

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

Spotřební daně v kompetenci Celní správy České republiky

Ondřej Prouza

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Ondřej Prouza

Hospodářská politika a správa
Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Spotřební daně v kompetenci Celní správy České republiky

Název anglicky

Excise duties in the competence of the Customs Administration of the Czech Republic

Cíle práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit význam spotřebních daní v České republice, činnosti Celní správy České republiky jako správce daně, vysvětlit hlavní principy správy spotřebních daní a porovnat výši inkasa v období let 2009 až 2018. Přínosem diplomové práce budou vlastní náměty a doporučení směřující k zefektivnění výběru daní.

Metodika

Diplomová práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. V teoretické části bude zpracována literární rešerše, budou vysvětleny základní pojmy z oblasti správy spotřebních daní s využitím metod sekundárního sběru dat, deskripce a komparace. Podkladové údaje budou čerpány z relevantních zdrojů dat – MF ČR, Celní správa ČR, eur-lex.europa.eu, zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a související literatury.

Analytická část bude zaměřena na zhodnocení inkasa příjmů spotřebních daní v období let 2009 až 2018, trendy krácení spotřebních daní a jejich eliminace. V analytické části bude využita metoda analýzy dokumentu, deskripce a komparace.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran textu bez příloh

Klíčová slova

nepřímé daně, spotřební daně, regulace a správa spotřební daně, plátce spotřební daně, sazby a výpočet spotřební daně, osvobození od daně, krácení daní

Doporučené zdroje informací

KOTENOVÁ, Bohumila, Petra PETROVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o spotřebních daních: komentář. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-883-3
SEDLÁČEK, Karel. Průvodce dějinami celnictví v českých zemích od středověku do dvacátého století. 2017. ISBN 978-80-270-1661-7
ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. V Praze: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
VYBRAL, V. Studie o reformě finanční správy. Věst. ministerstva financí, roč. 1933, č. 4
www.celnisprava.cz
www.eur-lex.europa.eu
www.mfcr.cz
zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Dobroslava Pletichová

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 5. 11. 2019

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 7. 11. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 04. 02. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou diplomovou práci na téma „Spotřební daně v kompetenci Celní správy České republiky“ vypracoval samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury v závěru práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 26. 2. 2020

Poděkování

Za odbornou pomoc a cenné podněty při zpracování předkládané diplomové práce bych rád poděkoval vedoucí mé práce paní Ing. Dobroslavě Pletichové.

Můj vděk patří taktéž mé rodině, která mě po celou dobu studia i při práci na diplomové práci podporovala.

Spotřební daně v kompetenci Celní správy České republiky

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na působení Celní správy České republiky v oblasti správy spotřebních daní. V rámci Evropské unie dochází k procesu harmonizace spotřebních daní, kdy evropské právo doléhá též na českou právní úpravu. Součástí praktické části práce je analýza inkasa spotřebních daní za posledních deset let, na základě které bylo zjištěno, jaké faktory a okolnosti měly přímý vliv na výši inkasa konkrétního druhu daně a které obecně ovlivňují spotřebu vybraných výrobků. Obecnými faktory jsou především kupní síla, preference spotřebitelů, výše zdanění i potenciální škodlivost pro spotřebitele. S inkasem úzce souvisí i krácení daní, proto se práce dílem věnuje trendům krácení spotřebních daní, návrhům jejich eliminace a zefektivnění systému výběru spotřebních daní.

Klíčová slova:

nepřímé daně, spotřební daně, regulace a správa spotřebních daní, plátce spotřebních daní, sazby a výpočet spotřebních daní, osvobození od daní, krácení daní

Excise duties in the competence of the Customs Administration of the Czech Republic

Abstract

The thesis is focused on the effect of the Customs Administration of the Czech Republic in the field of excise tax administration. In the European Union there is a process of harmonization of excise duties, the European law also rests on the Czech legislation. Part of the practical part of the thesis is an analysis of the collection of excise taxes over the last ten years, on the basis of which it was found out what factors and circumstances had a direct influence on the amount of collection of a particular type of tax and which generally affect the consumption of selected products. General factors are purchasing power, consumer preferences, levels of taxation and potential harm to consumers. The collection is closely related to tax evasion, so part of the work deals with trends evasion of excise taxes, proposals for their elimination and streamlining the collection of excise duties.

Keywords:

indirect taxes, excise duties, excise tax regulation and administration, excise tax payers, excise tax rates and calculations, tax exemptions, tax evasion

Obsah

1 ÚVOD	13
2 CÍL PRÁCE A METODIKA	15
2.1 <i>Cíl práce</i>	15
2.2 <i>Metodika</i>	15
3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA	19
3.1 <i>Charakteristika a rozdělení daní</i>	19
3.1.1 FUNKCE A ČLENĚNÍ DANÍ	19
3.1.2 DRUHY NEPŘÍMÝCH DANÍ	24
3.2 <i>Evoluce spotřebních daní</i>	27
3.2.1 DANĚ VE STŘEDOVĚKU.....	27
3.2.2 NEPŘÍMÉ DANĚ ZA RAKOUSKA-UHERSKA.....	28
3.2.3 VÝVOJ DAŇOVÉHO SYSTÉMU V LETECH 1918 AŽ 1948	28
3.2.4 POVÁLEČNÁ REFORMA DAŇOVÉHO SYSTÉMU.....	29
3.2.5 SPOTŘEBNÍ DANĚ V OBDOBÍ VZNIKU ČESKÉ REPUBLIKY.....	30
3.3 <i>Historie správy daně od středověku po současnost</i>	30
3.3.1 FINANČNÍ SPRÁVA DO ROKU 1918.....	30
3.3.2 FINANČNÍ A CELNÍ SPRÁVA V OBDOBÍ LET 1918 AŽ 1948	31
3.3.3 REFORMY V LETECH KOMUNISMU	33
3.3.4 NOVODOBÁ HISTORIE FINANČNÍ A CELNÍ SPRÁVY	34
3.4 <i>Celní správa v roce 2019</i>	36
3.4.1 FUNKCE A ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	36
3.4.2 ZAMĚSTNANCI CELNÍ SPRÁVY.....	39
3.4.3 KOMPETENCE SVĚŘENÉ CELNÍM ORGÁNŮM	43
3.5 <i>Legislativa a právní úprava</i>	46
3.5.1 HARMONIZACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ A LEGISLATIVA EU	46
3.5.2 STANOVENÍ MINIMÁLNÍCH SAZEB SPD V RÁMCI HARMONIZACE	49
3.5.3 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA SPOTŘEBNÍCH DANÍ V ČR.....	55
3.5.4 INTERNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA V CELNÍ SPRÁVĚ	56
3.5.5 ČLENĚNÍ ZÁKONA O SPOTŘEBNÍCH DANÍCH A VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	57
3.6 <i>Správa spotřebních daní</i>	62
3.6.1 ŘÍZENÍ SPOJENÁ SE SPRÁVOU DANÍ	62
3.6.2 NALÉZACÍ ŘÍZENÍ.....	64
3.6.3 ŘÍZENÍ O PLACENÍ DANÍ	67

3.6.4	SAZBY A VÝPOČET DANĚ	70
3.6.5	ZVÝŠENÍ SAZEB SPOTŘEBNÍCH DANÍ OD 1. LEDNA 2020	76
4	ANALYTICKÁ ČÁST.....	78
4.1	<i>Analýza inkasa příjmů spotřebních daní.....</i>	78
4.1.1	INKASO SPOTŘEBNÍCH DANÍ ZA OBDOBÍ LET 2010 AŽ 2018	78
4.1.2	INKASO Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ.....	82
4.1.3	INKASO Z LIHU A LIHOVIN.....	84
4.1.4	INKASO Z VÍNA A MEZIPRODUKTŮ.....	85
4.1.5	INKASO Z PIVA.....	86
4.1.6	INKASO Z TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ.....	88
4.2	<i>Krácení daňové povinnosti.....</i>	89
4.2.1	PŘÍČINY KRÁČENÍ DANÍ.....	89
4.2.2	KRÁČENÍ SPOTŘEBNÍ DANĚ Z MINERÁLNÍCH OLEJŮ	90
4.2.3	KRÁČENÍ SPOTŘEBNÍ DANĚ Z LIHU	93
4.2.4	KRÁČENÍ SPOTŘEBNÍ DANĚ Z TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ.....	96
5	VÝSLEDKY A DISKUSE	98
5.1.1	SHRNUTÍ.....	98
5.1.2	LEGISLATIVNÍ ZMĚNY SMĚŘUJÍCÍ KE ZVÝŠENÍ INKASA.....	100
5.1.3	ZEFEKTIVNĚNÍ SYSTÉMU SPRÁVY DANÍ	105
6	ZÁVĚR	108
7	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	110
8	PŘÍLOHY	115

Seznam grafů

Graf 2 Růst sazeb daně z tabákových výrobků (v Kč)	75
Graf 3 Růst sazby daně z tabáku ke kouření (v Kč)	76
Graf 4 Výše inkasa spotřebních daní (v mld. Kč).....	80
Graf 5 Struktura příjmů spotřebních daní v roce 2018	81
Graf 6 Vývoj inkasa spotřební daně z minerálních olejů (v mil. Kč).....	82
Graf 7 Vývoj inkasa spotřební daně z lihu a lihovin (v mil. Kč).....	85
Graf 8 Vývoj inkasa spotřební daně z piva (v mil. Kč)	87
Graf 9 Vývoj inkasa spotřební daně z tabákových výrobků (v mil. Kč)	88

Seznam tabulek

Tabulka 1 Organizační struktura celních orgánů v letech 1993 až 2019	35
Tabulka 2 Struktura zaměstnanců celní správy k 31. 12. daného roku	42
Tabulka 3 Struktura zaměstnanců celní správy podle činností k 31. 12. daného roku	43
Tabulka 4 Minimální úroveň zdanění PHM dle Směrnice Rady 2003/96/ES	52
Tabulka 5 Minimální úroveň zdanění PHM pro jiné účely dle Směrnice Rady 2003/96/ES	53
Tabulka 6 Minimální úroveň zdanění paliv a elektřiny dle Směrnice Rady 2003/96/ES.....	53
Tabulka 7 Komparace minimálních sazeb vybraných výrobků.....	54
Tabulka 8 Sazby daně z minerálních olejů	71
Tabulka 9 Sazby daně z lihu	72
Tabulka 10 Sazby daně z piva	73
Tabulka 11 Sazby daně z vína a meziproductů	74
Tabulka 12 Sazby daně z tabákových výrobků	74
Tabulka 13 Výnos spotřebních daní k 31. 12. příslušného roku (v mld. Kč)	79

Seznam obrázků

Obrázek 2 Lafferova křivka	16
Obrázek 3 Lafferova křivka	20
Obrázek 1 Daňová soustava České republiky.....	23
Obrázek 4 Dislokace útvarů Celní správy České republiky	37

Seznam vzorců

Vzorec 1 Výpočet aritmetického průměru.....	18
Vzorec 2 Výpočet difference 1. řádu	18
Vzorec 3 Výpočet tempa růstu.....	18

Seznam příloh

Příloha 1 Schéma organizačního uspořádání celního úřadu	115
Příloha 2 Výčet stěžejních předpisů EU z oblasti spotřebních daní	116

Seznam použitých zkratk:

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
GŘC	Generální ředitelství cel
KN	kód nomenklatury
LPG	zkapalněný ropný plyn
LTO	lehký topný olej
MF	Ministerstvo financí
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PHM	pohonné hmoty
SPD	spotřební daň
WHO	Světová zdravotní organizace

