minerálních olejů je nutné vymezit samotný předmět zdanění - statek, charakterizovat jeho pozici předmětu obchodu, který je uskutečňován mezi nabídkou a poptávkou. Specifické vlastnosti nabídky a poptávky je též nutno popsat, jsou stěžejním základem pro samotnou funkci této selektivní daně.

### **3.2.1 Statek – minerální oleje**

Minerální oleje v užším smyslu slova (v rámci nepřesné terminologie zákona o spotřebních daních) jsou ropnými produkty. Získávání ropy je prováděno hlubinnou těžbou pomocí vrtů, které procházejí nepropustnými geologickými vrstvami. Tvoří ji směs různých skupin uhlovodíků, jejichž oddělením dochází k efektivnějšímu využití jednotlivých částí. Procesem spalování některých rafinátů dochází ke vzniku tepelné energie, která je využita jako taková, či je mechanismy měněna na ostatní druhy energie - mechanickou, elektrickou, hydraulickou apod. K rozšíření využití dochází na počátku devatenáctého století vynálezem motorů s vnitřním spalováním využívající zvýšení teploty a tlaku spalin v uzavřeném prostoru. Ropa se stává jednou z nejdůležitějších strategických surovin. Výrazným nárůstem poptávky po ní a nárůstem její spotřeby dochází k situaci, kdy se hovoří o budoucím vyčerpání ložisek. Je pravděpodobné, že v tuto chvíli nejsou využívána veškerá naleziště. Otázkou však zůstává jejich možnost čerpání vzhledem k obtížnosti jejich těžby na nepřístupných místech a vliv na její budoucí cenu. S ohledem na tyto skutečnosti je vyvíjena snaha o náhradu různými alternativami, které by mohly, či dle některých názorů musí nahradit současné neobnovitelné zdroje. Jejich nahrazení není jednoduchým procesem, který je zapříčiněn řadou faktorů, jakými jsou používané technologie, legislativní opatření, zemědělské a ekologické aspekty. Tyto faktory mají vliv následně i na samotnou poptávku po těchto alternativách.

Minerální oleje v širším slova smyslu (fosilní paliva a biopaliva) jsou jednou ze skupin energetických produktů. Lze o nich říci, že se vzhledem k probíhajícímu vývoji nových pohonných hmot jedná o ne zcela uzavřenou skupinu produktů, které jsou jak původu ropného tak i (ačkoliv smysl názvu tomu neodpovídá) původu neropného, pocházející zejména ze sektoru zemědělského. Suroviny, ať již ropa či biomasa, jsou



**statky silně vzácného charakteru.** Jejich získávání je uskutečňováno z omezených zdrojů.

Dle výše uvedeného exkurzu do sazebního zařazování je možné říci, které produkty (s přesně určenou kombinovanou nomenklaturou) se stávají předmětem zdanění spotřební daní z minerálních olejů. Začleněním do příslušného předmětu dle zákona o spotřebních daních je pak určena i sazba daně a příslušné zacházení či případné daňové úlevy k danému statku. **Významná povaha statku je dána jeho požadovanou jakostí,** kdy tato je definována jako souhrn kvalitativních vlastností, které spotřebitel nejen očekává, ale i v plné míře požaduje. Kvalita je podmínkou pro **plné uspokojení potřeb spotřebitele** a je též předpokladem pro řádnou funkci komplementárních statků. Tyto kvalitativní požadavky jsou zakotveny v technických normách (výčet vybraných technických norem u minerálních olejů viz tabulka č. 4).

**Tabulka č. 4: Výčet technických norem některých druhů minerálních olejů**

<b>Komodita</b>	<b>Norma</b>
motorová nafta	ČSN EN 590
bezolovnaté automobilové benziny	ČSN EN 228
technické benziny	ČSN 65 6540
lakový benzín	ČSN 65 6541
benzín lékařský	ČSN 65 6544
topné oleje	ČSN 65 7991
Ethanol E85	ČSN 65 6512
Ethnanol E95 pro vznětové motory	ČSN 65 6513
emulzní motorová nafta	ČSN 65 6509
směsné motorové nafty (obsahující MEŘO)	ČSN 65 6508
methylestery mastných kyselin (FAME) pro vznětové motory	ČSN EN 14214

Zdroj: vlastní zpracování

Porušením splnění normou stanovených jednotlivých parametrů se subjekt na straně nabídky vystavuje značnému riziku sankčního postihu od příslušného kontrolního orgánu

i v řádu milionů korun českých<sup>31</sup>. Ačkoliv je sankce dalším z příjmů státního rozpočtu, jejím cílem má být spíše represivní a preventivní opatření vůči subjektům na straně nabídky tak, aby bylo omezeno zvyšování počtu deliktů. Má tedy mít spíše výchovný charakter vůči straně nabídky, než aby byla pojímána jako pravidelný příjem státního rozpočtu.

### 3.2.2 Nabídka minerálních olejů

Strana nabídky na trhu minerálních olejů je značně rozmanitá, je charakterizována jak monopolními subjekty, oligopolními i drobnými tržně okrajovými subjekty. Více monopolně charakteristický je však trh suroviny fosilních paliv – ropy. V České republice vystupuje v této roli subjekt MERO ČR, a.s., který je jediným vlastníkem a provozovatelem ropovodů v České republice. Do jeho vlastnictví náleží česká část ropovodu Družba a celý ropovod IKL (zkr. Ingolstadt – Kralupy nad Vltavou – Litvínov). Je nejvýznamnější společností zajišťující skladování nouzových strategických zásob ropy. Vyústění ropovodu IKL je v Nelahozevsi, kde se nachází i Centrální tankoviště ropy se současnou celkovou skladovací kapacitou 800 000 m<sup>3</sup>. Jejím jediným akcionářem je Česká republika - Ministerstvo financí (dříve Fond národního majetku ČR).

Nezastupitelnou úlohu jednoznačně naplňuje subjekt Česká republika – Správa státních hmotných rezerv. Z důvodu strategického charakteru ropy samotné a ropných produktů (pohonných hmot) zde vykonává funkci správce, jehož úkoly jsou:

1. „udržovat nouzové zásoby ropy na úrovni ne menší než 90denní průměrné spotřeby předcházejícího roku,
2. trvale udržovat technickou připravenost výrobních, dopravních, skladovacích a výdejních kapacit pro pohonné hmoty určených k zajištění ropné bezpečnosti ČR,
3. připravit systém nouzového výdeje strategických zásob ropy a pohonných hmot, včetně distribuce výdejových karet a přidělových lístků pro výdej nouzových zásob pohonných hmot,
4. zabezpečit výrobu výdejových karet SSHR pro potřeby IZS a státní správy (použití i v nekrizovém období),
5. smluvně předpřipravit výrobu výdejových karet a přidělových lístků,

---

<sup>31</sup> Česko. Zákon č. 311/2006 Sb., § 8 a § 9 zákona.

6. smluvně zajistit 24hodinovou provozuschopnost a připravenost vybraných čerpacích stanic k výdeji pohonných hmot,
7. sledovat světové ceny ropy a ropných produktů, poptávku a nabídku na světových trzích a relace spotřeby ropných produktů v ČR s možnostmi dovozu,
8. monitorovat objem dovozů ropy a ropných produktů do ČR; trvale sledovat stav komerčních a nouzových zásob ropy a ropných produktů.<sup>32</sup>

Tržní nabídka ropných produktů v České republice je zastoupena v prvním stupni plátcí spotřební daně z minerálních olejů. Jedná se o subjekty, které uvádí předměty spotřební daně z minerálních olejů do volného daňového oběhu na území České republiky. Jejich povinností je spotřební daň vyčíslit, přiznat a uhradit. Ve druhém stupni se pak jedná (či může jednat) o přeprodeje, kteří stojí v pozici subjektů mezi plátcí a konečnými spotřebiteli. Specializovanou část nabídky tvoří síť čerpacích stanic pohonných hmot. Jejich činnost je legislativně upravena a podléhá kontrole ze strany státních orgánů. Počet veřejných čerpacích stanic na území České republiky je v současné chvíli zhruba 3 600. Z vlastnictví více čerpacích stanic a vybudování vlastní sítě čerpacích stanic vzniká subjektu tržní síla, která jí může být využita k uplatňování konkurenčních zásahů na trhu. **Existence značných bariér vstupu firem na trh pohonných hmot v České republice** je dalším významným faktorem. Bariéry mohou zahrnovat jak překážky legislativní, kdy je nutné pokrýt a plnit široké spektrum právních norem, tak překážky investiční, kdy subjekt usilující o vstup do odvětví musí disponovat odpovídajícími prostředky, které pokryjí nutné výdaje na investice. Současné splnění uvedených podmínek však není zárukou pro zánik bariér vstupu na trh; subjekty, které se v roli nabídky na trhu nacházejí, si své tržní podíly ochraňují a vůči jakýmkoliv pokusům o přerozdělení trhu vystupují konkurenčně.

### 3.2.3 Poptávka po minerálních olejích

Stranu poptávky tvoří **poplatník** spotřební daně z minerálních olejů. Jedná se o osobu, která spotřebou minerálního oleje uspokojuje své potřeby. Subjekty vystupující na straně poptávky lze charakterizovat množstvím poptávaného statku a cenou, za kterou jsou ochotni tento statek nakoupit. Je tedy nutné rozlišit, o jaký statek se konkrétně jedná,

---

<sup>32</sup> Správa státních hmotných rezerv. *Harmonogram činností podle Typového plánu - „Narušení dodávek ropy a ropných produktů velkého rozsahu“*.

tj. jaký druh minerálního oleje je poptáván. Záměna spotřebovávaného druhu minerálního oleje za jiný může mít vliv na výši dotčené spotřební daně. Přesune-li poptávající subjekt svůj zájem směrem k minerálnímu oleji, který není zatížen spotřební daní (plně osvobozen) či podléhá snížené sazbě daně, je zcela zřejmý dopad na celkové daňové příjmy a tím snížený příjem státního rozpočtu. V členění dle činností v národním hospodářství vykazuje největší poptávku po motorové naftě odvětví **pozemní a potrubní dopravy**, jehož spotřeba představuje třetinu ze spotřeby celkové. V roce 2009 činila v České republice spotřeba této činnosti 805 895 tun z celkových 2 179 530 tun motorové nafty.<sup>33</sup>

### 3.2.4 Cena minerálních olejů a působení inflace

Cena statku je tvořena i výší daně (cena pro konečného spotřebitele zahrnuje i daň). Minerální oleje v tomto ohledu nejsou výjimkou. A neméně v té skutečnosti, kdy podléhají nepřímému zdanění ve formě spotřební daně selektivní i všeobecné. Jak již bylo zmíněno, u spotřební daně z minerálních olejů je užitá daňová sazba specifická. Absentuje tedy schopnost pružné reakce na změnu nominálních hodnot zboží. **Specifické sazby jsou vázány na množství statku.** Určují, jaká částka se odvede z dané jednotky množství zboží. Výhodou je nenávaznost na hodnotu statku, kdy nemůže dojít k případům úmyslného podhodnocení. „Množství zboží bývá na rozdíl od jeho hodnoty jednoduše kontrolovatelné.“<sup>34</sup> Vlivem inflačního působení (zvýšením ceny minerálních olejů) dojde ke snížení poměru výše spotřební daně vůči nominální ceně.