1 Úvod

Podmínkou existence a samostatného fungování jakéhokoliv státního celku v minulosti i současné době je zajištění finančních prostředků pro veřejný sektor k financování funkcí státu a veřejné správy. Hlavní úlohu v tomto směru představovaly a stále představují daně. V průběhu historie byly vybírány různé druhy daní a poplatků, od poplatků za přechod brodu či daně z oken až po daň z přípravků ke kypření těsta, a to v závislosti na daných historických okolnostech. Potřeba pravidelného přísunu dostatečného objemu financí ze strany panovníka či vlády vedla k vytvoření sofistikovaných daňových systémů, v nichž se laik bez odborné pomoci nevyzná a orientaci leckdy ztrácí i erudovaný daňový poradce. Zdaleka již neplatí, že poplatníkem je každá osoba bez výjimky, sazba daně konstantní a předmět daně typově stejný. A přestože na jedné straně stále dochází k rozšiřování okruhu předmětů zdanění, nelze tomuto trendu upřít jistou formou sociální spravedlnosti, kdy existuje řada výjimek ve vztahu k jedincům či okolnostem. Mezi ostatními daněmi, cly a poplatky hrály vždy daně ze spotřeby svoji významnou úlohu především z fiskálního hlediska. Od zdaňování zboží běžné potřeby nebo naopak zboží luxusního se postupně přistoupilo ke zdaňování relativně úzkého okruhu zboží spotřebního charakteru. V České republice se výše inkasa spotřební daně sice umístila na pomyslné třetí příčce hned za výši inkasa daně z příjmů právnických osob (největší podíl připadá tradičně DPH), nicméně i tak se jedná o velmi významný zdroj státního příjmu. Naplnění státního rozpočtu finančními prostředky získanými prostřednictvím daní obecně představuje tedy pro stát prvořadý cíl. Sekundárním proklamovaným cílem u spotřebních daní bývá omezení konzumace daného výrobku – alkoholu a tabákových výrobků. Předpokladem pro splnění těchto cílů je efektivní výkon instituce zajišťující souhrn všech činností spojených s výběrem daně, tzv. správu daní. Správu spotřebních daní měly vždy v kompetenci finanční orgány, přičemž jejich speciální složkou byly i orgány celní, příslušné nejen ke správě cla, ale též postupně i k vybraným nepřímým daním. Nutno zmínit, že celní správa má v současné době svěřen velmi široký okruh kompetencí, žádná ovšem není tak fiskálně významná, jako právě správa spotřebních daní. S výkonem správy spotřebních daní souvisí celá řada úskalí, jak formálně-legislativního charakteru, tak vycházejících ze samého principu daňové povinnosti. Daně byly vždy z pohledu daňového poplatníka neoblíbeným nástrojem moci a trpěnou újmou a snaha vyhnout se daňové povinnosti je člověku s jistou nadsázkou přirozená. Proto se každý správce daně od středověku po současnost potýkal se snahou vyhnout se daňové povinnosti nebo tuto

povinnost alespoň minimalizovat. Nejobvyklejší bylo pašování zboží, úprava zboží ředěním či smícháním s jiným, vydávání zboží za jiné atp. Ačkoliv skladba výrobků podléhajících spotřební dani dostála v průběhu času řady změn, principy krácení daní zůstaly ve své podstatě stejné. I v současné praxi řeší celní správa rozmanité situace od formálního zastírání skutečného stavu až po rozkrývání organizované trestné činnosti spojené s krácením daní. Úkolem správce daně je tudíž krácení daní předcházet a účinně s ním bojovat. Nezbytným předpokladem pro splnění tohoto úkolu je především kvalitní legislativa, materiálová vybavenost a odborný personál.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je zhodnocení významu spotřebních daní v České republice a objasnění úlohy Celní správy České republiky jako správce daně. Za tímto účelem jsou definovány dva dílčí cíle. První dílčí cíl spočívá ve zhodnocení inkasa spotřebních daní ve střednědobém horizontu s nalezením faktorů ovlivňujícím jeho výši. Druhý dílčí cíl se zabývá zhodnocením problematiky daňových úniků a navržením řešení směřujících k zefektivnění výběru spotřebních daní. Přínosem závěrečné práce je podání uceleného přehledu o způsobu fungování správy spotřebních daní, specifikace faktorů ovlivňujících výši inkasa a vlastní náměty směřující k jeho zvýšení.

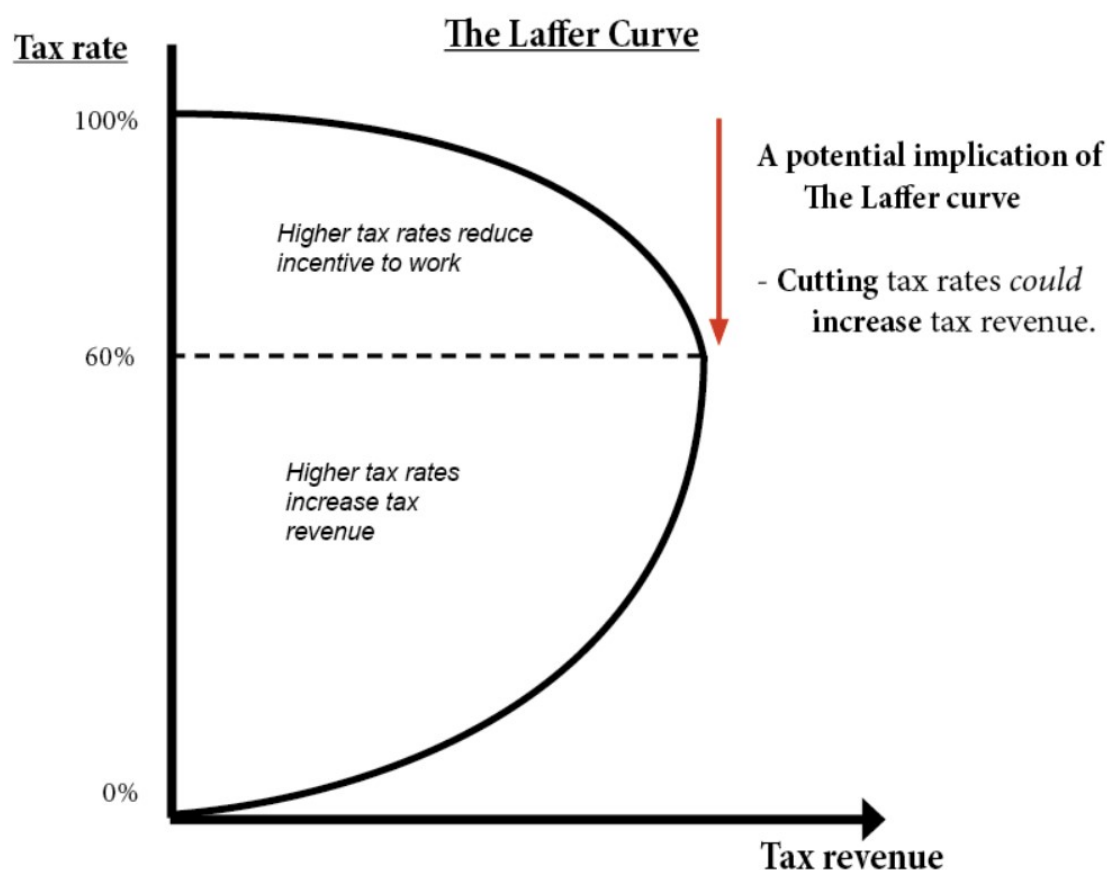
2.2 Metodika

Diplomová práce bude rozdělena na část teoretickou a analytickou. Teoretická část se bude formou literární rešerše věnovat charakteristice daní a evoluci daňových systémů nepřímých daní. Následně bude pojednávat o roli správce daně v historii i současnosti, přičemž vybrané podkapitoly se zaměří na organizační strukturu celní správy, svěřené kompetence a příslušníky celní správy. Navazovat bude část dotýkající se legislativy spojené se spotřebními daněmi, a to na úrovni Evropské unie i České republiky. Pozornost bude věnována především zákonu o spotřebních daních a objasnění základních pojmů spojených se správou daní. Hlavní metody využití v této části budou deskripce a sekundární sběr dat, doplněné částečně analýzou dokumentu. Informace v této části budou vycházet jak z odborné literatury, evropské a tuzemské legislativy, tak z veřejně dostupných informačních zdrojů. Z odborné literatury lze zmínit především publikaci ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd., publikaci SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. a publikaci KOTENOVÁ Bohumila, Petra PETROVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. 2. Stěžejním tuzemským právním předpisem bude zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a taktéž zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, upravujících procesní postupy při správě daní. Oba zmíněné zákony stejně jako další využití tuzemské zákony a vyhlášky jsou publikované ve Sbírce zákonů, elektronicky dostupné

např. webových stránkách Ministerstva vnitra (<https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>). Z evropské legislativy lze především zmínit směrnici Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a další směrnice a nařízení týkající se problematiky jednotlivých vybraných výrobků, dostupné v Úředním věstníku Evropské unie (<https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>). Neméně významnými veřejně dostupnými informačními zdroji budou internetové stránky resortu Ministerstva financí České republiky, Finanční správy, Celní správy České republiky nebo Ministerstva zdravotnictví České republiky.

Zásadním aspektem efektivitu daňového systému je optimalizace míry zdanění, tj. nastavení daňových sazeb tak, aby daňové příjmy státu byly co nejvyšší a zároveň aby nebyly pro daňové poplatníky nadměrně zatěžující. Závislost mezi výší inkasa daně a daňovou sazbou vyjadřuje Lafferova křivka, které je věnována pozornost v úvodní kapitole.

Obrázek 1 Lafferova křivka



Zdroj: <https://www.economicshelp.org/blog/140859/economics/the-laffer-curve/>

Podle § 10 zákona o spotřebních daních se spotřební daň vypočte jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro příslušný vybraný výrobek. Základem daně u vybraných výrobků v kapalném skupenství (minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty) je množství vybraného výrobku v litrech, resp. hektolitrech či tisíci litrech. Výjimkou je základ daně u těžkých topných olejů stanovený v tunách. Vybrané výrobky v plynném skupenství (zkapalněné ropné plyny) mají základ daně v tunách. Vybrané výrobky v pevném skupenství mají základ daně v gramech nebo kilogramech (zahřívání tabák, tabák ke kouření, surový tabák) nebo kusech (doutníky). Sazby daně jsou stanoveny individuálně pro každý vybraný výrobek či skupinu vybraných výrobků.

Ve většině případů je spotřební daň vypočtena vynásobením základu daně sazbou spotřební daně, avšak v některých případech je výpočet složitější. V případě výpočtu spotřební daně z lihu je základem daně množství čistého lihu obsaženého ve výrobku – v případě spotřebitelského balení o objemu 1 litr obsahujícího 40 % obj. alkoholu je základem daně 0,004 hl.

U daně z piva je zapotřebí nejprve určit procento koncentrace piva vyjádřené v hmotnostních procentech, stupních Plato (°P), jako procentní obsah extraktu původní mladiny, a to výpočtem podle velkého Ballingova vzorce (viz kapitola 3.6.4.).

V případě stanovení daně u cigaret je nezbytné znát jejich prodejní cenu, příp. vážený cenový průměr. Spotřební daň z cigaret sestává ze součtu procentní části daně vypočtené procentuálním podílem z prodejní ceny a pevné části daně vypočtené součinem částky daně za kus a množstvím cigaret v jednotkovém balení.

S ohledem na rozsah informací zahrnující podrobně výčet jednotlivých sazeb daně, detailní výpočet výše daně u jednotlivých vybraných výrobků, zaokrouhlování při vyměření spotřební daně, vývoj sazeb daně z tabákových výrobků a tabáku ke kouření v období let 2010 až 2018 a zvýšení vybraných sazeb od 1. 1. 2020, jsou této problematice věnovány samostatně kapitoly 3.6.4. a 3.6.5.

Analytická část diplomové práce se bude věnovat analýze celostátního inkasa spotřebních daní v období let 2010 až 2018 za účelem stanovení faktorů a okolností majících přímý vliv na výši inkasa konkrétního druhu daně a obecně ovlivňujících spotřebu vybraných výrobků. Zdrojem pro analýzu inkasa budou statistická data získaná z národních centrálních databází Ministerstva financí České republiky.

Ke komparaci údajů o výši inkasa spotřebních daní bude využita statistická metoda časových řad.

Časové řady lze členit z časového hlediska na řady okamžikové a intervalové, z hlediska periodicity na časové řady krátkodobé a dlouhodobé (delší než 1 rok) a dle charakteristiky ukazatelů na časové řady naturálních a peněžních ukazatelů. Údaje o výši celoročního inkasa v letech 2010 až 2018 představuje časovou řadu dlouhodobou, intervalovou, vyjádřenou v peněžních jednotkách. Intervalové časové řady lze graficky znázornit formou sloupcového, hůlkového či spojnicového grafu. Mezi elementární statistické charakteristiky časových řad patří průměry, difference 1. řádu (absolutní přírůstky) a tempo růstu. Průměr intervalové řady se vypočítá jako aritmetický průměr všech hodnot.

Vzorec 1 Výpočet aritmetického průměru

$$\bar{y} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n y_i$$

Diference 1. řádu vyjadřují přírůstek nebo úbytek hodnoty časové řady oproti hodnotě předchozí, resp. rozdíl dvou po sobě následujících hodnot.

Vzorec 2 Výpočet difference 1. řádu

$${}_1d_i(y) = y_i - y_{i-1}$$

Tempo růstu (příp. poklesu) značí procentuální změnu dvou po sobě jdoucích hodnot.

Vzorec 3 Výpočet tempa růstu

$$k_t^{\%} = 100 \cdot \left(\frac{y_t}{y_{t-1}} - 1 \right) = 100 \cdot (k_t - 1) \text{ pro } t = 2, \dots, n \quad [\%]$$

Kromě analýzy časových řad bude při zpracování této části použita i metoda komparace (porovnání) a metoda syntézy. S inkasem úzce souvisí i krácení daní, proto bude práce věnována i způsobům krácení spotřebních daní, návrhům jejich eliminace a zefektivnění systému výběru spotřebních daní.

3 Teoretická východiska

3.1 Charakteristika a rozdělení daní

3.1.1 Funkce a členění daní

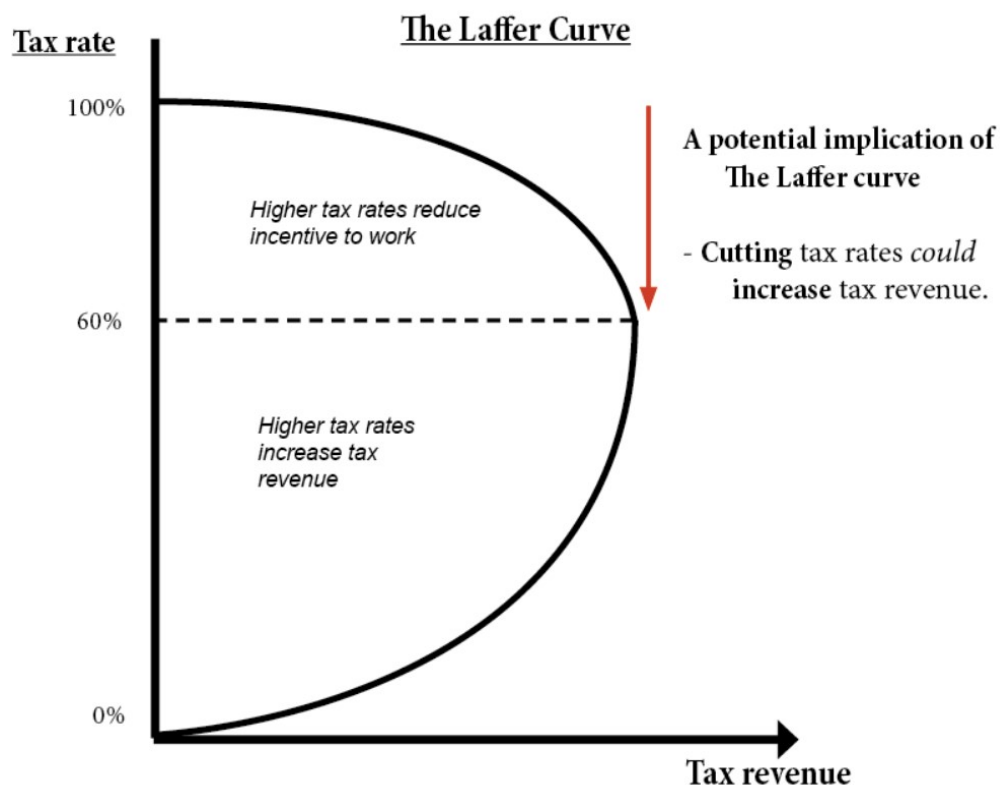
Hlavní úlohou daní v ekonomice je zajištění příjmů do státního rozpočtu tak, aby bylo zajištěno financování potřeb státu a veřejné správy a stát mohl realizovat fiskální politiku. Stát potřebuje příjmy i pro přerozdělovací procesy, kdy prostřednictvím daní a transferových plateb zajišťuje zmírňování sociálních nerovností, které by vznikaly ve chvíli, kdy by majetnější obyvatelé nepřispívali svým méně majetným spoluobčanům. Cílem zásahů státu má být tudíž i spravedlivější rozdělení důchodů a bohatství (progresivní zdanění, sociální dávky). Pomocí daní lze přispět i k vyšší zaměstnanosti, přiměřenému stabilnímu ekonomickému růstu a ekonomické rovnováze. V souladu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je možno daně uložit výlučně na základě zákona.

K naplnění základních úloh státu, mezi něž zařazujeme školství, zdravotnictví, sociální sféru a vnitřní i vnější obranu, potřebuje stát finanční prostředky. Existence daní je z tohoto pohledu určitě pozitivem, se zvětšujícím se stupněm státních zásahů do ekonomiky však může vysoká úroveň zdanění podvazovat ekonomickou aktivitu a narušovat fungování tržního mechanismu. Zatímco při nižším stupni zatížení může při dalším zvýšení daní vláda poskytovat větší množství potřebných statků či sociálně potřebných programů, a tím zvyšovat celkový blahobyt země, při překročení určité úrovně daňové zátěže odnímá prostředky soukromému sektoru a celkový užitek z daní klesá, marginální užitek se může dostat do záporných hodnot.¹

Příliš vysoké daňové zatížení je domotivující, což znázorňuje Lafferova křivka. Tato křivka vyjadřuje závislost mezi mírou zdanění na ose x a celkovou vybranou částkou na daních na ose y. Maximální míra zdanění tudíž neznamená maximální příjem státního rozpočtu. Při zvyšování daní se výnos zvyšuje do určitého bodu, tzv. Lafferův bod (maximum), při dalším zvyšování míry zdanění ovšem začne daňový výnos klesat. V konečném důsledku může příliš vysoká daňová sazba zatěžovat daňové poplatníky tak, že zapříčiní růst šedé a černé ekonomiky.

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8. s. 10.

Obrázek 2 Lafferova křivka



Zdroj: <https://www.economicshelp.org/blog/140859/economics/the-laffer-curve/>

Nejčastější definice označuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu. Daněmi se odnímají příjmy soukromému sektoru, aby se jejich výnosy mohly stát příjmem veřejných rozpočtů. Na rozdíl od půjček vláda nemusí odejmuté prostředky splácet. Lze s nadsázkou dodat, že již Benjamin Franklin v minulosti pravil, cit: „*Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní*“.

Daně by měly v ekonomice napomáhat veřejným financím plnit čtyři základní funkce:

- alokační
- (re)distribuční
- stabilizační
- stimulační

Alokační funkce daní řeší problematiku investování (umístování) vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou. Vláda sice potřebuje k naplnění svých cílů disponovat určitými prostředky a zasahovat do ekonomiky, ale příliš rozsáhlý veřejný sektor by vedl k alokovaní i těch prostředků, které je možno efektivněji a méně nákladněji umístit prostřednictvím trhu.²

Alokační funkcí se rozumí odejmutí finančních prostředků z míst, kde je jich příliš a následně vložení do míst, kde je jich nedostatek. Uplatňuje se v případě neefektivnosti v alokaci zdrojů a dochází k tržnímu selhání. Možnou příčinou selhání je např. existence veřejných statků.³

Prostřednictvím daní se tedy mohou umístit prostředky tam, kde si stát myslí, že je to potřeba. Stát může poskytovat zvýhodnění prostřednictvím daňových úlev tzv. nepřímou daňovou úlevu nebo usměrnit preference spotřebitelů, kdy např. u očkování – těm, co si ho platí, může snížit daňovou povinnost. Prostřednictvím daní a transferových plateb vláda ovlivňuje (re)distribuci důchodů. Bez tohoto působení by mohlo dojít k nepřiměřenému rozdělování bohatství a důchodů, kdy na jedné straně by existoval úzký okruh lidí s nezměrným majetkem a na druhé straně široké masy lidí bez majetku. Nelze však přehlédnout, že i přes snahu vlád k tomuto jevu v současném světě dochází. Stimulační funkce využívá toho, že daně jsou subjekty vnímány zpravidla jako újma a subjekty jsou ochotny udělat hodně proto, aby svou daňovou povinnost omezily. Stát subjektům poskytuje různé formy daňových úspor anebo naopak je vystavuje vyššímu zdanění, aby podpořil ekonomický růst nebo je motivoval ke spotřebě určitých statků - např. snižuje podnikatelské riziko tím, že subjektům umožňuje o ztrátu z podnikání v následujících letech snížit základ daně z příjmů nebo existují tzv. „daňové prázdniny“ – forma snížení daně konkrétní osobě za předpokladu, že splní určité podmínky (objem investic, nové technologie, tvorba pracovních míst atp.). Existují i také negativní stimulační, které mají plátce odradit např. vysoké zdanění alkoholu a cigaret spotřebními daněmi.

Aby daně plnily svoji fiskální funkci, musí být jimi dosažený výnos adekvátní ve vztahu k administrativním a jiným nákladům spojeným se správou daní. Za efektivní lze považovat zdanění, při kterém jsou prostředky získané výběrem daní využité tak, že při minimálních

² ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8. s. 15.

³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. 2015. 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3. s 19.

nákladech produkují maximální užitek.⁴

Daňová soustava České republiky (viz obr. č. 1) rozlišuje dva typy daní, a to daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou stanovovány z majetku nebo příjmů daňových subjektů. Poplatníkem, tedy subjektem, jehož majetek, příjem nebo úkony jsou podrobeny dani, a zároveň plátcem daně, tj. subjektem, jenž prostřednictvím správce daně daň odvádí do státního rozpočtu, je jedna osoba. Přímé daně se dále dělí na daně z příjmů (důchodové) a daně majetkové. Nepřímé daně jsou charakteristické zdaněním prodeje zboží nebo služeb a na rozdíl od přímých daní platí daň jiná osoba (plátce) než ta, která je této dani podrobena (poplatník). Daň uhrazená plátcem daně je zahrnuta v ceně zboží nebo služby nakupované poplatníkem, který tuto daň hradí v rámci své spotřeby.

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. 2015. 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3. s 42.

BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. 1. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko. EPOS. 2012. ISBN 978-80-8057-971-5. s. 93.

Obrázek 3 Daňová soustava České republiky



Zdroj: vlastní zpracování

3.1.2 Druhy nepřímých daní

Daň z přidané hodnoty, nazývaná zkráceně též DPH, jež nahradila v roce 1993 dříve používanou daň z obratu, je založena na principu odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zboží u něho zvýší (kolik k hodnotě přidá). Daňový subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a dodavatel sám dostává zaplacenou za zboží včetně této daně. Do státního rozpočtu pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může daň být vrácena. Daň tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Hlavní výhodou této daně je, že se snadno vymáhá a subjekty se jejímu placení mohou hůře vyhnout. V současné době je DPH rozdělena do tří sazeb: základní sazba ve výši 21 %, první snížená sazba ve výši 15 % a druhá snížená sazba ve výši 10 %. Základním právním předpisem upravujícím problematiku daně z přidané hodnoty je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Správcem daně z přidané hodnoty je Finanční správa České republiky, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží do Evropské unie. V tomto případě povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu, dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla nebo konečného užití, a správcem je Celní správa České republiky.

Spotřební daně patří historicky k nejstarším a již od svého vzniku byly velmi významným daňovým příjmem státního rozpočtu. Spotřební daně mají selektivní charakter a podléhají jim např. oproti dani z přidané hodnoty pouze specifické druhy výrobků. Jedná se o výrobky, které mají negativní vliv na životní prostředí nebo na zdraví obyvatelstva. Podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních patří mezi vybrané výrobky v současné době minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky. Samostatnou kategorií jsou zahřívané tabákové výrobky a surový tabák. Spotřebními daněmi stát účelově zatěžuje spotřebu vybraných výrobků, čímž se ji snaží regulovat – vyšší cenou klesá poptávka. Nelze ovšem přehlédnout, že příjem ze spotřebních daní je významnou příjmovou položkou státního rozpočtu, a to i po pomyslném odečtení nákladů spojených s léčbou alkoholiků a kuřáků. Mimo veřejného zájmu tedy existuje i zájem fiskální. Poplatníkem spotřební daně je zpravidla konečný spotřebitel vybraného výrobku a plátcem jeho výrobce nebo dovozce.