### 3.2.5 Substituty a komplementy minerálních olejů

Za komplementární trh lze bez jakýchkoliv pochybností označit trh dopravních prostředků, který je silně vázán k trhu s minerálními oleji. Vývoj a stav ropného průmyslu je adekvátní stavu trhu s dopravními prostředky. Zúženým pohledem, například pouze na automobilový průmysl, je možné vysledovat zdokonalování technologie motorů současným pohonným hmotám a jejich vývoj a přizpůsobování palivům alternativním. Stav vozového parku je neustále obměňován a tendence ke snižování spotřeby pohonných hmot jakéhokoliv druhu je evidentní. „Na evropském trhu je trvale přebytek benzinů, který

---

<sup>33</sup> Český statistický úřad. Tab. Spotřeba paliv a energií v členění podle činností, území: Česká republika, období: rok 2009.

<sup>34</sup> KLABOUCHOVÁ, Ivona, *Clo a původ zboží*, s. 13.

je exportován. Důvodem tohoto stavu je postupná přeměna vozového parku (jeho dieselizace), včetně osobních vozidel, na vozidla se vznětovými motory jak v Evropě, tak v České republice. Nelze očekávat, že by v nejbližších letech došlo ke změně tohoto trendu.<sup>35</sup> Změna charakteru trhu komplementárních statků ovlivňuje charakter trhu s minerálními oleji, v užším smyslu s pohonnými hmotami.

Zvyšující se civilizační závislostí na dopravních prostředcích a vzhledem ke snižujícím se omezeným zásobám ropy, jejichž cena v důsledku roste, jsou hledána alternativní paliva. Ta jsou v pozici tržních substitutů klasických pohonných hmot. Mezi nejvýznamnější substituty patří methylestery mastných kyselin, ethanol, jejich směsi s klasickými palivy (směsná nafta, Ethanol 85, Ethanol 95), elektrická energie. Trh substitutů je však charakterizován neopomenutelnou vlastností, která bývá nezdůvodnitelná, je to výše investic zpracovatelů a obchodníků s alternativními palivy, které je nutné vynaložit do pořízení či přizpůsobení výrobní, skladovací a logistické technologie. Za názorný příklad lze uvést eventuální přechod od paliva E5 (směs motorového benzínu s 5procentním přídavkem ethanolu) k palivu E10 (směs motorového benzínu s 10procentním přídavkem ethanolu). „K výrobě motorových paliv s vyšším obsahem biopaliv nutno uvést, že tuzemské rafinérie společnosti Česká rafinérská (Litvínov a Kralupy) jsou na základě svého technologického vybavení schopny uvádět na trh dva druhy benzinů a motorové nafty, a to jeden druh s obsahem biopaliva a druhý bez biopaliva určený pro nouzové zásoby v držení Správy státních hmotných rezerv ve smyslu zákona č. 189/1999 Sb. Z uvedeného vyplývá, že v tuzemských rafinériích není možné v příštích letech vyrábět v souběhu dva druhy benzínu, a to E5 a E10; toto nebude možné bez **potřebných investic** do zpracovatelských jednotek, které jsou odhadovány **v řádu stovek milionů Kč** a na dobu minimálně dvou až tří let. Současně je nutno konstatovat, že v současné době by tyto **investice byly neefektivní**, protože se předpokládá v souladu s evropskou legislativou v horizontu od roku 2015 a dále přechod pouze na benzin E10.“<sup>36</sup>

---

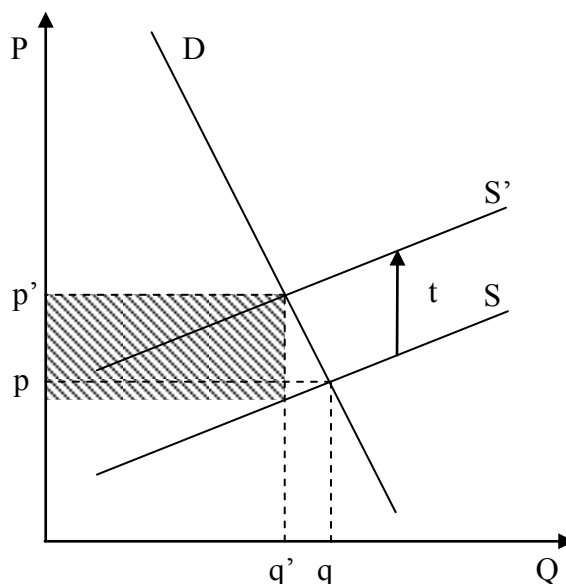
<sup>35</sup> Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. 215 *Vládní návrh na vydání zákona.*

<sup>36</sup> Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. 215 *Vládní návrh na vydání zákona.*

### 3.2.6 Vliv elasticity poptávky a nabídky na konstrukci spotřební daně

„Cenová elasticita poptávky ... je pojem, s jehož pomocí měříme, o kolik se změní poptávané množství statku, změní-li se jeho cena. Cenovou elasticitu můžeme přesně definovat jako procentuální změnu poptávaného množství oproti procentuální změně ceny.“<sup>37</sup> Zcela zřejmá je nízká elasticita poptávky po statcích běžné potřeby (např. potravin). Totožná je však i situace u statků, které jsou předmětem spotřebních daní, tedy i minerálních olejů. Hodnota elasticity je dána nevyčlenitelností statku ze spotřebního koše spotřebitele. Změna ceny bude mít malý vliv na změnu poptávaného množství. Uvalení spotřební daně (viz graf č. 1) na minerální olej ve výši  $t$  (ceteris paribus) způsobí zvýšení celkové ceny statku z hodnoty  $p$  na hodnotu  $p'$ , tj. dojde k posunu nabídky rovnoběžně směrem nahoru. Nově vzniklý bod rovnováhy však určuje menší množství statku, a to na hodnotě  $q'$ . Jelikož spotřební daň z minerálních olejů je konstruována na základě množství (specifická), je možné jednoduchým způsobem vyčíslit i teoretický výnos státu, tj.  $TA = t \cdot q$  (graficky se jedná o vyznačený obdélník).

**Graf č. 1: Posun křivky nabídky vlivem zatížení statku spotřební daní**



Zdroj: zpracováno dle SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W.D. *Ekonomie*, s. 76.

<sup>37</sup> SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D., *Ekonomie*, s. 66.

### **3.3 Státní rozpočet**

Státní rozpočet označuje bilanci státních příjmů a výdajů za určité rozpočtové období. Příjmy státního rozpočtu jsou v současné době tvořeny zejména daňovými výnosy. Diverzifikací výnosů mezi daně přímé a nepřímé se stát snaží docílit stálých příjmů.

#### **3.3.1 Vývoj rozpočtů**

Hierarchické formování a organizování lidských skupin je zcela přirozené a i dnes lze toto chování vysledovat počínaje přírodními kmeny až po vyspělé národy. Pro účely uspokojování společných potřeb bylo potřeba zavést systém shromažďování prostředků k jejich uspokojování. Tento způsob vertikálního směru nedobrovolného přechodu části majetku na stupeň mocensky vyšší přetrvál. Vývojem civilizace nastala potřeba přesně definovat tuto odváděnou dávku a stanovit pevný řád - pravidla, dle kterých bude zcela zřejmé, za jakých podmínek a v jaké výši bude dotčená osoba podrobena jejímu odvodu do společného rozpočtu. S nedobrovolností vždy souvisela snaha osob vyhnout se odvodu a tím ponížení svého majetku, důchodu či spotřeby. Proces utváření společných pravidel - daňové legislativy - proto prošel různorodým a mnohdy těžkým vývojem. Nezřídka jejich vývoj nesl s sebou i politické dopady na vlády mnoha zemí. Postupným historickým rozšířením výdajové stránky státního rozpočtu, zejména v rámci přivlastňování si oblastí, za které je stát zodpovědný (školství, zdravotnictví atp.), roste taktéž i potřeba větších státních rozpočtových příjmů.

#### **3.3.2 Fiskální suverenita České republiky**

Z pohledu makroekonomické teorie jsou jako zásahy do tržního stavu užity nástroje fiskální a monetární. Evropská unie ve formě celního a měnového uskupení svých členských států znemožňuje plné použití nástrojů jednotlivých členských států a zasahuje tak do plné volnosti použití makroekonomických nástrojů.

#### **3.3.3 Příjmy státního rozpočtu**

Druhové členění příjmů státního rozpočtu České republiky je značně rozdílné. Přesné vymezení jednotlivých příjmových položek je taxativně jmenováno zákonem.

„Příjmy státního rozpočtu tvoří, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,

- a) výnosy daní včetně příslušenství,
- b) pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na úrazové pojištění včetně penále,
- c) výnosy z podílu na clech, který je podle práva Evropských společenství ponechán členským státům na úhradu nákladů spojených s jejich výběrem a výnosy ze sankcí a úhrad exekučních nákladů v celním řízení,
- d) příjmy z činnosti organizačních složek státu a odvody příspěvkových organizací,
- e) odvod zbývajícího zisku České národní banky,
- f) sankce za porušení rozpočtové kázně,
- g) správní a soudní poplatky,
- h) úhrady spojené s realizací státních záruk,
- i) příjmy z prodeje a pronájmu majetku České republiky, se kterým hospodaří organizační složka státu, a příjmy z prodeje nemovitého majetku České republiky, se kterým hospodaří příspěvkové organizace; to neplatí pro příjmy z prodeje majetku České republiky nabytého darem a děděním a majetku České republiky, se kterým je příslušné hospodařit Ministerstvo obrany,
- j) splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých ze státního rozpočtu,
- k) peněžní dary poskytnuté organizačním složkám státu použité v běžném rozpočtovém roce,
- l) výnosy z majetkových účastí státu,
- m) výnosy z cenných papírů, jejichž nákup byl realizován z prostředků státního rozpočtu,
- n) penále za neoprávněně použité nebo zadržené prostředky poskytnuté z Národního fondu,
- o) prostředky získané od Národního fondu za prostředky vydané ze státního rozpočtu,
- p) pokuty,
- q) další příjmy stanovené tímto zákonem nebo zvláštním právním předpisem.<sup>38</sup>

Vyčíslením příjmů jednotlivých druhů daní (přímých i nepřímých) je možné kvantifikovat podíl spotřební daně z minerálních olejů a důležitost (či nepodstatnost) na celkových příjmech státního rozpočtu České republiky. V roce 2011 činilo inkaso

---

<sup>38</sup> Česko. Zákon č. 218/2000 Sb., § 6 odst. 1 zákona.



spotřební daně z minerálních olejů (po odečtení vratek) 80,9 miliard Kč z celkového daňového příjmu 708 miliard Kč. Jedná se tedy o **11,4procentní podíl na celkovém daňovém výběru**. Pro srovnání je možné uvést celkové inkaso všech spotřebních daní za rok 2011, které činilo 140,7 miliard Kč.

„Příjem ze spotřebních daní je důležitý i proto, neboť je **relativně stálý a pravidelný**, a tedy s jeho odhadem lze seriózně počítat i při **prognóze výdajových možností** státního rozpočtu. Je to dáno hlavně tím, že spotřební daně postihují ty okruhy výrobků, jejichž spotřeba je relativně stálá a pružnost poptávky minimální.“<sup>39</sup>

### **3.3.4 Rozpočtové určení spotřební daně z minerálních olejů**

Celostátní hrubý výnos spotřební daně z minerálních olejů však není v celkové částce příjmem státního rozpočtu. Ustanovením § 5 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů je stanoven **9,1procentní podíl** z uvedeného celostátního hrubého výnosu spotřební daně z minerálních olejů ve prospěch příjmů **Státního fondu dopravní infrastruktury**, který je právnickou osobou podřízenou Ministerstvu dopravy a spojů.<sup>40</sup> Příjem fondu v roce 2011 tedy tvořil celkem 7,4 miliard Kč ze spotřební daně z minerálních olejů. Dalšími příjmy fondu jsou například výnosy z daně silniční, výnosy z mýtného a nevrácených kaucí, příspěvky z Evropské komise poskytované prostřednictvím příslušných Evropských fondů, dotace ze státního rozpočtu.

---

<sup>39</sup> GRÚŇ, Lubomír, *Finanční právo a jeho instituty*, s. 155.

<sup>40</sup> Česko. Zákon č. 104/2000 Sb, § 1 odst. 2 zákona.

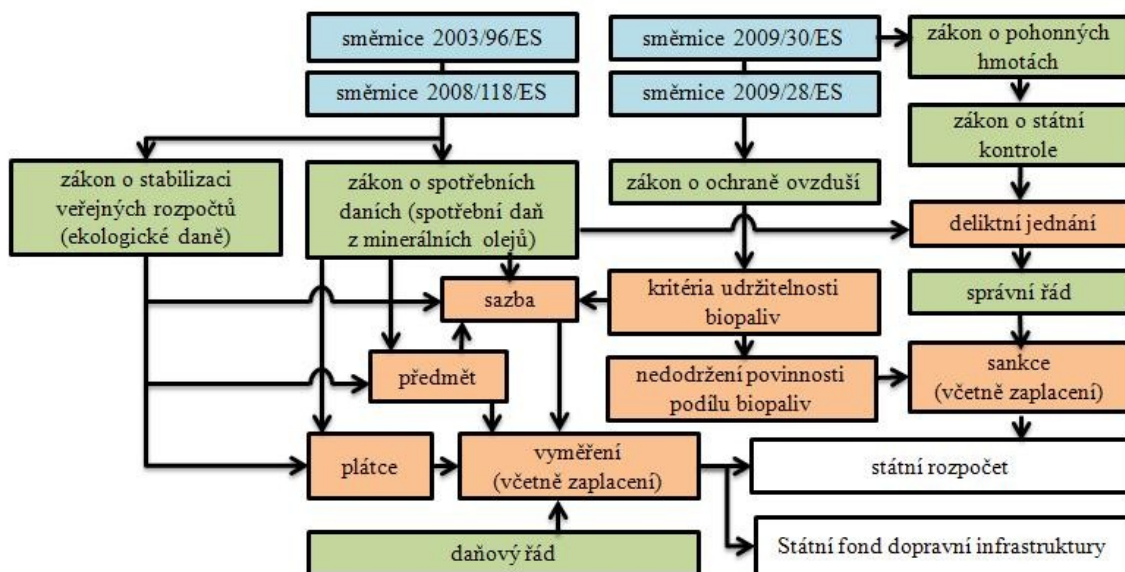
## 4 Vlastní práce

### 4.1 Harmonizace spotřební daně z minerálních olejů a transpozice směrnic v českém právním systému

Evropským integračním procesem prošla i harmonizace daní, tedy i spotřební daně z minerálních olejů. Neustálým vývojem v dotčené oblasti došlo k několika změnám či zrušením směrnic, jejichž účelem je sjednotit přístup členských států v nakládání s energetickými produkty. Nehovoří se tedy v úzkém slova smyslu pouze o pohonných hmotách (za účelem pohonu motorů), ale je nutné změnit hladinu vnímání problematiky vlivem technologického vývoje na vyšší úroveň, kdy je potřeba legislativně upravit nakládání s několika různými komoditami, které nesou společné označení - **energetické produkty**. Jedná se o zevšeobecnění pohledu na současnou situaci. V patrnosti je nutno mít několik hledisek (o nich je předjíráno například již v úvodních zdůvodňujících ustanoveních Směrnice 2009/28/ES): současná závislost na ropě a hledání potenciálních východisek z této závislosti, energetická účinnost, udržitelnost výroby biomasy a biopaliv s odkazem na zachování přírodního bohatství a biodiverzity. Zajímavý se též jeví směr zvyšování podílu elektricky poháněných vozidel, vozidel o menších rozměrech a menšími objemy motorů (o čemž též směrnice pojednává). Několik v současnosti platných unijních směrnic bylo transponováno do české legislativy, kdy skutečností je však existence několika zákonů upravujících společnou problematiku.

**Negativum aktuálního stavu je nepřehlednost**, která je zcela důsledkem nekonceptnosti a neexistence strategického pohledu na danou problematiku. Za pozitivní nelze považovat ani nutnost užití různých procesních norem. Na schématu č. 2 jsou znázorněny některé zájmové (vzhledem k problematice minerálních olejů a pohonných hmot) směrnice a jejich odpovídající české předpisy, kdy je též ve stručnosti naznačena jejich nejběžnější aplikace a vliv na příjmy do státního rozpočtu (a podílově též do Státního fondu dopravní infrastruktury).

**Schéma č. 2: Přehled zájmových směrnic, jejich transpozice do české legislativy, aplikace českých právních norem a vliv na státní příjmy**



Zdroj: vlastní zpracování

pozn.: modře vyznačeny směrnice ES, zeleně vyznačeny právní normy české legislativy, bíle označeny cíle inkasa prostředků

Transpozice Směrnice Rady č. 92/12/EHS (již zrušená v současnosti platnou Směrnicí Rady č. 2008/118/ES) byla zákonodárným procesem v České republice provedena do zákona č. 353/2003 Sb., **o spotřebních daních**, a zákona č. 253/2000 Sb., **o mezinárodní pomoci při správě daní** a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Za stěžejní je možné považovat zákon o spotřebních daních, který obsahuje většinou úpravu. Opačný přístup k aplikaci unijního práva je transponování směrnice do několika zákonů, kdy příkladem mohou být Spolková republika Německo, Rakousko či Slovensko, které každou spotřební daň upravují individuálním zákonem (např. národní prováděcí opatření Směrnice Rady č. 92/12/EHS ve slovenské legislativě znamenala přijetí zákonů devíti).

Obecná úprava spotřebních daní je realizována Směrnicí Rady č. 2008/118/ES. Jejím cílem je sjednotit postup členských států Evropské unie, konkrétně tedy jednotlivých subjektů a kontrolních orgánů v držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících

spotřebním daním (tzv. vybraných výrobků - dle terminologie zákona o spotřebních daních). Je nutné zdůraznit, že volný pohyb vybraných výrobků, tj. výrobků zatížených spotřebními daněmi, nesmí být dotčen a nesmí být v rozporu s články 28 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie. Zavedením uplatňování spotřebních daní v celní unii nemůže být považováno za zavedení tarifních opatření, a to zejména z důvodu, kdy je uplatňován princip zdanění ve státě spotřeby. Na základě uvedeného principu je zcela lhostejný z hlediska zdanění původ předmětu daně. Kupříkladu konečný spotřebitel bude zcela indiferentní ke spotřebě domácího produktu či produktu vyrobeného v jiném členském státu. Výše daně bude odvíjena od legislativní úpravy ve státě spotřeby, tj. zejména sazbou daně vztahující se ke konkrétnímu předmětu daně. Úprava spotřebních daní nesmí narušovat **zásady intrakomunitárního obchodu**. Uvedenou úpravou se však jednoznačně navyšuje na jedné straně administrativní přítěž na straně subjektů (zejména plátců spotřební daně). Právnícké či fyzické osoby, které v rámci své podnikatelské činnosti vyrábí, upravují, skladují, přepravují či jinak nakládají s vybranými výrobky, jsou zatíženy povinnostmi, jejichž plnění je od nich požadováno, popřípadě vynucováno. Na straně druhé je zvýšena administrativní náročnost státního aparátu, který je nucen vynakládat prostředky na správu, tzn. na kontrolu plnění podmínek a povinností stanovených dotčeným subjektům. Přínosem státu v uvedené věci je daňový výnos v podobě vybrané spotřební daně. **V roce 2010 tvořily náklady na správu daní 0,76 % daňových příjmů vybíraných Celní správou České republiky.**<sup>41</sup>

Legislativní úprava spotřební daně z minerálních olejů včetně přidružených biopaliv prošla v České republice vlivem externích vlivů změnami, které obsáhly jak pravidla při nakládání s minerálními oleji a biopalivy, tak i míru zdanění jednotlivých předmětů daně. Zákon o spotřebních daních musel též pružně reagovat na alternativní paliva, která jsou v rámci strategického plánu podporována vůči klasickým fosilním palivům. Podporou se rozumí zejména daňové zvýhodnění v podobě nižších či až nulových sazeb spotřební daně z minerálních olejů. Průlomová je nedávná novelizace zákonem č. 221/2011 Sb., který v oblasti klasických fosilních pohonných hmot a biopaliv přináší nové pojmosloví. **Životní cyklus** paliva či biopaliva pojímá všechny etapy od těžby (či obdělávání půdy), dopravy, distribuce, výroby až po konečné užití (spalování).

---

<sup>41</sup> Ministerstvo financí České republiky. *Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok*, s. 9.