Zákon (o spotřebních daních) v § 4 definuje osoby a podmínky, za kterých se tyto osoby stávají plátcí, a to ve vztahu ke všem druhům spotřebních daní uvedených v zákoně. Ve zvláštních ustanoveních jsou vymezeni plátcí jednotlivých spotřebních daní: v § 66 plátcí daně z lihu, v § 80 povinnosti osob pro domácí výrobu piva, kteří nejsou plátcí a v § 92 speciální ustanovení o plátcích u tichého vína.⁵

Daňová povinnost vzniká nejčastěji při uvedení vybraného výrobku do volného oběhu, tj. při prodeji výrobcem distributorovi nebo konečnému spotřebiteli. Plátce následně prostřednictvím daňového přiznání daň vypočítává a platí místně příslušnému správci daně. Správce daně, tedy celní úřad, odvádí poté vybrané spotřební daně do státního rozpočtu. Spotřební daň bývá využívána k finančním i politickým potřebám. Důvodem vedle zmíněného naplnění státního rozpočtu je i řešení problémů ohledně zdraví občanů, bezpečnosti společnosti a ochrany životního prostředí.

Veškerý příjem ze spotřebních daní plyne do státního rozpočtu, s výjimkou části daně z minerálních olejů, kdy podle platného rozpočtového určení daní náleží 90,9 % výnosu daně státnímu rozpočtu a 9,1 % plyne Státnímu fondu dopravní infrastruktury.

Energetické daně, nazývané v České republice častěji **ekologické daně**, je souhrnný název pro daň z pevných paliv, daň ze zemního plynu a daň z elektřiny. Dle definice OECD se jedná o povinnou, neekvivalentní platbu do veřejného rozpočtu uvalenou na daňové základy považované za relevantní ve vztahu k životnímu prostředí. Jedná se o typ tzv. Pigouviánské daně, jejímž cílem je pokrytí nákladů za znečištění životního prostředí znečišťovatelem. Právní úprava je obsažena v zákonu č. 261/2007 Sb., zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, resp. v částech čtyřicáté páté až čtyřicáté sedmé. Cílem zavedení ekologických daní bylo posílení ochrany životního prostředí, a to formou snížení spotřeby předmětných výrobků, vedlejším cílem je získání prostředků na realizaci preventivních opatření a odstraňování ekologických zátěží. Správa daně je stejně jako u spotřebních daní vykonávána celními orgány.

⁵ KOTENOVÁ Bohumila, Petra PETROVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-883-3. s. 26.

Charakter nepřímé daně mají i cla, ačkoliv se obvykle vyčleňují mimo oblast nepřímých daní. **Clo**, je dávka vybíraná státem při přechodu zboží přes celní hranici. Jiná definice uvádí, že clo je specifickým neúvěrovým příjmem státního rozpočtu, svou povahou velmi blízkým dani, někdy je clo považováno přímo za zvláštní daň ze spotřeby. Kárník odkazuje na definici používanou profesorem finančního práva na Karlově universitě v Praze M. Bakešem, který definoval clo jako povinnou platbu *sui generis*, stanovenou právními předpisy, která je vybírána v souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici od osob, které zboží dovážejí, respektive vyvážejí, nebo od osob, pro které je takové zboží dováženo nebo vyváženo.⁶ Při správě daní je clo podle § 2 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, považováno za daň. Stát, nebo skupina států je používá jako tzv. ochranný prostředek (aby ochránil svůj vnitřní trh před zbožím z okolních zemí), jako prostředek ekonomické formy politického boje a v neposlední řadě jako prostředek, jak získat peníze. Česká republika, jež je od 1. 5. 2004 členským státem Evropské unie, má s ostatními členskými státy uzavřenou tzv. celní unii, tzn., že při obchodech uvnitř Evropské unie jsou cla odstraněna a při obchodech s nečlenskými státy (třetími zeměmi) je dodržována jednotná celní politika a sazby. Mezi základní druhy cel patří:

- dovozní clo – nejběžnější
- vývozní clo – zpravidla se nepoužívá, v minulosti ukládáno na zájmové zboží za účelem omezení vývozu
- antidumpingové clo (vyrovnávací) – používá se při dovozu dotovaných, tudíž levnějších výrobků ze zahraničí, aby byly chráněni nedotovaní tuzemští výrobci
- odvetné clo – stát zatěžuje clem výrobky z důvodu odvety, protiklad antidumpingového cla.

Veškeré zboží dovezené ze třetích zemí, mimo Evropskou unii, podléhá dovoznímu clu, přičemž výše cla je dána celními sazbami, které jsou uvedeny ve společném celním sazebníku – nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění aktuálního prováděcího nařízení Komise (EU), jímž se každoročně mění příloha I zmíněného nařízení Rady. Nejčastěji je clo, vyjádřené valorickou sazbou (*ad valorem*), vyměřováno z celní hodnoty, jednoduše řečeno z prodejní hodnoty zboží navýšené o náklady spojené s jeho dopravou k celní hranici. Výše cla se může také odvíjet

⁶ KÁRNÍK, M. *Clo a celní politika od A do Z*. 1.vyd. V Praze: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-779-9. s 10.

od počtu kusů, hmotnostních nebo objemových jednotek atp. Současně existují kombinace valorické a pevné sazby. V souvislosti s vyměřením cla existuje řada výjimek a celních zvýhodnění, relativně velká část zboží je beze cla. Výkon kompetencí v oblasti správy cel zajišťuje Celní správa České republiky.

3.2 Evoluce spotřebních daní

3.2.1 Daně ve středověku

Předchůdcem spotřebních daní byly akcízy, jež ve středověku nahradily tzv. regály (poplatky za propůjčení práv, např. těžby, lovu, ražení mincí nebo vaření piva). Tržní regál představující královské oprávnění k zakládání tržních míst se postupně vyvinul v poplatek ze zboží prodávaného buď na tržišti, nebo na cestách k němu.

Akcízy měly v podstatě dvě podoby. Akcíz jako daň z oběhu zboží vystupovala ve funkci spotřební daně a postihovala jednotlivé druhy komodit v oběhu. Jeho výše se řídila množstvím nebo stanovenou užitnou hodnotou - spotřební daně z nápojů, dobytka, sukna, soli, mýdla, vlny, vína, piva, svíček, apod. Podstatou akcízu ve formě obchodové daně bylo zaplacení poplatku z právního převodu zboží podle jeho ceny, při vícenásobném prodeji mohlo být jedno zboží podrobeno dani i opakovaně.⁷

Významnou roli zastával daňový pachtýř, který získával za úplatu od panovníka licenci na výběr daní. Licence se mohla vztahovat buď na jednu daň - daňový pacht, nebo na právo výběru všech daní - generální pacht. Výhody z tohoto systému plynuly jak pro pachtýře, tak pro panovníka. Vzhledem ke skutečnosti, že jediným příjmem pachtýře byl právě podíl na vybraných daních, měl majitel licence osobní zájem na omezení daňových nedoplatků. V pozdním feudalismu, konkrétně po třicetileté válce, vzniklo tzv. „akcízové hnutí“, jež si kladlo za cíl odstranění všech ostatních daní kromě akcízů⁸. Mezi zastánci akcízů jako jediné daně a stoupenci daňových systémů založených na více daních došlo k rozporu náhledu na tuto problematiku. Nesouhlas panoval zejména s neúnosným zdaněním základních potřeb obyvatel. Za těchto okolností byl

⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8. s. 31.

vyvíjen tlak na dosažení spravedlivějšího daňového zatížení.

3.2.2 Nepřímé daně za Rakouska-Uherska

Daňovými reformami v 19. století stoupl v Evropě podíl přímých daní. Spotřební daně již nebyly vybírány u života nezbytného zboží, ale zpravidla pouze u piva, vína, lihu, cigaret, petroleje, čaje, cukru a kaka. Akcízy se tak týkaly zboží, u něhož bylo možno daň snadno vybírat a kontrolovat. Důchodkový zákon vydaný roku 1835 klasifikoval nepřímé dávky do pěti skupin. Jednou ze skupin byly spotřební daně, jež se členily na státní monopoly, vlastní spotřební daně, punc zlata a stříbra a ostatní spotřební dávky (kolkové.) Výnosově důležitou zůstala v Rakousko-Uhersku všeobecná daň potravní. Od roku 1829 až do roku 1942 fungovala tzv. „potravní daň na čáře“, vybíraná při dovozu potravin na přístupových cestách okolo velkých uzavřených měst (Praha, Vídeň, Brno, Linec nebo Krakov). Z ní byly postupně některé výrobky vyjmuty a podrobeny samostatné dani, jako např. líh, pivo, víno a olej. V roce 1921 činila kupř. potravní daň za 1 kg obilí 5 haléřů a za soudek piva 85 haléřů. Příčinou vybírání této daně bylo předcházení přeceňování hůře dostupného zboží na městských trzích. Značná byla i cukerní daň, jejíž sazby byly v té době nejvyšší v Evropě (19 zl/kg). Daleko nejvyšší výnos ze spotřebních daní měl tabákový monopol, který zavedl císař Karel VI. již v roce 1730 z důvodu množícího se pašování tabáku ze zemí, kde byl levnější. Bylo to dokonce více, než kolik se vybralo z ostatních nepřímých daní dohromady. Důležitým finančním zdrojem zůstaly též cla, která byla významným nástrojem obchodní politiky. Poměr přímých a nepřímých daní na celkových daňových výnosech byl v roce 1913 40:60 ve prospěch nepřímých daní.

3.2.3 Vývoj daňového systému v letech 1918 až 1948

Po vzniku Československa v roce 1918 došlo postupně ke sjednocení daňového systému pro Čechy, Moravu, Slovensko a Podkarpatskou Rus. Daně nepřímé tvořily daň z obratu, daň přepychová, daň spotřební a daň burzovní. Rovněž byly vybírány i tzv. domestikální daně sloužící k financování správy daní a příjmů úředníků.

⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8. s. 31.

Značný vývoj prodělaly nepřímé, spotřební daně, v období let 1920 až 1927, kdy byly k daním z cukru, lihu, žárovek, minerálních olejů (petrolejová), cigaretového papíru, umělých jedlých tuků, zapalovadel, uhlí a potravní dani na čáře nově zavedeny všeobecná daň nápojová, daň z masa, daň z droždí, daň z přípravků ke kypření těsta, daň z kyseliny octové, daň z uhlí, daň z vodní síly, daň z mostů, ovocných šťáv a minerálních a sodových vod (souhrnně nazývány též fabrikátové daně). Ze všeobecné daně nápojové byla později vyloučena daň z piva a podrobena samostatné úpravě. Dočasně a poté až do roku 1948 byla vybírána daň z vína v láhvích a dávka ze šumivého vína.

V období druhé světové války došlo ke spojení protektorátu s německou Říší, bylo zavedeno říšské celní právo a Československá soustava nepřímých daní byla nahrazena říšskými právními předpisy. Výnos z cel a nepřímých daní plynul do říšské pokladny.