Souběžně jsou stanovena prováděcími předpisy **kritéria udržitelnosti**, která se váží k aplikaci sesterských směrnic (Směrnice 2009/30/ES a Směrnice 2009/28/ES). Důsledky v rámci **daňového dopadu** lze v současné chvíli pouze předvídat, možné je pouze konstatovat změnu ustanovení v zákoně o spotřebních daních. Kdy užití biopaliv, která nesplňují kritéria udržitelnosti, při výrobě některých směsí **nebude daňově zvýhodněno**.

Nekoherence právní úpravy plyne z již avizovaného (ze schématu č. 2) rozdělení úpravy některých energetických komodit v zákoně o spotřebních daních a dalších (zemní plyn a některé další plyny, pevná paliva, elektřina) v zákoně o stabilizaci veřejných rozpočtů (část čtyřicátá pátá, čtyřicátá šestá a čtyřicátá sedmá). Uvedené odčlenění tak zvyšuje nepřehlednost daňového systému.

## 4.2 Rizika v příjmech spotřební daně z minerálních olejů

Již z podstaty potenciální a skutečné existence subjektů (plátců), u kterých je možné přepokládat či již je skutečností **riziko v neplnění povinností peněžité a nepeněžité povahy**, je bezpodmínečně **nutná účinná legislativní dispozice správce daně** (nebo jiného kontrolního orgánu) **k uplatnění vynucujících pravomocí**. Z analýzy současného právního stavu vyplývá nedostatek pravomocí správce daně. Riziko se odráží i ve výši kumulovaných nedoplatků, které ke dni 31. 12. 2010 u Celní správy České republiky činily 5,023 mld. Kč, z toho na spotřebních daních ve výši 2,575 mld. Kč a příslušenství ve výši 0,326 mld. Kč.<sup>42</sup>

### 4.2.1 Zajištění spotřební daně z minerálních olejů

Nemalou měrou je výběr spotřební daně z minerálních olejů ovlivněn výší a způsobem jejího zajištění. Úprava v ustanovení § 21 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů je v mnohých případech **výkladově různorodá** a poskytuje značné možnosti v prostoru pro daňové úniky. **Zjednodušení paragrafového znění a zpřísnění pravidel**, tj. zejména ve vztahu k včasné povinnosti adekvátního navýšení zajištění daně, by zcela jistě vedlo ke **snížení deliktálních jednání a tím i zvýšení příjmu státního rozpočtu**. Existence subjektů zneužívajících výhod uvedeného znění zákona je

---

<sup>42</sup> Ministerstvo financí České republiky. *Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok*, s. 7

zjevná a principem je exploatace nedostatečných a legislativně nepodpořených oprávnění správců daně. Jedním ze znaků zneužití může být předem deklarované menší množství minerálního oleje, ke kterému je vztažena menší odpovídající výše částky zajištění spotřební daně. Ve velice krátkém časovém intervalu, ve kterém nevznikne povinnost zajištění navýšit, uvede daňový subjekt mnohonásobně větší množství minerálních olejů do volného oběhu ke spotřebě. Poskytnuté zajištění pak pouze parciálně kompenzuje vzniklou daňovou povinnost. **Výsledkem je nedoplatek na spotřební dani z minerálních olejů.**

Dalším kritickým faktorem je horní limitní hranice ve výši zajištění spotřební daně z minerálních olejů daná ustanovením § 58 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, kdy celkové zajištění daně za jeden daňový sklad činí nejvýše 100 000 000 Kč, jestliže provozovatel daňového skladu poskytne zajištění daně složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem. Existence daňových skladů nakládajících s množstvím minerálních olejů, od kterého je odvislá povinnost poskytnutí uvedené výše částky zajištění je pravděpodobná. V případě souběžného vlivu dvou okolností, tj. poskytnutí formy zajištění ve formě finančních prostředků a nenadálé ukončení činnosti provozovatele daňového skladu vlivem negativních příčin, vzniká značné riziko daňového nedoplatku. Tím více je popsána situace závažnější, kdy výše částky zajištění je omezena horní hranicí, tj. neodpovídá skutečné výši spotřební daně z minerálních olejů, která je za zdaňovací období běžně vyměřována, současně koliduje s možnou vyměřenou spotřební daní z předešlého zdaňovacího období, za které je daň stále ve lhůtě splatnosti, a v neposlední řadě je vyvozováno riziko neuhrazení spotřební daně za běžné zdaňovací období, za které daňovým subjektem dosud nebyla výše spotřební daně vyčíslena a přiznána, a to zejména z důvodu, kdy subjekt se stále nachází v zákonem stanovené časové toleranci, tj. dosud neuplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání.

#### **4.2.2 Ekonomická a existenční stabilita subjektů nakládajících s minerálními oleji**

Uvedená problematika není obsažena v odborné literatuře, její obsah je uváděn zejména v nevědeckých periodících, tím však není vyvrácena její reálná existence a závažnost. Výše ročního daňového úniku na spotřební dani z minerálních olejů je v zainteresovaných kruzích odhadována na částku zhruba 8 miliard Kč. Nejpoužívanějšími praktikami je využívání tzv. **bílých koní**, které lze definovat jako účelově dosazovaný

statutární orgán, který zastírá skutečnou osobu, která reálně uskutečňuje činnost subjektu. Hlavní (konající) osoba je mnohdy zplnomocněna deklarovaným statutárním orgánem ke všem právním úkonům a její podíl na případné nelegální činnosti je ve většině případů velice **těžko prokazatelný a postižitelný**. Nezřídka se jedná o **účelově založené společnosti**, jejichž předpokladem je jejich **časově omezená funkce** pro splnění vytyčeného cíle zejména například v podobě **páchání trestného činu kráčení daně**. Ve vztahu ke správcům daně je po dobu uskutečňování činnosti statutární orgán jednostranně nekontaktní, správci daně je ztížen výkon kontrolní činnosti, dohled nad nakládáním s minerálními oleji a následně též obtížně dostupný podkladový důkazní materiál pro kvantifikaci vzniklé daňové povinnosti.

#### **4.2.3 Zneužití režimu podmíněného osvobození od daně**

Subjekty požívající výhod uplatnění režimu podmíněného osvobození od daně, tj. možnosti odkladu povinnosti daň přiznat a zaplatit až do okamžiku, kdy budou výrobky uvedeny do volného daňového oběhu, mají k dispozici potenciální nástroj, který může být snadno jejich chováním zneužit. Výsledkem mohou být závažné daňové úniky na spotřební dani. Mezi zneužívaná oprávnění patří zejména oprávnění k provozování daňového skladu a oprávnění opakovaně přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu. Jedním z prokázaných jevů, kterým však není ani tak dotčena spotřební daň z minerálních olejů jako daň z přidané hodnoty, je nelegální chování subjektu v **nezahrnování částky spotřební daně z minerálních olejů do základu daně z přidané hodnoty**. Uvedeným jednáním jsou způsobeny škody na daňových zájmech státu značného rozsahu. Z činnosti územních finančních orgánů jsou zřejmá protipatření v podobě zvýšené kontrolní činnosti a ukládání povinností vedení zvláštních záznamů potřebných pro správné zjištění a stanovení daně (tzv. záznamní povinnosti). Protipatření celních orgánů se týkají všech tří organizačních stupňů, kdy je potřebná jejich vzájemná kooperace. Nutná je řádná identifikace a analýza postavení subjektu - navrhovatele již v průběhu vedeného povolení řízení na straně celních ředitelství, která jsou věcně příslušná k vydávání dvou výše uvedených povolení. V navazující fázi (v případě souhlasného vydání povolení a nabytí jeho právní moci) je třeba zvýšené kontrolní a dozorové činnosti ze strany celních úřadů, kdy je možné využití zákonem daných kompetencí, ač ztížených roztříštěností právního systému, nebo využitím mezinárodní

pomoci v rámci kompetencí Generálního ředitelství cel, kde v rámci jeho struktury je zařazen Úřad ELO (Excise Liaison Office) jako národní styčný úřad pro spotřební daně.

#### **4.2.4 Zastření pravého účelu použití minerálního oleje**

Další problematickou oblastí, která je taktéž ponejvíce popsána v nevědecké literatuře, je užití minerálního oleje pro jiný účel než ten, pro který bylo jeho užití předem deklarováno. Uvedené chování může být kombinováno se záměrným uvedením odlišného kódu kombinované nomenklatury, kdy toto jednání má za důsledek odlišné zacházení s komoditou a mnohdy i nemožnost plně účinné kontroly ze strany celních orgánů. Prostředkem je snadná zaměnitelnost minerálních olejů, kdy správné sazební zařazení je možné jen po odběru vzorku a analýzou v některé z Celně technických laboratoří.

Názorným příkladem jsou daňové úniky, které využívaly snadné záměny lehkého topného oleje s motorovou naftou, u nichž jsou velmi podobné (či v některých případech shodné) destilační řezy, stejné sazební zařazení a jednalo se o stejný předmět daně. Zneužitou odlišností však byla rozdílná sazba spotřební daně z minerálních olejů uplatněná na zmíněné komodity.

V současné době je zřetelné působení rizika v podobě úmyslné záměny olejů formovacích, bázových či jim podobných za motorovou naftu. Při fyzické dopravě na území České republiky jsou deklarovány jako prvně jmenované pod správným kódem nomenklatury, kdy k zacházení s nimi je užito jiných pravidel a povinností. Z důvodu deklarace účelu použití pro účely jiné, než je pro pohon motorů, výrobu tepla či k výrobě směsí, nevzniká u těchto minerálních olejů při jejich uvedení do volného oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit. Jejich záměna za motorovou naftu je snadná, kdy destinacemi formovacích či bázových olejů jsou nezřídka přímo nádrže čerpacích stanic. Rizika pro konečného spotřebitele v případě použití k pohonu motorů jsou patrná. Stejně tak závažné jsou důsledky ve výběru spotřební daně z minerálních olejů.

#### **4.2.5 Ztížená vymahatelnost povinností daňových subjektů**

Jedním z velice účinných nástrojů správce daně bylo v minulosti uložení sankce dle ustanovení § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném do 31.12.2010, a to osobám, které ve stanovené lhůtě nesplnily povinnost nepeněžitě povahy



vyplývající z tohoto nebo zvláštního daňového zákona nebo uloženou rozhodnutím podle tohoto zákona. Správce daně byl oprávněn uložit pokutu opakovaně až do celkové výše 2 000 000 Kč. Opakovaně bylo možné pokutu uložit, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvalo. Nabytím účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád došlo jednak ke zrušení předchozí procesně právní normy (zákona o správě daní a poplatků), tedy i možnosti uložení výše uvedené sankce, ale současně došlo i úpravě možného sankčního postihu, kdy nová úprava ve značné míře znemožnila vymahatelnost povinností nepeněžitě povahy, či dokonce je zcela vyloučila. Ačkoliv daňový řád umožňuje aplikovat uložení pořádkové pokuty dle ustanovení § 247 odst. 2, sankce je však vázána na předchozí vydání výzvy, na povinnost procesního charakteru a na uvážení, zda případná omluva v rámci vyhovění na výzvu je dostatečná či nikoliv. Manipulační prostor pro možnou protiprávní činnost ze strany subjektů je značným rizikem a současně realitou.

### **4.3 Výše sazby daně z minerálních olejů a její vliv na celkové příjmy státní rozpočtu**

Výše sazby spotřební daně z minerálních olejů, ačkoliv je členěna na několik sazeb, nezaznamenala četných změn. Zaměření se na efekt změny sazby spotřební daně u komodit motorový benzin a motorová nafta a její vliv na celkové příjmy státního rozpočtu však stojí za podrobnější analýzu. Ke změně sazeb spotřební daně nejsledovanějších komodit došlo s účinností od 1. 1. 2010, u obou sazeb došlo ke zvýšení o 1 000 Kč / 1 000 l při 15 °C. Souběžně nastala změna v sazbě daně z přidané hodnoty z předchozích 19 procent na 20 procent. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu na vydání zákona č. 362/2009 Sb. u navrhovaných změn sazeb spotřební daně z minerálních olejů předpokládala „pozitivní dopad ve výši 7,6 mld. Kč, z nichž 6,9 mld. Kč jsou příjmy státního rozpočtu a 0,7 mld. Kč příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury.“<sup>43</sup> K reálnému zvýšení inkasa sice došlo, avšak nedosahovalo takových výsledků, jaké byly předpokládány. Zůstatek na účtu spotřební daně z minerálních olejů Celní správy České republiky dle výpisu z České národní banky ke dni 31. 12. 2009 činil

---

<sup>43</sup> Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. *917 Vládní návrh na vydání zákona.*

81 599 834 512,92 Kč<sup>44</sup> (viz příloha č. 2), oproti tomu ke dni 31. 12. 2010 činil 83 721 983 430,79 Kč<sup>45</sup> (viz příloha č. 3), tj. nárůst o 2 122 148 917,87 Kč. Nastalý efekt má dvě různá vysvětlení. Jedním je zaměření se dopravců na trhy s pohonnými hmotami (zde konkrétně s motorovou naftou) v jiných členských státech, kde cena pohonné hmoty je nižší. Při tvorbě daňových opatření (zejména daňových sazeb) je nutné brát v úvahu majoritní zastoupení dopravního odvětví, které kryje svojí spotřebou již výše zmíněných zhruba 30 procent celkové spotřeby. Pokud běžná nádrž dopravního prostředku sloužícího v mezinárodní silniční dopravě disponuje objemem až 1 400 litrů, je pro dopravce samozřejmostí, že pro snížení nákladovosti bude preferovat konkurenční trhy s výhodnějšími cenami pohonných hmot. Z principu výběru spotřební daně se výnos stává příjmem rozpočtu členského státu, ve kterém je uskutečněno čerpání pohonné hmoty do vozidla. **Dochází proto k praktickému snížení inkasa spotřební daně z minerálních olejů v rámci rozpočtu České republiky.**

Druhou, zde už spíše spekulativní, alternativou je pravděpodobnost vyššího výskytu nelegálního nakládání s nezdaněnými pohonnými hmotami, kdy zvýšení sazeb daně je příčinou zvýšení poptávky po cenově výhodnějším produktu v rámci uplatnění jakéhokoliv způsobu jeho získání, a to i nelegálními prostředky.

#### **4.4 Vývoj skutečného inkasa spotřební daně z minerálních olejů a jeho teritoriální rozložení**

Z důvodu provádění úhrad spotřební daně z minerálních olejů ze strany plátců daně u místně příslušného celního úřadu svému sídlu, lze vysledovat rozložení výše celkového inkasa spotřební daně z minerálních olejů agregovaně dle jednotlivých celních ředitelství (viz tabulka č. 5). Jak lze vysledovat, své dominantní postavení Celní ředitelství Ústí nad Labem pozbylo již v roce 2006, kdy skutečným inkasem vede Celní ředitelství Praha. Ačkoliv v územní působnosti Celního ředitelství Ústí nad Labem se nachází subjekty, které se zabývají činností v rámci nakládání s minerálními oleji, lze uvedený stav připsat skutečnosti, kdy subjekty záměrně přemísťují svá sídla na území Prahy.

---

<sup>44</sup> Celní správa České republiky. Generální ředitelství cel. *Výsledky celního a daňového řízení za rok 2009.*

<sup>45</sup> Celní správa České republiky. Generální ředitelství cel. *Výsledky celního a daňového řízení za rok 2010.*

**Tabulka č. 5: Skutečné inkaso spotřební daně z minerálních olejů v letech 2005 – 2009 v členění dle celních ředitelství (v mil. Kč)**

Rok	Celní ředitelství								Celkem
	Praha	České Budějovice	Plzeň	Ústí nad Labem	Hradec Králové	Brno	Ostrava	Olomouc	
2005	26 998,84	5 868,31	-73,15	38 212,14	2 620,00	453,83	1 550,80	-181,24	75 449,53
2006	37 633,68	4 634,63	159,41	28 650,82	2 347,98	562,05	2 523,02	124,77	76 636,36
2007	39 366,49	6 643,03	420,88	27 994,95	2 683,95	563,88	2 176,70	987,60	80 837,48
2008	38 741,68	8 271,49	116,51	28 759,48	2 673,07	498,06	1 607,45	1 410,09	82 077,83
2009	40 913,66	5 589,68	103,39	29 088,76	2 165,98	570,26	876,96	155,96	79 464,65

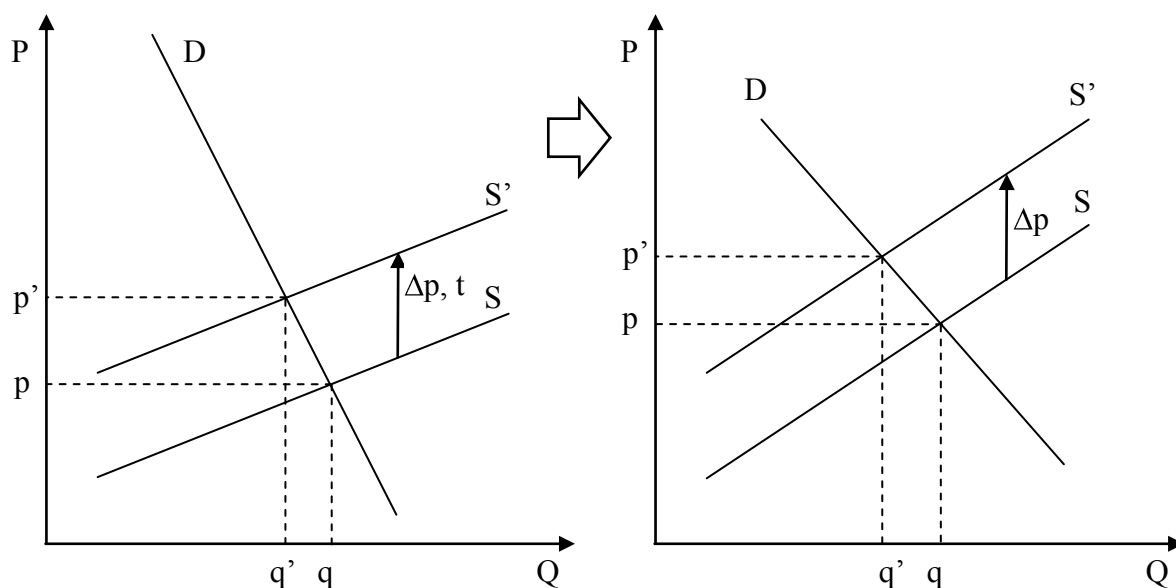
Zdroj: Zpracováno dle Ministerstvo financí České republiky, *Daňová statistika 2005-2009*, s. 20 – 21.

#### 4.5 Trh s minerálními oleji

Ropa a z ní produkované stěžejní produkty – minerální oleje patří mezi nejsledovanější komodity na trzích národních i světových. Jejich nabízené množství a cena jsou podmíněny vzhledem k vzácnosti statku zásobou, nicméně však i politickou situací. Kromě několika výjimek je většina evropských zemí závislá na příjmu ropy ze zahraničí, stejně tak i Česká republika. Cena suroviny je tedy první (a nejdůležitější) složkou ceny minerálního oleje. Politická síla České republiky ve světě je zcela minoritní a v žádném případě nelze docílit stavu, kdy by mohla být z její strany ovlivněna cena suroviny. Významným faktem se jeví existence dvou ropných produktovodů a tím částečná nezávislost pouze na jednom dodavateli. Efektivnost zpracování ropy tuzemským petrochemickým průmyslem je dalším podmiňujícím faktorem v ceně výsledného produktu. Vybaveností kvalitnějším technologickým zařízením lze dosáhnout vyšších nákladových úspor a následně větší konkurenceschopnosti českých výrobců minerálních olejů. Skutečností je však situace, kdy českými producenty je nabízen výsledný statek za cenu vyšší, než je cena téhož statku v přilehlém členském státu včetně nákladů na jeho dopravu do České republiky. Výsledkem je negativní obchodní zahraniční bilance, kdy profitujícím se stává jiný členský stát.

Současná úzká škála výběru substitučních statků pouze utvrzuje výraznou neelastičnost v poptávce po minerálních olejích. Spotřebitel preferující substituční statek je v některých případech bonitován daňovými úlevami. Jedná se zejména o alternativní paliva, která jsou z části či zcela osvobozena od spotřební daně z minerálních olejů. Snahou je dosáhnout ropné nezávislosti. Tím by z teoretického hlediska byla postupem času zvýšena elasticita poptávky po klasických fosilních palivech. Otázkou však zůstává cena přechodu z užívání minerálních olejů na užívání statků substitučních a obraz vzniklého stavu, tj. udržitelnost výroby paliv alternativních. Současně je nutné se dotázat, zda je výhodný přechod na alternativu jedinou, která bude majoritně preferována (a případně její užívání státem daňově podporováno) či diverzifikovat užívání alternativ a tím zmenšovat negativní dopad v potenciálním omezení surovin jednotlivých komodit. S ohledem na skutečnost, kdy pozemní doprava zaujímá 30procentní podíl v poptávce po minerálních olejích, je její podíl určující. Vliv ceny dopravy v ceně dalších komodit (které jsou přepravovány) je vyvoditelný. Změna ceny minerálního oleje vyvolá logický řetězec změn cen navazujících statků (dojde u nich k posunu křivky nabídek – viz graf č. 2).