3.2.4 Poválečná reforma daňového systému

V Československé republice došlo v roce 1948 po převzetí moci komunistickou stranou k zásadní reformě daňové soustavy, kdy se postupně zaváděly daně odpovídající socialistickému hospodaření, tzn. praktickému znemožnění soukromého podnikání, monopolu zahraničního obchodu i vnitřního obchodu, státní regulaci cen a združstevnění rolníků. Byla zavedena mj. zemědělská daň a místo daně z obratu a všech spotřebních daní, vč. fiskálních monopolů, všeobecná daň (po novelizaci nazývaná všeobecná nákupní daň). Tuto daň upravoval zákon č. 283/1948 Sb., o všeobecné dani, platný od 1. 1. 1949 do 31. 12. 1952. Správcem daně byly finanční orgány – okresní a krajské národní výbory, při dovozu byla daň vybírána celními orgány. Daň byla vypočítávána podle měřítka uvedeného v sazebníku. Měřítkem mohla být cena, úplata, množství (váha, míra, kusy, pár apod.), počet osob činných v podniku nebo výměra pozemku s přihlédnutím k výrobní oblasti a ke katastrálnímu výtěžku. Tento zákon byl v roce 1953 zrušen a nahrazen zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. Dani podléhal obrat z prodeje zboží vlastní výroby nebo vlastního nákupu a základem daně byl rozdíl mezi koncovou cenou zboží a penězi použitými na její výrobu. Správci daně zůstali stejní. Tento zákon platil až do roku 1992. V tomto roce byl zrušen a nahrazen zákonem č. 588/1992 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

3.2.5 Spotřební daně v období vzniku České republiky

Po listopadu 1989 bylo rozhodnuto stávající soustavu daní nereformovat, ale postupně k 1. 1. 1993 vytvořit daňovou soustavu zcela novou, i s ohledem na nadcházející vznik samostatné České republiky k tomuto datu. Zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, byla utvořena soustava spotřebních daní zahrnující daň z uhlovodíkových paliv a maziv, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a daň z tabákových výrobků. Tento zákon byl k 31. 12. 2003 zrušen a nahrazen novým, do současné doby platným zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

3.3 Historie správce daně od středověku po současnost

3.3.1 Finanční správa do roku 1918

Jak bylo popsáno výše, předchůdcem spotřebních daní byly akcízy. Panovník pověřoval zpočátku výběrem poplatků spojených s obchodem zvláštní úředníky – celníky při zemských branách. Původní povinností celníků bylo krom výběru cla i zajištění ochrany země. Vrchnostenští úředníci postupně začali vykonávat správu akcízů i ve městech a obcích po celém území správního celku (království, markrabství, aj.).

K byrokratizaci finanční správy došlo v Českých zemích za Habsburků, konkrétně v roce 1527, kdy Ferdinand I. zřídil nejvyšší úřad pro správu financí v habsburské monarchii - dvorskou komoru. Pod ní spadaly všechny finanční správy českých, rakouských a uherských zemí. Komora uplatňovala přímý dohled na výběrem širšího okruhu dávek včetně berní (daní, cel a poplatků). Ve větších městech vykonávali úřad volení úředníci z řad konšelů nebo obecních zástupců tzv. „inspektore“ nebo „superintendants“. Pod nimi sloužili podřízení, kteří vykonávali faktickou stránku výběru. V této podobě přetrvala struktura finančních orgánů až do roku 1848, kdy převzalo na půdě mocnářství pozici všeobecné dvorské komory ministerstvo financí, jehož rozsah působnosti byl pevněji stanoven v roce 1852 a později stále upravován. Od počátku fungování ministerstva financí byla sjednocena ústřední správa přímých i nepřímých daní a přechodně i správa státního majetku. V zavedené trojstupňové struktuře řízení bylo ministerstvo nejvyšší instancí ve finančních záležitostech nadřizeno všem finančním úřadům. Mezistupeň tvořila zemská finanční ředitelství. Prvoinstanční okresní finanční ředitelství, nahrazující do té doby fungující okresní kamerální správy, se staraly o správu nepřímých daní, poplatků, cel

a státních monopolů a správy státního majetku. Okresním finančním ředitelstvím byla též podřízena finanční stráž a celní úřady. Výjimku v podřízenosti tvořily hlavní celní úřady I. třídy s působností v Praze (jenž byl vrchním úřadem pro spotřební daně) a v Děčíně – Podmoklech (nejdůležitější pohraniční úřad). Tyto dva byly přímo podřízeny zemskému finančnímu úřadu.⁹ Celní úřady se dělily podle objemu zatížení na hlavní a vedlejší, a obě úrovně se dále kategorizovaly na úřady I. a II. třídy. *V roce 1909 bylo v Čechách a na Moravě dohromady 127 celních úřadů, z toho 18 hlavních celních úřadů I. kategorie a 22 hlavních celních úřadů II. kategorie, dále 34 vedlejších celních úřadů I. kategorie a 53 vedlejších celních úřadů II. kategorie.*¹⁰

3.3.2 Finanční a celní správa v období let 1918 až 1948

Po vzniku Československé republiky daňovou a celní správu zajišťovaly dosavadní orgány převzaté z Rakousko-Uherska. Dne 2. listopadu 1918 byl vydán zákon č. 2/1918 Sb. z. a n., jímž se zřizují nejvyšší správní úřady ve státě československém, mj. úřad pro správu finanční - Ministerstvo financí. Tomu byly dále podřízeny zemská finanční ředitelství v Praze a Brně a finanční ředitelství v Opavě a těm dále okresní finanční ředitelství. Posledním stupněm byly celní úřady. V čele berní správy stál přednosta. Celní úřady, jichž bylo na území republiky 156, měly obvykle 10 - 40 pracovníků, výjimečně ve velkých městech více. V roce 1920 došlo k rozdělení finanční stráže na důchodkovou kontrolu a pohraniční finanční stráž, která působila na hranicích. *Důchodková kontrola byla společně s celními úřady určena ke kontrole nepřímých daní a monopolů ve vnitrozemí a kladla především důraz na odbornou zdatnost úředníků. Podobně jako k celní správě přecházeli v daňové problematice se orientující financové do stavu důchodkové kontroly.*¹¹

Významným právním předpisem upravujícím celní problematiku a organizační strukturu finanční správy byl zákon č. 114/1927 Sb., celní zákon (tzv. Martincův zákon podle autora Emila Martince, odborového ředitele na ministerstvu financí).¹² Podřízeným orgánem Ministerstva

⁹ SEDLÁČEK, Karel. *Průvodce dějinami celnictví v českých zemích od středověku do dvacátého století*. 2017. ISBN 978-80-270-1661-7. s. 45 - 46

¹⁰ SEDLÁČEK, Karel. *Průvodce dějinami celnictví v českých zemích od středověku do dvacátého století*. 2017. ISBN 978-80-270-1661-7. s. 46.

¹¹ SEDLÁČEK, Karel. *Průvodce dějinami celnictví v českých zemích od středověku do dvacátého století*. 2017. ISBN 978-80-270-1661-7. s. 60.

¹² KÁRNÍK, M. *Clo a celní politika od A do Z*. 1.vyd. V Praze: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-779-9. s 26.

financí se ve druhé „stolici“ podle tohoto zákona staly okrskové celní správy, jako oddělení zemských finančních ředitelství. Podle zákona o organizaci politické správy (č. 125/1927 Sb.) byly nadřizeny celním úřadům a finanční stráž. Zde je vhodné upřesnit, že příslušníci celní správy měli na starosti především administrativní povinnosti spojené s dovozem a vývozem zboží, včetně jeho fyzické kontroly, naopak finanční stráž, uniformovaná a ozbrojená, byla určena k dovozování pohybu osob a zboží na celní hranici, kde svým působením předcházela možným celním deliktům. Dále příslušníci finanční stráže prováděli pomocné služby u celních úřadů, např. působili společně s celníky při prohlídkách deklarovaného zboží či kontrole zavazadel. V předválečném období byli též začleněni do sborů Stráže obrany státu (SOS).¹³

Daňová reforma z roku 1927 znamenala modernizaci celého systému přímých daní a oproštění od převzatého rakouského systému. Na rozdíl od přímých daní úprava spotřebních daní převzatá z bývalé monarchie přečkala až do roku 1948. Do působnosti okresních finančních ředitelství tak spadaly mj. spotřební daně, fiskální monopoly (tabákový, solní, umělých sladidel a výbušných látek) a poplatky charakteru přímých daní, např. dědické a darovací.¹⁴

V období druhé světové války byla správa cel, spotřebních daní a státních monopolů rozdělena mezi úřady protektorátní (které ji vykonávaly pro vnitřní území Protektorátu) a úřady německé, které ji zajišťovaly vůči cizině. Ve druhém případě se pak výnosy spotřebních daní, cel a státních monopolů staly příjmy Říše. Z území Protektorátu byl vytvořen vrchní finanční okres Čechy a Morava a v Praze vznikl jako orgán říšské správy Úřad vrchního finančního prezidenta pro správu cel, spotřebních daní a monopolů. Správu cel, spotřebních daní a monopolů, připadající protektorátním úřadům, vykonávaly nově zřízené hlavní celní úřady (bylo jich původně 13, později 10) jako úřady vyměřovací a celní úřady jako úřady pomocné. Název těchto úřadů byl poněkud zavádějící, protože celní agenda byla u nich velmi omezená, hlavní náplní byly nepřímé daně. Po válce došlo opět ke sloučení všech úřadů do předchozí struktury, která ovšem zůstala zachována pouze po velice krátkou dobu.

¹³ FAJSTAVROVÁ, Jitka. *CLO-DOUANE, měsíčník Celní správy České republiky*, Turnov: UNIPRESS, spol. s r.o., 2018. ISSN 0323-0023. s. 12.

¹⁴ <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>

3.3.3 Reformy v letech komunismu

V souvislosti s převzetím moci komunistickou stranou v roce 1948 doznal celý systém veřejné správy, včetně správy daňové a celní, radikální změny. Ještě v tomto roce byla zrušena finanční stráž, z níž malá část příslušníků byla převedena do Sboru národní bezpečnosti a nově organizované Pohraniční stráže. Od roku 1949 byla zrušena původní struktura daňové správy, přičemž výkon daňové správy byl přenesen na národní výbory. Daňová správa se stala součástí finančních referátů, později finančních odborů národních výborů, zpočátku krajských a okresních a poté i místních národních výborů. Jak bylo popsáno v předchozí kapitole, zavedením všeobecné nákupní daně došlo ke zrušení spotřebních daní i fiskálních monopolů.

Po třiceti letech tak došlo opět k tomu, co již dávno bylo uznáno za nefunkční a zejména za nedemokratické – totiž ke spojení správy politické a finanční. Tato nelogičnost šla tak daleko, že do sféry národních výborů byla zařazena i celní správa, a to až do roku 1952.¹⁵

V roce 1952 byla celní správa vyčleněna z národních výborů a zařazena do působnosti Ministerstva zahraničního obchodu, při němž byla vytvořena Ústřední celní správa. Vládním nařízením č. 27/1952 Sb., o organizaci celní správy potvrdil Ústřední celní správu jako nejvyšší orgán pro řízení, výkon a dozor v celní oblasti. V tehdejší době mu přímo podléhalo 86 celnic. Pokud to vyžadovala situace, mohla mít celnice svoji odbočku. Celnice se podle jejich umístění dělily na pohraniční a vnitrozemské. V roce 1963 se zvětšily celní obvody a počet celnic byl zredukován na necelou polovinu. Po federalizaci Československa v roce 1969 byla Ústřední celní správě podřízena dvě nově vzniklá celní ředitelství v Praze a v Bratislavě, jimž byly podřízeny celnice. Jejich počet se postupně snižoval, pohyboval se v českých zemích od 59 do 22, vždy ovšem s řadou celních odboček.

V roce 1967 se změnila i organizace daňové správy. Z dosavadních finančních odborů okresních a krajských národních výborů byla vyčleněna daňová agenda a převedena do nově vytvořených odborů státních financí těchto národních výborů. V roce 1970 byly ze zmíněných odborů vytvořeny samostatné finanční správy, podřízené Ministerstvu financí. Prvoinstančními orgány byla okresní finanční správa, orgánem druhé instance byla krajská finanční správa (vč. Finanční správy v hlavním městě Praze). Finanční orgány měly v té době v kompetenci veškeré přímé

¹⁵ <https://www.mfer.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>

daně a poplatky, např. zmiňovanou daň z obratu, daň ze mzdy, zemědělskou daň, daň z příjmů obyvatelstva či domovní daň.

3.3.4 Novodobá historie finanční a celní správy

Po 17. listopadu 1989 bylo nutno provést ve stávajících daňových předpisech řadu změn, jelikož dosavadní daňový systém vycházel ze socialistických zásad ekonomiky a bránil vzniku a rozvoji podnikání.

Naprosto nepřijatelná byla úprava daně z obratu, která ve skutečnosti pouze reflektovala státní dirigismus cen (sazebník daně z obratu měl v roce 1989 celkem 1506 položek, z toho 428 bylo záporných, sazby daně se pohybovaly od + 88 % až do - 291 %).¹⁶ Tato daň byla posléze nahrazena daní z přidané hodnoty.

V roce 1990 bylo tedy rozhodnuto o provedení radikální daňové reformy k 1. lednu 1993, která měla odstranit nespravedlnosti dosavadního daňového systému a přizpůsobit daňový systém běžným evropským daňovým systémům. K 1. lednu 1991 tak byl zákonem č. 531/1990 Sb. vytvořen systém územních finančních orgánů, který tvořilo osm finančních ředitelství a 218 finančních úřadů. Od 1. ledna 2011 doplnilo soustavu finančních orgánů Generální finanční ředitelství s celostátní působností, nadřízené finančním ředitelstvím. Od 1. ledna 2013 do současnosti je organizační struktura finanční správy tvořena Ministerstvem financí, Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím a finančními úřady. Územní finanční orgány vykonávají správu všech daní (do konce roku 2003 i spotřebních daní) a rovněž dalších příjmů veřejných rozpočtů.

¹⁶ <https://www.mfer.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>

V roce 1993 se po 40 letech se do resortu financí vrátila celní správa. Bylo zřízeno Generální ředitelství cel jako součást Ministerstva financí, jemuž bylo podřízeno 21 oblastních celních úřadů (OCÚ) a jim dále 136 celních úřadů. Organizaci a kompetence celních orgánů upravoval zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon. Po reorganizaci v roce 1997 byly oblastní celní úřady nahrazeny 8 celními ředitelstvími (v Praze, v Českých Budějovicích, v Plzni, v Ústí nad Labem, v Hradci Králové, v Brně, v Olomouci a v Ostravě), jimž bylo podřízeno 91 celních úřadů s řadou poboček. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie a zrušením celních kontrol na hranicích a přístupu k obchodu v rámci Evropské unie byl v roce 2004 počet celních úřadů redukován na 54. V tomto roce došlo k převzetí správy spotřebních daní od územních finančních orgánů. Generální ředitelství cel bylo vyčleněno z Ministerstva financí a stalo se orgánem jemu podřízeným, a to na základě zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. Tento zákon byl s účinností od 1. ledna 2013 nahrazen zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, v platném znění. Dosavadní třístupňová organizační struktura byla nahrazena flexibilnější dvoustupňovou, kdy došlo ke zrušení celních ředitelství a počet celních úřadů byl opět snížen na současných 15.

Tabulka 1 Organizační struktura celních orgánů v letech 1993 až 2019

Období			
1993-1997	1997-2004	2004 - 2013	2013 - současnost
Generální ředitelství cel (součást MF)	Generální ředitelství cel (součást MF)	Generální ředitelství cel (podřízené MF)	Generální ředitelství cel (podřízené MF)
↓	↓	↓	↓
21 Oblastních celních úřadů	8 Celních ředitelství	8 Celních ředitelství	↓
↓	↓	↓	↓
136 Celních úřadů	91 Celních úřadů	54 Celních úřadů	15 Celních úřadů

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR a GŘC

3.4 Celní správa v roce 2019

3.4.1 Funkce a organizační struktura

Celní správa České republiky je ozbrojeným bezpečnostním sborem působícím na území České republiky. Obecným cílem Celní správy je ochrana ekonomických a bezpečnostních zájmů České republiky, Evropské unie a jejích občanů, aktivní podpora obchodu a důsledný boj proti podvodům. Ve vztahu k tomuto cíli má, stejně jako celní správy ostatních států, dva základní úkoly, kterými jsou ochrana a regulace domácího trhu formou výběru cla z dováženého zboží a dohled nad tím, aby toto zboží neohrožovalo životy nebo zdraví lidí, zvířat či rostlin. K dalším neméně významným úkolům patří správa spotřebních a ekologických daní, kontrolní činnosti v široké oblasti dodržování předpisů souvisejících např. s výběrem mýtného, elektronickou evidencí tržeb, dělenou správou atp., o nichž bude pojednáno níže.

Znakem celní správy je okřídlená hůl ovinutá navzájem propletenými hady antického boha obchodu Mercuria (Merkura). Její upravený motiv lze od roku 1954 spatřit na uniformách celních úředníků, služebních vozidlech či medailích.

Organizační strukturu celní správy v současné době tvoří Generální ředitelství cel (dále též „GŘC“) s pozicí správního úřadu s celostátní působností, které je přímo podřízeno Ministerstvu financí České republiky. Druhým stupněm v organizační struktuře, jinak také prvoinstančním orgánem, jsou celní úřady, podřízené generálnímu ředitelství. GŘC i celní úřady jsou organizačními složkami státu a správními úřady (§ 1 odst. 2 zákona o celní správě). Sídlem Generálního ředitelství cel je hlavní město Praha, konkrétně adresa Budějovická 7, PSČ 140 96 Praha 4.

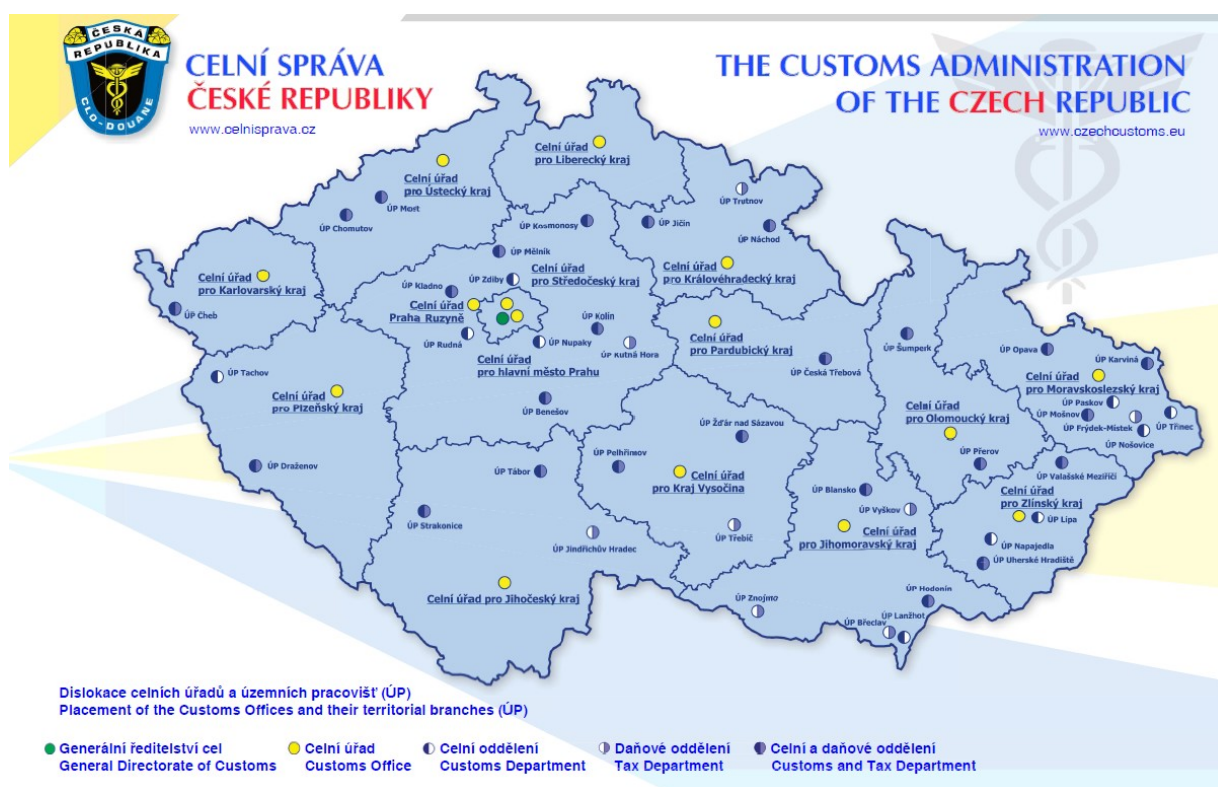
Celními úřady jsou podle § 6 odst. 1 zákona o celní správě:

- a) Celní úřad pro hlavní město Prahu,
- b) Celní úřad pro Středočeský kraj,
- c) Celní úřad pro Jihočeský kraj,
- d) Celní úřad pro Plzeňský kraj,
- e) Celní úřad pro Karlovarský kraj,
- f) Celní úřad pro Ústecký kraj,
- g) Celní úřad pro Liberecký kraj,

- h) Celní úřad pro Královéhradecký kraj,
- i) Celní úřad pro Pardubický kraj,
- j) Celní úřad pro Kraj Vysočina,
- k) Celní úřad pro Jihomoravský kraj,
- l) Celní úřad pro Olomoucký kraj,
- m) Celní úřad pro Moravskoslezský kraj,
- n) Celní úřad pro Zlínský kraj,
- o) Celní úřad Praha Ruzyně.

Vyhláškou mohou být stanovena územní pracoviště, která se nenacházejí v územní působnosti sídla celního úřadu.

Obrázek 4 Dislokace útvarů Celní správy České republiky



Zdroj: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Documents/mapa-cel-urad.pdf>

Organizačními útvary Generálního ředitelství jsou sekce, odbory, oddělení a samostatná oddělení. Jiným druhem formy organizačního uspořádání jsou referáty a účelová zařízení (školicí a rekreační střediska).

Ve vztahu ke správě spotřebních daní zastává primární úlohu odbor 23 – Daní, jenž se člení na oddělení Metodiky daní, oddělení Daňových kontrol a oddělení ELO a EMCS (angl. Excise Liaison Office, Excise Movement and Control System). Tento odbor metodicky řídí a koordinuje výkon agend daňového dozoru, registrací a nedaňových kontrol na celních úřadech a vykonává dle Organizačního řádu činnosti této agendy zejména:

- v oblasti správy spotřebních daní,
- v oblasti správy ekologických daní,
- v oblasti povinností vztahujících se k biopalivům,
- v oblasti správy distributorů pohonných hmot
- v oblasti lihové a povinného značení lihu,
- zajišťování výkladu hmotně právních předpisů upravujících výše uvedené oblasti.

Neméně významným organizačním útvarem je odbor 30 – Právní, jenž působí jako odvolací orgán (projednává např. odvolání proti vyměření spotřební daně), spolupracuje na vytváření metodiky a interních aktů řízení v oblasti spotřebních daní a angažuje se v soudních sporech týkajících se této problematiky.

Organizačními útvary celních úřadů jsou odbory, oddělení a územní pracoviště. Schéma organizačního uspořádání celního úřadu (pro Liberecký kraj) je pro názornost uvedeno v příloze č. 1.

Odbor 3 – Daňový, potažmo jeho Oddělení 31 Daňové, má svěřené kompetence v oblasti daňového dozoru, nedaňových kontrol, registrací a správy daní. Správa daní zahrnuje zejména vedení daňového řízení v oblasti spotřebních a ekologických daní, vydávání rozhodnutí, povolení a osvědčení, vyměření a předepsání, popřípadě vrácení daně ve správném termínu a ve správné výši, sledování zajištění daně a jeho použití na úhradu daně nebo provádění vyhledávací činnosti.

Stěžejním interním aktem řízení je v této oblasti Organizační řád upravující zejména vnitřní organizační strukturu Celní správy České republiky, vymezující náplně činností jednotlivých

organizačních útvarů celní správy, zásady organizace a řízení, základní pravomoci a odpovědnost služebních funkcionářů, vedoucích příslušníků a vedoucích zaměstnanců celní správy a stanovující zásady a metody práce.

Statutárním orgánem Generálního ředitelství cel a ředitelem bezpečnostního sboru je generální ředitel. V současné době je jím genmjr. Mgr. Milan Pouliček. Generálního ředitele na služební místo ustanovuje a odvolává z něj ministr financí. Statutárním orgánem každého celního úřadu je ředitel. Vedoucí pracovníci sekce nebo odboru GŘC zastávají funkci ředitele. Každý ředitel, i generální, má svého pověřeného zástupce. Nejnižší postavenými vedoucími pracovníky jsou vedoucí oddělení.

3.4.2 Zaměstnanci celní správy

Celní správa České republiky je v současném systému správy daní specifickým úřadem. Její specifičnost spočívá v charakteru složky, protože se jedná o jedinou ozbrojenou složku v systému správy daní v České republice. Charakter celní správy jako ozbrojené složky, umožňuje rozsáhlejší pravomoci při správě daní, kterými jiné složky v systému správy daní nedisponují. Mimo jiné se jedná o kompetenci v rámci trestních řízení v oblasti daní spadající do správy celních orgánů, kdy mají celní orgány postavení policejního orgánu.