**Graf č. 2: Vliv růstu ceny pohonné hmoty do růstu ceny navazující komodity**



Zdroj: vlastní zpracování

Pozn.: Za původce změny ceny je předjímáno zvýšení sazby spotřební daně z minerálních olejů, či jiná příčina, jejímž důsledkem je zvýšení ceny pohonné hmoty.

Zmíněné neelasticity cenové poptávky po minerálních olejích je využito pro získání stabilního daňového výnosu. Uplatňován je státním zásahem ve formě zatížení minerálního oleje spotřební daní. Z důvodu relativní cenové neelastičnosti poptávkové funkce vzhledem k cenové elasticitě funkce nabídkové je daňové břemeno přesunuto z větší části na konečného spotřebitele. Je možné podotknout, že i terminologicky je docíleno podstaty daně, dochází ke **zdanění spotřeby**.

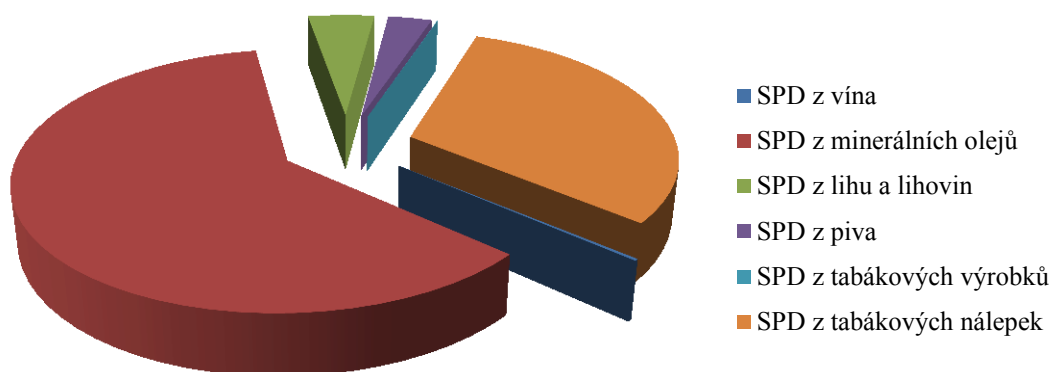
#### **4.6 Postavení minerálních olejů vůči ostatním vybraným výrobkům**

Minerální olej, vybraný výrobek podléhající selektivnímu zdanění, zaujímá zvláštního postavení vůči ostatním vybraným výrobkům. **Charakterizován je odlišným způsobem spotřeby.** Na rozdíl od piva, vína, tabáku, částečně i lihu není jeho spotřeba prováděna tělesnou konzumací (u tabákových výrobků kouřením). Poznámka týkající se konkurence ze strany lihu je nutností. Svoji roli v postavení biopaliva zaujímá již nyní a je

vysoce pravděpodobné, že jeho význam v pozici pohonné hmoty bude narůstat, kdy jeho podíl v takovémto účelu užití bude (možná dočasně) daňově benefitován.

Spotřební daň z minerálních olejů tvoří více než poloviční podíl z celkového výběru spotřebních daní (viz graf č. 3 a příloha č. 3), jedná se o značnou dominanci vůči ostatním druhům spotřebních daní. Svoji velikostí podílu dále pak následuje na druhé pozici výběr spotřební daně z tabákových nálepek.

**Graf č. 3: Přehled podílů ročního výběru jednotlivých spotřebních daní v roce 2010 v České republice**



Zdroj: Zpracováno dle Celní správa České republiky. Generální ředitelství cel. *Výsledky celního a daňového řízení za rok 2010.*

#### 4.7 Vztah minerálních olejů ke svým komplementárním statkům

Podstata minerálního oleje – pohonné hmoty je určena **spotřebou v komplementárních statcích**, tj. prostředcích či zařízeních, která jsou svým účelem uzpůsobena ke spotřebě minerálního oleje. Existencí přímé provázanosti komplementárního statku na druh minerálního oleje je dáno významné omezení použití odlišného minerálního oleje v komplementárním statku a na straně druhé existencí nutně vynaložených investic je dáno omezení jednoduché záměny komplementárního statku. **Kategorizaci komplementárních statků** je možné provést **na základě účelu** pojímaného zákonem o spotřebních daních, tj. výroba tepla, pohon motorů. V úvahu tedy připadají jednak jakákoliv topná zařízení schopná spotřeby minerálního oleje a výroby tepla, nicméně nejvýznamnější skupinou komplementárních statků jsou dopravní prostředky

využívající akumulované energie minerálních olejů k pohonu motorů v nich zabudovaných. Dalším účelem použití minerálního oleje je výroba směsí. Uvedený účel je nutno chápat spíše jako mezistupeň, kdy uplatněním tohoto účelu vznikne vlastnostmi jiný minerální olej.

#### 4.8 Vztah minerálních olejů ke svým substitučním statkům

Spotřeba klasických minerálních olejů - fosilních paliv může být substituována spotřebou jiných energetických produktů, avšak uvedené nahrazení je v České republice prozatím spíše minoritního rázu. Substituce je z daňového hlediska podporována sníženými sazbami daně či úplným daňovým osvobozením. Nejvýraznější postavení mezi substitučními statky zaujímají biopaliva. Jejich užití (uvolňování do volného oběhu na území České republiky) není v současné době jen jednou z potenciálních variant, ale je obligatorní a tato povinnost je upravena na základě unijní legislativy. Český právní řád zaznamenal na počátku roku 2012 transpozici směrnic 2009/28/ES a 2009/30/ES, které přinášejí další významné povinnosti osob, které nakládají nejen s biopalivy, ale též s kapalnými nebo plynými produkty určenými k výrobě biopaliva a samotnou biomasou.

Vzhledem k zavedení nových praktik týkajících se závazků **snížení emisí skleníkových plynů z pohonných hmot** a splňování **kritérií udržitelnosti biopaliv**, byl pozměněn v uvedeném směru i zákon o spotřebních daních. **Smyslem je vyčlenit možnost použití snížených sazeb daně či plného osvobození od spotřební daně z minerálních olejů biopaliva, která dva výše uvedené závazky (povinnosti) nesplňují.**

Povinnosti jsou přesně specifikovány v zákoně č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů, v němž je pevně stanoveno, **kdo** je osobou povinnou (provozovatelé daňových skladů, dovozci, oprávnění příjemci a příjemci z členského státu Evropské unie), **co je předmětem** povinnosti a **jak** tuto povinnost splnit.

I přes pozitivní náhled na celkový záměr a vytyčený cíl Evropské unie, je možné konstatovat, že transpozici do české legislativy je možné zařadit mezi již zmíněnou nekonceptnost dlouhodobého přístupu ke zdanění alternativních paliv, kdy dochází ke snížení transparentnosti výše jejich budoucího zdanění a k možnému snížení efektivity vynaložených investic do odpovídajícího vozového parku. Jak dlouho bude legislativně

poskytováno daňové zvýhodnění a podporován daný typ paliva zůstává nezodpovězenou otázkou. U spotřebitelů vzniká nedůvěra v budoucnost palivové alternativy.

Na straně druhé se novelizací zákona o ochraně ovzduší a zákona o spotřebních daních jedná o efektivní řešení, jakým způsobem znevýhodnit biopaliva, jejichž zejména zemědělské získávání produkuje ekologická negativa a celkovou neudržitelnost systému.

Nezpochybnitelnou skutečností však zůstává stav, kdy **nízkoprocentní paliva s sebou přinášejí neadekvátní administrativní zatížení** na straně povinné osoby a na straně správce daně. Lze diskutovat, zda např. současný 7procentní podíl biopaliva v motorové naftě či dokonce 4,1procentní podíl v motorových benzinech, kdy tento podíl není nijak daňově zvýhodněn, je přínosem. Pokud osoba povinná (většinou plátce spotřební daně z minerálních olejů) nemůže těžit z jakékoliv daňové výhody a je nucena vynakládat dodatečné výdaje na administrativu, **výsledkem je jednoznačně zvýšená cena, jejíž břemeno bude přeneseno na konečného spotřebitele.**

Portfolio substitučních statků není investiční otázkou jen výrobců, ale taktéž i dalších distribuujících subjektů (např. v podobě čerpacích stanic). Jejich množství nabízených druhů pohonných hmot je přímo odvislé od technologického vybavení, tedy např. od počtu nádrží, kterými disponují. Neměnným pravidlem tedy stále zůstává, že jakékoliv investice jsou přeneseny do spotřebitelských cen, aniž by byla měněna sazba spotřební daně.

Nedůvěra zákazníků může též vyplývat z neuvážených postupů, které ač jsou legálního charakteru, mohou mít celkově negativní dopad. Zákon o spotřebních daních umožňuje mísení pohonných hmot na čerpací stanici v běžné nádrži vozidla. Problémy týkající se homologace vozidla na předepsanou pohonnou hmotu a otázka celkové bezpečnosti provozu vozidla jsou velice pravděpodobné.

Diskutabilní je budoucí tržní uchycení, je otázkou, který ze substitutů bude úspěšný a který bude pouze slepou vývojovou cestou. Jako příklad lze uvést **ukončení podpory emulzní nafty**. Ta je definována zákonem o spotřebních daních jako směs těžkých plynových olejů s vodou, která obsahuje 9 až 15 % hmotnosti vody určená k použití, nabízená k prodeji nebo používaná pro pohon motorů. Nedávná důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona č. 95/2011 Sb. označila stav za nepřijatelný z hlediska, kdy se „výroba tohoto produktu však již v praxi natolik rozšířila, že nesplňuje povahu pilotního projektu a dochází k relativně **významnému propadu inkasa spotřební daně**. Z hlediska



přínosů pro životní prostředí se v současnosti lépe jeví biopaliva, zejména pak biopaliva druhé generace, jež Česká republika podporuje v rámci tzv. Víceletého programu podpory biopaliv v dopravě.<sup>46</sup> V České republice byl pouze jeden výrobce emulzní nafty.

Zřejmě nejúspěšnější mezi alternativami je **směsná nafta**. Její dominanci je možné vysvětlit kupříkladu poměrem jejích vstupních surovin, kdy se jedná o směs motorové nafty s metylestery řepkového oleje splňujícími kritéria udržitelnosti biopaliv, přičemž podíl metylesteru řepkového oleje musí činit nejméně 30 % objemových všech látek ve směsi obsažených. U směsné nafty je aplikováno částečné zdanění, kdy zdaněn je podíl fosilní nafty a výsledná sazba je stanovena zákonem o spotřebních daních v částce ve výši 7 665 Kč/1000 l.