Zaměstnanci celní správy jsou v převážné většině celníci a dále také civilní pracovníci. Podle § 15 odst. 1 celního zákona vykonávají působnost orgánů celní správy celníci, kterými jsou fyzické osoby vykonávající v celní správě službu podle zákona upravujícího služební poměr příslušníků bezpečnostních sborů. Tímto zákonem je zákon o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů č. 361/2003 Sb., v platném znění, který přiléhá též na příslušníky Policie České republiky, Hasičského záchranného sboru České republiky, Vězeňské služby České republiky, Generální inspekce bezpečnostních sborů, Bezpečnostní informační služby a Úřadu pro zahraniční styky a informace (vnější zpravodajská služba České republiky). Občanští zaměstnanci vykonávající v celní správě činnosti v pracovním poměru se řídí platným zákoníkem práce (zákon č. 262/2006 Sb.).

Celníkem může být ten, kdo je výhradně občanem České republiky a

- je starší 18 let
- je bezúhonný

- splňuje stupeň vzdělání stanovený pro služební místo, na které má být ustanoven, což je minimálně střední vzdělání s maturitní zkouškou
- je zdravotně způsobilý, což znamená podrobit se lékařskému vyšetření
- je osobnostně způsobilý, což znamená podrobit se tzv. psychotestu
- je fyzicky způsobilý k výkonu služby, což znamená podrobit se tzv. fyzickým testům
- je plně svéprávný
- je oprávněný seznamovat se s utajovanými informacemi podle zvláštního právního předpisu má-li být ustanoven na služební místo, pro které se tato způsobilost vyžaduje
- není členem politické strany nebo politického hnutí, a jde-li o služební poměr příslušníka zpravodajské služby, ani odborové organizace
- nevykonává živnostenskou nebo jinou výdělečnou činnost a není členem řídicích nebo kontrolních orgánů právnických osob, které vykonávají podnikatelskou činnost.

Podmínky přijetí do služebního poměru upravuje zákon o služebním poměru v § 13.

Přijetí do služebního poměru je podmíněno úspěšným absolvováním psychotestů, prokázání zdravotní a fyzické způsobilosti, příp. splněním zvláštních požadavků osobní způsobilosti formou inteligenčního testu. Zvláštním typem je tzv. „boční vstup“ umožňující zrychlené přijetí zájemce do vyšší tarifní třídy, s ohledem na pokrytí služebního místa vyžadujícího specifickou formu vzdělání, např. v oboru právo. Po přijetí do služebního poměru obvykle následuje služební a odborná příprava zakončená zkouškami.

Za účelem získání nových kvalitních zaměstnanců organizuje celní správa mediální kampaně zaměřené na mladé lidi. Kromě řady benefitů nejsou náborové příspěvky v desítkách tisíc korun uchazečům na území hlavního města Prahy žádnou výjimkou.

Shora vyjmenované podmínky přijetí do služebního poměru se vztahují na celníka po celou dobu jeho služebního poměru. Zároveň jsou na něj kladeny poměrně přísné nároky a omezení spojené se zachováním dobrého jména bezpečnostního sboru a reputace celníka jakožto veřejného činitele. Jedná se především o profesionální chování, vystupování na veřejnosti a bezpodmínečné dodržování právních předpisů, a to jak v souvislosti s výkonem služebních povinností, tak v soukromém životě. Porušení předpisů celníkem je řešeno v kázeňském řízení. Druhů

kázeňských trestů je řada, od písemného napomenutí po snížení základního platového tarifu až o 25 % na dobu nejvýše 3 měsíců. K propuštění ze služebního poměru bez nároku na odstupné a výsluhového příspěvku může dojít, a v praxi čas od času dojde, při porušení předpisů nejzávažnějšího charakteru v souvislosti s výkonem služby (braní úplatků, vyzrazování tajných informací) nebo pravomocným rozsudku soudu uznávajícího celníka vinným např. za protiprávní jednání oblasti v majetkové trestné činnosti.

Na druhé straně celní správa poskytuje svým příslušníkům kromě relativně stabilního zaměstnání se stálým příjmem různé druhy benefitů. Mezi nejvýznamnější benefity náleží příspěvek na stravování, dovolená v délce 6 týdnů, možnost absolvování zvýhodněné rekreace v zařízeních celní správy nebo výsluhový příspěvek po vykonání služby alespoň po dobu 15 let. Současně si celník může přivydělávat publikační nebo uměleckou činností. V současné době se na úrovni vlády vedou také jednání o možnosti vedlejší pracovní činnosti příslušníků všech ozbrojených sborů.

Oprávnění a povinnosti celníka upravuje celní zákon. K povinnostem náleží prokazování příslušnosti, služební zdvořilost nebo povinnost mlčenlivosti. Mezi významná oprávnění patří zajištění osoby, oprávnění k omezení pohybu agresivních osob oprávnění k osobní prohlídce. Jelikož jsou někteří celníci oprávněni nosit ve službě služební zbraň, nelze pominout oprávnění k použití této zbraně. Přenesená oprávnění a povinnosti celníka vyplývají poté z používaných hmotně právních a procesních předpisů. Zde jsou ovšem oprávnění a povinnosti svěřeny zpravidla správnímu orgánu nebo správci daně, méně často přímo úředním osobám, byť za správce daně koná např. místní šetření právě celník (srov. § 80 daňového řádu: správce daně může provádět místní šetření...).

Významným právním předpisem celní správy je také vyhláška č. 286/2012 Sb., o vnějším označení, odznacích, služebních stejnokrojích a zvláštním barevném provedení a označení služebních vozidel celní správy, v platném znění. Název vyhlášky zřetelně vypovídá o jejím obsahu.

Závěrem této kapitoly je vhodné doplnit, že i pracovní náplň občanských zaměstnanců má v organizační struktuře celní správy své opodstatnění. Tito pracovníci a pracovnice zajišťují nezbytnou podporu v oblastech informatiky, správy majetku, vedení účetnictví, personalistiky a administrativy spojené s řádným a efektivním fungováním celé organizace.

Tabulka 2 Struktura zaměstnanců celní správy k 31. 12. daného roku

	2014	2015	2016	2017	2018
Evidenční stav	5 421	5 415	5 442	5 646	5 776
z toho: ženy (%)	32,5	32,7	33,8	34,4	35,3
Obměna zaměstnanců					
nově přijatí (%)	4,3	3,9	5,4	7,8	7,6
odchody (%)	3,5	4,1	5,2	4,9	5,5
Vzdělání					
vysokoškolské (%)	38,6	38,6	39,7	41,1	41,5
středoškolské (%)	61,1	61,1	59,9	58,6	57,8
základní (%)	0,3	0,3	0,3	0,3	0,8
Věková struktura					
méně než 25 let (%)	1,4	1,5	1,7	2,4	2,8
25–34 let (%)	14,6	13,2	13,0	13,8	14,9
35–44 let (%)	41,4	38,4	34,7	31,4	28,9
45–54 let (%)	33,2	36,5	39,5	40,1	40,4
55–64 let (%)	8,8	9,8	10,4	11,4	12,2
65 a více let (%)	0,5	0,6	0,7	0,9	0,9
průměr (let)	42,9	43,5	44,6	44,2	44,7
Zaměstnanci v pracovním a služebním poměru					
méně než 5 let (%)	10,5	11,5	13,9	19,8	21,3
5–9 let (%)	15,0	13,1	9,7	10,0	7,7
10–19 let (%)	33,8	30,6	28,4	26,1	22,5
více než 20 let (%)	40,7	44,8	48,0	44,1	48,6
Počet systemizovaných míst skutečnost k 31. 12.	5 727	5 727	5 895	6 259	6 303
Průměrný měsíční plat					
civilní zaměstnanec v Kč	25 389	27 518	28 284	31 532	33 096
celník v Kč	34 751	36 367	38 229	45 349	48 970

Zdroj: vlastní zpracování na základě celní a daňové statistiky MF ČR

Tabulka 3 Struktura zaměstnanců celní správy podle činností k 31. 12. daného roku

	2014	2015	2016	2017	2018
Správa spotřebních daní	1608	1632	1652	1715	1716
Registrace a činností pro poplatníka (včetně povolení)	58	61	65	58	56
Vyměření a placení daní	172	152	203	220	229
Kontrola, vyhledávání a další způsoby verifikace (včetně zajišťování zboží)	436	413	420	472	438
Vymáhání dluhů a přidružené činnosti	25	24	38	31	33
Spory a odvolání (včetně správního trestání)	69	69	72	71	75
Další činnosti související s výběrem daní (včetně metodické činnosti)	298	332	301	301	321
Podpůrné činnosti související s výběrem daní (vnitřní administrativní, HR, IT atd.)	550	581	553	562	563

Zdroj: vlastní zpracování na základě celní a daňové statistiky MF ČR

Porovnání údajů v tabulkách č. 2 a 3 avizuje, že podíl zaměstnanců v oblasti spotřebních daní činí téměř 30 % celkového počtu zaměstnanců celní správy. Současně od roku 2014 do roku 2018 došlo k navýšení počtu pracovníků v této oblasti, a to přibližně o 10 %. Z tohoto počtu byl největší podíl přidělen agendě vyměření a placení daní. Pro upřesnění je nutno uvést, že společně se správou spotřebních daní je vykonávána i správa daní ekologických a část zaměstnanců z oblasti správního trestání a podpůrných činností vykonává i jiné činnosti, nevztahující se přímo ke správě daní.

3.4.3 Kompetence svěřené celním orgánům

Celní správa České republiky je ze své historické podstaty v první řadě **správce cla**. Hlavním současným úkolem je zajištění systému celního dohledu nad zbožím ze třetích zemí v České republice v rámci jednotného celního území Evropské unie. Z kontrolních a dohledových činností se jedná o **kontrolu dodržování obchodně politických opatření České republiky a Evropské unie, zákazů a omezení při dovozu, vývozu a tranzitu zboží** a kontrola, zda jsou dodržovány i další povinnosti uložené právními předpisy v oblasti celnictví. Z rozhodovacích činností se jedná zejména o rozhodování o propuštění zboží do celního režimu nebo přidělení jiného celně schváleného určení, s tím spojené rozhodování o zajištění celního dluhu, rozhodování o určení celní hodnoty, vydávání povolení a osvědčení, případně i rozhodování v řízení o porušení celních

předpisů a rozhodování o zajištění zboží důležitého pro řízení o porušení celních předpisů apod.

Postupy celních orgánů v rámci celního řízení od vstupu České republiky do Evropské unie již neupravuje pouze národní legislativa, ale především legislativa Evropské unie, která definuje jednotné postupy celního řízení pro všechny její členské státy. Stěžejním nadnárodním právním předpisem je nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, včetně jeho prováděcích nařízení, jenž stanovuje obecná pravidla a postupy pro zboží vstupující na celní území Unie nebo toto území opouštějící. V souvislosti s dovozem zboží ze třetích zemí a výběrem cla je nepostradatelné nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise, tzv. celní sazebník, který každoročně stanovuje aktuální sazby cla, a dále databáze TARIC, obsahující mj. kódy tarifních i netarifních opatření vztahující se k vybraným druhům zboží. Na základě těchto a dalších předpisů je zboží zpravidla propuštěno do některého z celních režimů spojené s vyměřením a následným vybráním celního dluhu. V souvislosti s dovozem zboží vybírá celní správa také **daň z přidané hodnoty** u tzv. neregistrovaných plátců. Registrované daňové subjekty mají povinnost samy daň vypočítat a přiznat u příslušného finančního úřadu. V současné době je celní řízení plně elektronické a automatizované, odpovídající standardům EU.

Celní správa dále vykonává **kontrolu zahraničního obchodu s vojenským materiálem, kontroluje provádění společné zemědělské politiky Evropské unie** nebo **nakládání s odpady**. V rámci pohybu zboží jsou sledovány i podmínky úmluvy o mezinárodním **obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin** (Cites).

Z dalších významných kompetencí celní správy je vhodné připomenout **prosazování práv duševního vlastnictví**, tj. autorského práva, průmyslových práv a práv k ochranné známce. Celní správa vykonává kontrolní činnost v dané oblasti ve dvou rovinách – v rámci celního řízení a v průběhu kontrol zaměřených na ochranu vnitřního trhu a spotřebitele.