Nelze v jakémkoliv případě nezmínit skutečnost, kdy v případě **letecké dopravy není možné substituovat fosilní pohonné hmoty alternativou**. Významná závislost je o to více podtržena podmíněnou požadovanou kvalitativní charakteristikou leteckých pohonných hmot.

V sumárním pohledu na výše uvedené je proto slepé se domnívat, že odklon od klasických pohonných hmot k alternativě musí vždy působit s pozitivními dopady. Vždyť i jen jakákoliv zvýšená a nákladově ohodnocená administrativa na straně nabídky způsobí zvýšení prodejní ceny alternativního paliva, náklady za tuto administrativu nepůjdou na úkor snížení zisku prodejce (plátce), ale budou přesunuty na spotřebitele, který je rukojmím změny systému. Zvýšené rozpočtové výdaje, které jsou hrazeny i z inkasa daně, však mohou vyvstat i z důvodu náročnější administrativy na straně správce daně například z důvodu, kdy se sledování dodržování povinností uložených konkrétním daňovým subjektům stává složitější.

---

<sup>46</sup> Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. *115 Vládní návrh na vydání zákona*.

## 5 Výsledky a diskuse

Z důvodu nesouladu celkového pohledu na dotčenou problematiku mezi uniijní a českou legislativou je možné jako základní krok k odstranění nedostatku provést **sjednocení terminologie**, kdy je potřeba nahlížet na přesně dané komodity jako na energetické produkty a elektřinu. Minerální oleje v českém pojmosloví v rámci zákona o spotřebních daních působí již dnes zavádějícím způsobem, kdy jsou do této množiny včleněna i některá biopaliva.

Legislativní ošetření energetických produktů a elektřiny včetně daňového rámce by též zasloužilo celkové přehodnocení a úpravu do jednotného zákona včetně přesného vymezení povinných osob, povinností, kontrolních orgánů spolu s jejich kompetencemi a kontrolně procesními postupy. Ze současného stavu vyplývá absence účinných pravomocí, která může mít za následek snížení inkasa spotřební daně z minerálních olejů z důvodu daňových úniků.

I přes skutečnost, kdy je v členských státech Evropské unie uplatňována daňová harmonizace v oblasti spotřebních daní, tj. i včetně pravidla minimálních daňových sazeb, existuje rozdílnost ve výši sazeb u jednotlivých minerálních olejů. Uvedené rozdíly vyvolávají stav daňové konkurence. Subjekty, které mají možnost využít daňové konkurence, budou zcela zřejmě využívat legálního oprávnění nabýt minerální oleje za konečnou cenu nižší, než je nabízena na trhu tuzemském. Snížení sazby spotřební daně z dotčeného minerálního oleje blíže k jeho stanovené minimální sazbě ve směrnici bude znamenat možnost vyššího výnosu spotřební daně z minerálních olejů do státního rozpočtu České republiky. Výše sazby je zčásti (v rámci omezujících hranic harmonizačních pravidel) v rukou politicko-ekonomických nástrojů České republiky. Je možné zvrátit situaci ve prospěch České republiky a daňově konkurovat alespoň přílehlým členským státům Evropské unie.

Břemeno změn systému v nakládání s energetickými produkty nese v konečném důsledku spotřebitel, jakákoliv opatření nesoucí s sebou vícenáklady budou přenesena do ceny pro konečného spotřebitele. I když nedochází ke změně daňových sazeb, náklady na správu daní a souvztažných poplatků, náklady na administrativu plátců daně musí být nutně uhrazeny. Osobou, která hradí tyto náklady, je spotřebitel.

Jak vyplývá z analýzy poptávky v teoretické části práce, jejím **nejdůležitějším faktorem pro aplikaci selektivní spotřební daně je právě její nízká elasticita**. Je to právě ona, která ji předurčuje k silnému fiskálnímu příjmu, a spotřebitelé se proto stávají její největší obětí, nositeli nadměrného daňového břemene. Závislost spotřebitelů na jakémkoliv statku vytváří neelasticitu poptávky, lze proto nesměle konstatovat, že v případě záměny (v dlouhodobém časovém horizontu) pohonných hmot za jiný energetický produkt, například v případě dominantního zastoupení elektrických vozidel ve vozovém parku České republiky, bude autoritami uvalena vyšší daňová sazba na elektrickou energii, neboť ta bude silně poptávána a i při dodatečném zvýšení její ceny vlivem jednotkového zdanění nebude znatelně ovlivněno poptávané množství.

Cílem každého veřejného rozpočtu je dosažení maximálně možného příjmu. Pokud by byla eliminována závislost na ropě a nahrazena stávající fosilní paliva alternativou, například v podobě biopaliv či elektřiny, je zřejmé, že snížení elasticity poptávky po těchto nových palivech by zavdávalo příčinu pro plné uplatnění spotřební daně. Pro spotřebitele tedy z uvedeného plyne konečný výsledek v podobě **zdanění jakékoliv budoucí varianty**, která nahradí fosilní paliva.

V souvislosti s uplatněním režimu podmíněného osvobození od daně lze stanovit za doporučení a východisko nutnost **preference zajištění spotřební daně z minerálních olejů ve formě bankovní záruky**, která se s ohledem na zaštiťující subjekt (bankovní instituci) a ohledem na neexistenci maximální stanovené částky prokazuje jako stabilnější prostředek k ochraně daňových příjmů státu.

## 6 Závěr

Spotřební daň z minerálních olejů stojí ve střetu mnoha determinant, které byly v práci popsány či vzhledem k jejich značnému tematickému rozsahu naznačeny. Česká republika se vzhledem k zavazující povinnosti dodržovat nařízení a transponovat směrnice Evropské unie do svého právního systému a harmonizovat daňový systém nachází v nelehké situaci, kdy daňová konkurence ze strany členských států působí negativně na zájmy tuzemského státního rozpočtu. Pro cílené zvýšení inkasa spotřební daně z minerálních olejů je nutné strategického uvažování v rámci změny sazeb uvedené daně, ale také daně z přidané hodnoty, která v uvedeném směru působí multiplikativně. Legislativní a politická opatření musí ve svých úvahách předjímat mobilitu předmětu daně, dispozice alternativní pohonné hmoty stát se nosným energetickým zdrojem v rámci tržního uplatnění a výši investic, které je nutné vynaložit při záměně komplementárních statků a substituci samotné.

Z praktické aplikace zvýšení sazby spotřební daně z minerálních olejů o 1 000 Kč / 1 000 l při 15 °C s účinností od 1. 1. 2010 je možné vysledovat nárůst celkového inkasa daně avšak v neočekávaně menší výši. Výsledkem je přesun zájmu poptávky na zahraniční trhy, které tak profitují a daňový výnos je přesunut do zahraničních rozpočtů.

S ohledem na nové druhy pohonných hmot, které jsou řazeny zejména mezi biopaliva či směsi biopaliv s klasickými fosilními palivy, je nutné zvážit jejich ekologickou prospěšnost a současně s ohledem na jejich daňové zvýhodnění je vhodné zhodnotit fiskální výtěžnost vzhledem k rozšíření používání. Je třeba podrobit kritice význam a smysl existence směsí fosilních paliv s nízkoprocentním podílem biopaliv, kdy situace má za následek nadbytečné náklady na administrativu, které se stávají součástí spotřebitelské ceny, a současně z uvedeného neplyne daňový benefit pro nabídku ani poptávku.

Neelasticita poptávky po minerálních olejích je hlavní determinantou aplikace spotřební daně. I když v současné době jsou některé alternativy daňově zvýhodněny, lze racionálně predikovat, že v případě přechodu z klasických fosilních paliv na jiný energetický zdroj a v případě jeho masového rozšíření, dojde k uvalení spotřební daně (či odlišně terminologické označené) v plné výši i na tento předmět. Cíl státního rozpočtu ve smyslu kontinuálního dosahování příjmů tak musí být naplněn.

## 7 Seznam použitých zdrojů

Odborná literatura:

- BORCHARDT, Klaus-Dietrich. *The ABC of European Union law*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010. 131 s. ISBN 978-92-78-40525-0.
- GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde Praha a.s., 2006. ISBN 80-7201-620-2.
- KLABOUCHOVÁ, Ivona. *Clo a původ zboží*. II. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Nakladatelství POLYGON, 1999. 268 s. ISBN 80-85967-89-8.
- KOTENOVÁ B., PETROVÁ P., TOMÍČEK M. *Zákon o spotřebních daních*. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010 s. 504. ISBN 978-80-7357-549-6.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a Politika*. 4. aktualizované vydání. Praha: ASPI a. s., 2006. ISBN 80-7357-205-2.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 524 s. ISBN 978-80-7400-331-8.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomie*. 18. vydání. Praha: NS Svoboda, 2007. 775 stran. ISBN 978-80-205-0590-3.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a. s., 2010. ISBN 978-80-7201-799-7.

Legislativní dokumenty:

- Evropská unie. Rada. Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. In: *Úřední věstník L256, 7. 9. 1987*. Dostupné na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:02:02:31987R2658:CS:PDF>>. ISSN 0378-6978.
- Česko (Československo). Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 160/1988 Sb. ze dne 13. září 1988, o Mezinárodní úmluvě o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží a Protokolu o její změně. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1988, částka 36.

- Česko. Zákon č. 353/2003 Sb. ze dne 26. září 2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2003, částka 118.
- Česko. Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 135 odst. 2 zákona. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87.
- Česko. Zákon č. 86/2002 Sb. ze dne 14. února 2002, o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o ochraně ovzduší). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 38.
- Česko. Zákon č. 311/2006 Sb. ze dne 23. Května 2006, o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o pohonných hmotách). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 96.
- Česko. Zákon č. 218/2000 Sb. ze dne 27. června 2000, o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 65.
- Česko. Zákon č. 104/2000 Sb. ze dne 4. dubna 2000, o Státním fondu dopravní infrastruktury a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. § 1 odst. 2 zákona. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 32.
- Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. 278 *Vládní návrh na vydání zákona*. Praha: Poslanecká sněmovna, 2012. 6. volební období. Sněmovní tisk 278/0, část č. 1/3. Novela zákona o ochraně ovzduší - EU. Dostupné na WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=278&CT1=0>>.
- Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. 215 *Vládní návrh na vydání zákona*. Praha: Poslanecká sněmovna, 2010. 6. volební období. Sněmovní tisk 215/0, část č. 1/3. Novela zákona o pohonných hmotách – EU – RJ. Dostupné na WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=215&CT1=0>>.
- Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. 917 *Vládní návrh na vydání zákona*. Praha: Poslanecká sněmovna, 2009. 5. volební období. Sněmovní tisk 917/0, část č. 1/2. Novela z. související se státním rozpočtem ČR na rok 2010. Dostupné na WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=917&CT1=0>>.

- Parlament České republiky. Poslanecká sněmovna. *115 Vládní návrh na vydání zákona*. Praha: Poslanecká sněmovna, 2010. 6. volební období. Sněmovní tisk 115/0, část č. 1/6. Novela z. o spotřebních daních – EU. Dostupné na WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=115&CT1=0>>.

Ostatní zdroje:

- Český statistický úřad. *Tab. Spotřeba paliv a energií v členění podle činností, území: Česká republika, období: rok 2009, kód: ENE0030UU* [online]. 2011-10-10 [cit. 2011-11-23]. Dostupný z WWW: <[http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabdetail.jsp?kapitola\\_id=34&potvrzd=Zobrazit+tabulku&go\\_zobraz=1&cislotab=ENE0030UU&cas\\_14\\_78=2009&v oa=tabulka&str=tabdetail.jsp](http://vdb.czso.cz/vdbvo/tabdetail.jsp?kapitola_id=34&potvrzd=Zobrazit+tabulku&go_zobraz=1&cislotab=ENE0030UU&cas_14_78=2009&v oa=tabulka&str=tabdetail.jsp)>.
- Evropská unie. Evropská komise. *N 305/2008 – Česká republika, Víceletý program podpory dalšího uplatnění biopaliv v dopravě. (Multi-annual support programme for further use of biofuels in transport)*. [online]. Brusel (Belgie): Evropská komise, 2008-12-23 [cit. 2011-09-11]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/eu\\_law/state\\_aids/comp-2008/n305-08.pdf](http://ec.europa.eu/eu_law/state_aids/comp-2008/n305-08.pdf)>.
- Správa státních hmotných rezerv. *Harmonogram činností podle Typového plánu - „Narušení dodávek ropy a ropných produktů velkého rozsahu“* [online]. Praha: SSHR, 2010. [cit. 2011-09-11]. Dostupné na WWW: <[http://www.sshr.cz/cinnosti/odrb/p\\_1\\_harmonogram.pdf](http://www.sshr.cz/cinnosti/odrb/p_1_harmonogram.pdf)>.
- Ministerstvo financí České republiky. *Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2010* [online]. Praha: MFČR, 2011 [cit. 2011-12-23]. Dostupný na WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/MF\\_2010\\_Informace\\_o\\_cinnosti\\_danove\\_a\\_celni\\_spravy\\_rok\\_2010\\_uvod.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/MF_2010_Informace_o_cinnosti_danove_a_celni_spravy_rok_2010_uvod.pdf)>.
- Celní správa České republiky. Generální ředitelství cel. *Výsledky celního a daňového řízení za rok 2009*. Praha: GŘC, 2010. [cit. 2011-12-23]. Dostupné na WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vsledky%20celneho%20a%20daovho%20zen/2009.pdf>>.
- Celní správa České republiky. Generální ředitelství cel. *Výsledky celního a daňového řízení za rok 2010*. Praha: GŘC, 2011. [cit. 2011-12-23]. Dostupné na WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vsledky%20celneho%20a%20daovho%20zen/2010.pdf>>.

- Ministerstvo financí České republiky. *Daňová statistika 2005 – 2009*. Praha: MFČR, 2011. [cit. 2011-12-23]. Dostupné na WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Danova\\_statistika\\_2005-2009\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Danova_statistika_2005-2009_pdf.pdf)>.



## 8 Přílohy

### Příloha č. 1: Přehled transponovaných směrnic do zákona o spotřebních daních

1. **Směrnice Rady 2008/118/ES** ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.
2. **Směrnice Rady 95/59/ES** ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, ve znění směrnice Rady 1999/81/ES ze dne 29. července 1999, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, a směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků.
3. **Směrnice Rady 92/79/EHS** ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z cigaret, ve znění směrnice Rady 1999/81/ES ze dne 29. července 1999, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků, a směrnice Rady 2003/117/ES ze dne 5. prosince 2003, kterou se mění směrnice 92/79/EHS a 92/80/EHS, s cílem povolit Francouzské republice prodloužené uplatňování nižších sazeb spotřební daně na tabákové výrobky uvolněné ke spotřebě na Korsice.
4. **Směrnice Rady 92/80/EHS** ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret, ve znění směrnice Rady 1999/81/ES ze dne 29. července 1999, kterou se mění směrnice 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret, směrnice 92/80/EHS o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret a směrnice 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2002, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby

spotřební daně z tabákových výrobků, a směrnice Rady 2003/117/ES ze dne 5. prosince 2003, kterou se mění směrnice 92/79/EHS a 92/80/EHS, s cílem povolit Francouzské republice prodloužené uplatňování nižších sazeb spotřební daně na tabákové výrobky uvolněné ke spotřebě na Korsice.

5. **Směrnice Rady 92/83/EHS** ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.
6. **Směrnice Rady 92/84/EHS** ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů. Směrnice Rady 95/60/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daňovém značení plynových olejů a petroleje.
7. **Směrnice Rady 2003/96/ES** ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění směrnice Rady 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění, a směrnice Rady 2004/75/ES ze dne 29. dubna 2004, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost Kypru uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění.
8. **Směrnice Rady 2010/12/EU** ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES.

## Příloha č. 2

### Zůstatky na účtech CS ČR dle výpisu z ČNB ke dni 31. 12. 2009

Název účtu	Příjmy (v Kč)			
	z dovozu	vnitrostátní SPD	vnitrostátní	celkem
Daň z přidané hodnoty	148 314 508,83			148 314 508,83
SPD z vína	3 473 335,00	322 218 542,50		325 691 877,50
SPD z minerál. olejů	52 182 537,85	81 547 651 975,07		81 599 834 512,92
SPD z lihu a lihovin	18 980 758,90	6 918 387 030,12		6 937 367 789,02
SPD z piva	450 001,00	3 438 242 403,33		3 438 692 404,33
SPD z tabák. výrobků	-5 578 841,00	9 702 256,36		4 123 415,36
SPD z tabák. nálepek		37 699 863 725,00		37 699 863 725,00
Vratky-ozbr. silám ciz. států		- 21 304,00		- 21 304,00
Vratky-zelená nafta		- 1 559 176 934,00		- 1 559 176 934,00
Vratky-pro výrobu tepla		- 564 906 581,00		- 564 906 581,00
Vratky-ostatní benziny		- 11 083 559,00		- 11 083 559,00
Vrácení daně os. s imun.		- 11 966 352,50		- 11 966 352,50
Clo před vstupem do EU	5 108 735,69			5 108 735,69
Clo po vstupu do EU	1 391 705 693,75			1 391 705 693,75
Správní poplatky	2 725 793,00			2 725 793,00
Příslušenství	12 394 113,74		15 895 110,42	28 289 224,16
Ostatní příjmy			11 736,00	11 736,00
Blok. pokuty na místě zaplac.			382 627 408,65	382 627 408,65
Pokuty v říz. spr.			563 064 209,88	563 064 209,88
DES ostatní			2 348 408 749,80	2 348 408 749,80
Daň z elektřiny		1 387 000 099,24		1 387 000 099,24
Daň z plynů		1 285 054 545,29		1 285 054 545,29
Daň z pevných paliv		508 457 237,00		508 457 237,00
Vrácení daně z elektřiny		- 66 341,00		- 66 341,00
Vrácení daně z plynů		- 61 675,00		- 61 675,00
Vrácení daně z pevných paliv		0,00		0,00
Pokuty z. 13/97 Sb. a 111/94			935,00	935,00
<b>CELKEM</b>	<b>1 629 756 636,76</b>	<b>130 969 295 067,41</b>	<b>3 310 008 149,75</b>	<b>135 909 059 853,92</b>

Zdroj: Celní správa České republiky. Generální ředitelství cel. *Výsledky celního a daňového řízení za rok 2009*. Praha: GRČ, 2010. [cit. 2011-12-23]. Dostupné na WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vsledky%20celneho%20a%20daovho%20zen/2009.pdf>>.

### Příloha č. 3

#### Zůstatky na účtech CS ČR dle výpisu z ČNB ke dni 31. 12. 2010

Název účtu	Příjmy (v Kč)			
	z dovozu	vnitrostátní SPD	vnitrostátní	celkem
Daň z přidané hodnoty	-34 180 437,43			-34 180 437,43
SPD z vína	4 677 415,00	314 781 410,33		319 458 825,33
SPD z minerál. olejů	34 339 623,13	83 687 643 807,66		83 721 983 430,79
SPD z lihu a lihovin	25 166 462,50	6 498 240 744,10		6 523 407 206,60
SPD z piva	294 116,00	4 296 859 772,74		4 297 153 888,74
SPD z tabák. výrobků	-480 809,00	40 123 887,03		39 733 078,03
SPD z tabák. nálepek		42 427 028 824,00		42 427 028 824,00
Vratky-ozbr. silám ciz. států		-1 366 345,00		-1 366 345,00
Vratky-zelená nafta		-1 679 030 267,00		-1 679 030 267,00
Vratky-pro výrobu tepla		-605 524 091,00		-605 524 091,00
Vratky-ostatní benziny		-20 453 877,00		-20 453 877,00
Vrácení daně os. s imun.		-12 218 755,50		-12 218 755,50
Clo před vstupem do EU	13 021 092,41			13 021 092,41
Clo po vstupu do EU	1 648 218 818,60			1 648 218 818,60
Správní poplatky	6 526 185,00			6 526 185,00
Příslušenství	15 479 556,88		18 092 841,39	33 572 398,27
Ostatní příjmy			1 400,00	1 400,00
Blok. pokuty na místě zaplac.			386 935 000,80	386 935 000,80
Pokuty v říz. spr.			501 962 267,70	501 962 267,70
DES ostatní			2 199 359 750,69	2 199 359 750,69
Daň z elektřiny		1 417 888 198,10		1 417 888 198,10
Daň z plynů		1 338 808 399,62		1 338 808 399,62
Daň z pevných paliv		494 497 924,70		494 497 924,70
Vrácení daně z elektřiny		-63 824,00		-63 824,00
Vrácení daně z plynů		-70 584,00		-70 584,00
Vrácení daně z pevných paliv		0,00		0,00
Pokuty z. 13/97 Sb. a 111/94			0,00	0,00
<b>CELKEM</b>	<b>1 713 062 023,09</b>	<b>138 197 235 224,78</b>	<b>3 106 351 260,58</b>	<b>143 016 648 508,45</b>

Zdroj: Celní správa České republiky. Generální ředitelství cel. *Výsledky celního a daňového řízení za rok 2010*. Praha: GRČ, 2011. [cit. 2011-12-23]. Dostupné na WWW: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vsledky%20celneho%20a%20daovho%20zen/2010.pdf>>.