Celní správě přísluší i významné povinnosti související s **ochranou národního kulturního dědictví**, zejména pak při kontrole vývozu kulturních památek, sbírkových předmětů, předmětů kulturní hodnoty a archiválií. Sleduje také, zda kulturní památka nebo národní kulturní památka vystavovaná, zapůjčená nebo pro jiné účely vyvezená nebo odeslaná z území České republiky, byla ze zahraničí vrácena zpět v dobrém stavu a v souladu s podmínkami stanovenými

ministerstvem kultury.

Celní správě byla také zvláštními zákony svěřena **kontrolní oprávnění v oblasti nákladní silniční dopravy**, jako jsou např. vážení nákladních vozidel, dodržování povinných přestávek řidičů nebo splnění podmínek pro přepravu nebezpečných nákladů. Patří sem i kontrola plateb za využívání stanovených úseků pozemních komunikací (elektronické mýtné, dálniční kupóny).

Významný podíl v činnostech zastává též **pátrání po zboží uniklém celnímu dohledu**, v jehož rámci dochází i ke zjištění osob běženců (např. s použitím mobilního rentgenu), **kontrola nelegálního zaměstnávání cizinců** nebo **kontroly v oblasti neoprávněného nakládání s vybranými výrobky**.

Orgány celní správy spravují také **ekologické daně**, kterými jsou daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Výkon správy ekologických daní je realizován společně se správou spotřebních daní.

Celní správa též vybírá a vymáhá peněžité plnění uložená jinými orgány státní správy, např. pokuty. Tato činnost je nazývána „**dělená správa**“.

Relativně nejnovější kompetence byly celní správě svěřeny v oblasti **kontroly hazardu a elektronické evidence tržeb**. Celní orgány jsou příslušné nejen k prověřování plnění povinností, ale též k trestání porušení předpisů.

Z relativně rozsáhlého výčtu svěřených kompetencí je zřejmé, že celní orgány hájí a chrání různé druhy zájmů, od ochrany spotřebitele, přes veřejné zdraví až po řádné splnění daňových povinností. Pokud se ovšem jedná o zájem fiskální, hrají spotřební daně dominantní roli.

Celní správa je od roku 2004 výhradním správcem **spotřebních daní**. Tím se rozumí správné zjištění a stanovení těchto daní a zabezpečení jejich úhrady bez ohledu na skutečnost, zda jsou předmětem dovozu nebo vývozu v rámci obchodu se zeměmi mimo EU nebo v rámci obchodu s členskými státy EU, nebo jsou předmětem tuzemské výroby či spotřeby. Součástí obecné správy spotřebních daní je také dozor nad dodržováním předpisů o nakládání s vybranými výrobky při jejich výrobě, skladování a dopravě.

Správa spotřebních daní v praxi zahrnuje řadu činností, přičemž mezi nejvýznamnější náleží administrativní činnost spojená s podáním a přijetím daňových přiznání a následným placením daní, kontrolní činnost u daňových subjektů, řízení o porušení právních předpisů souvisejících

se správou spotřebních daní nebo daňové kontroly.

Od počátku jsou celní orgány správcem spotřební daně z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků. Od 1. 7. 2015 také spravují spotřební daň ze surového tabáku a od 1. 4. 2019 rovněž nově zavedenou daň ze zahříváných tabákových výrobků.

3.5 Legislativa a právní úprava

3.5.1 Harmonizace spotřebních daní a legislativa EU

V souvislosti se zavedením jednotného vnitřního trhu v roce 1993 byla v celé Evropské unii významně harmonizována oblast především nepřímého zdanění, neboť rozdílná daňová zátěž by vedla k narušení hospodářské soutěže a škodlivé daňové konkurenci. Cílem harmonizace je přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel a v důsledku toho umožnění fungování jednotného vnitřního trhu.

Realizace daňové harmonizace ovšem nebyla a není jednoduchou záležitostí, jelikož jednotlivé členské státy si během svého vývoje v historii vybudovaly vlastní daňové soustavy. Každý stát prošel odlišným vývojem, jak z politického hlediska, tak hospodářského, což vyústilo v různé typy daní, předměty zdanění nebo výše daňových sazeb. Jelikož jsou daně primárním prostředkem k naplnění státního rozpočtu, vnímají jednotlivé členské státy zásah do pravomocí s nimi spojených víceméně negativně, byť většina z nich s harmonizací obecně souhlasí. Vzhledem k tomu, že celá oblast daní je citlivou otázkou nejen na úrovni členských států, ale i pro každého občana, ustoupila Evropská unie od původní myšlenky harmonizovat veškeré daně ve všech státech, ale zaměřila se nejprve na harmonizaci nepřímých daní, které jsou rozhodující pro fungování jednotného vnitřního trhu. Nutno dodat, že některé členské státy, mezi něž patří zejména Maďarsko, Irsko i Česká republika, jsou proti harmonizaci nejen firemních, ale i dalších daní v Evropské unii, přičemž oponují poškozením hospodářské soutěže na unijním trhu. Silnými zastánci jsou naopak tradičně Francie a Německo. V rámci vybraných výrobků byla stanovena povinnost členských států zdaňovat minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno (daň ze surového tabáku a daň ze zahříváných tabákových výrobků nejsou harmonizované daně).

Problematiku harmonizace spotřebních daní upravují právní akty Evropské unie, nazývané též

právní předpisy sekundárního evropského práva. Dále bude používán pouze pojem „právní předpisy“. Základní právní předpisy Evropské unie se dělí na směrnice, nařízení, rozhodnutí, doporučení a stanoviska.

Nařízení jsou právními akty Evropské unie, jež jsou závazné, přímo použitelné a okamžitě vykonatelné jako zákony v každém členském státě. Nařízení jsou přijímána Radou Evropské unie na návrh Komise, přijímá je Evropský parlament. Oproti směrnicím nemusí být transponována (promítnuta, včleněna) do národního práva členských států.

Směrnice jsou normativní právní akty Evropské unie, jež zavazují zpravidla všechny členské země dosáhnout určitých cílů během určené doby aniž by závazně stanovily, jakými prostředky cílů dosáhnout. Směrnice musí být **transponovány** do práva jednotlivých členů, konkrétní způsob transpozice je členský stát povinen oznámit Komisi.

Transpoziční orgány mají v rámci své činnosti dvě základní možnosti volby ohledně metod transpozice směrnice, a to možnost volby mezi metodou „doslovnou“ a „reformulační“, respektive „reformulačně konkretizační“; a dále možnost volby mezi metodou „minimalistickou“ a „neminimalistickou“. Obecně se preferuje využití doslovné transpozice před reformulačně konkretizační transpozicí, a to zejména z důvodu větší jistoty správnosti transpozice a vyvarování se negativních následků transpozice nepřesné. Při neminimalistické transpozici transpoziční orgán překračuje rámec minimálních požadavků směrnice, aniž by se však jednalo o transpozici nesprávnou. Neminimalistická transpozice zpravidla přináší zvýšené regulatorní nebo finanční zatížení, bývá však upřednostňována v případech národního veřejného zájmu, např. z důvodu ochrany spotřebitele, životního prostředí nebo zdraví.

Rozhodnutí orgánů Evropské unie jsou závazná pouze pro příjemce – mohou se týkat členských států, právnických či fyzických osob. **Doporučení a stanoviska** nejsou závazná, jejich nedodržení může být však sankcionováno.

Ke zveřejňování stěžejních právních předpisů Evropské unie ve všech úředních jazycích) slouží **Úřední věstník** (sbírka). V Úředním věstníku Evropské unie musí být zveřejňovány všechny právní předpisy – nařízení, a ty směrnice, které se týkají všech členských států obecně. Zveřejnění je podmínkou jejich platnosti. Účinnost právního předpisu nastává zpravidla následující den po vyhlášení v Úředním věstníku. Rozhodnutí, usnesení, doporučení a stanoviska Evropské unie se zde nezveřejňují. Od 1. 7. 2013 je jeho primární, oficiální a závaznou verzí

elektronická verze Úředního věstníku Evropské unie, dostupná na veřejně přístupné internetové adrese <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.

Výčet stěžejních unijních směrnic a nařízení týkajících se spotřebních daní obsahuje příloha č. 2.

Mimo zmíněný výčet existuje řada prováděcích nařízení a prováděcích rozhodnutí Komise upravujících podrobně dotčenou problematiku.

Stěžejním dokumentem pro harmonizaci selektivních daní ovšem byla **Směrnice 92/12/EHS** ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhající spotřební dani, nahrazená aktuální směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, která stanovila především:

- obecný režim pro výběr daně;
- jednotné vymezení pojmu výrobek podléhající spotřební dani;
- vznik daňové povinnosti, vrácení a osvobození od daně;
- výrobu, zpracování, držení a přepravu vybraných výrobků;
- zavedení autorizovaných daňových skladů;
- možnosti provádění kontrol ve výrobních a skladovacích zařízeních;
- stanovení jednotného obchodního průvodního dokladu umožňujícího snadnou identifikaci zásilky obsahující vybrané výrobky;
- zřízení Výboru pro spotřební daně.

Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní nahradila předchozí zmíněnou směrnici, přičemž na základě poznatků členských států nově upravila zejm.:

- definici zboží podléhající spotřební dani včetně odkazů na příslušné směrnice;
- elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani;
- podmínky propuštění zboží ke spotřebě a osobu povinnou ke vzniklé daňové povinnosti;
- postup při přepravě zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně včetně zajištění daně;

- nabytí zboží soukromými osobami;
- problematiku dvojího zdanění při střetu zájmů mezi členskými státy.

3.5.2 Stanovení minimálních sazeb SPD v rámci harmonizace

Harmonizace daňové sazby je jednou ze tří fází harmonizačního procesu. Dalšími dvěma jsou určení daně, která má být harmonizována a harmonizace daňového základu. Evropská unie harmonizuje pouze minimální daňové sazby, avšak členské státy mohou stanovit sazby i vyšší, dle svých potřeb.

Směrnice 92/83/EHS ze dne 19. října 1992, do současné doby platná, upravuje obecný režim harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, přičemž podrobně definuje předmět spotřební daně z piva, vína, ostatních kvašených nápojů, meziproductů a lihu, dále způsob výpočtu spotřební daně, výjimky a osvobození od daně.

Směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů, do současné doby platná, stanovuje minimální sazby daně z alkoholu takto:

- 550 EUR/hl čistého alkoholu;
- 45 EUR/hl čistého alkoholu z meziproductů;
- 0 EUR/hl tichého a šumivého vína;
- 0,748 EUR na hl/stupeň Plato nebo;
- 1,87 EUR na hl/stupeň alkoholu hotového výrobku.

Zároveň upravuje výjimky jednotlivým členským státům, týkající se zpravidla posunu data účinnosti tohoto předpisu, uplatnění snížených sazeb spotřební daně (např. na vybraných řeckých ostrovech), či osvobození od daně ve vybraných regionech.

Směrnice Rady č. 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z cigaret, platná do 31. prosince 2010, stanovila minimální spotřební daň z cigaret ve výši 57 % z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie.

Směrnice Rady 92/80/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z jiných tabákových výrobků

než cigaret, platná do 31. prosince 2010, umožnila členským státům uplatnit buď:

1) valorickou daň vypočtenou na základě maximálních maloobchodních prodejních cen jednotlivých výrobků volně stanovených výrobcí usazenými ve Společenství a dovozci ze třetích zemí;

2) specifickou daň podle množství;

3) složenou daň kombinující valorickou a specifickou složku, avšak s podmínkou, že celková spotřební daň vyjádřená jako procentní podíl nebo jako pevná částka na kilogram nebo na určitý počet kusů bude nejméně rovna minimální výši stanovené pro

- doutníky a doutníčky: na 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 7 EUR z 1 000 kusů či za jeden kilogram,
- jemně řezaný tabák k ručnímu balení cigaret: na 30 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 20 EUR za jeden kilogram,
- ostatní tabák ke kouření: na 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 15 EUR za jeden kilogram.

Obě směrnice novelizovala směrnice **Rady 2002/10/ES** ze dne 12. února 2002, platná do 31. prosince 2010, o struktuře a sazbách spotřebních daní z tabákových výrobků, která k zavedené minimální spotřební dani ve výši 57 % z maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie doplnila, že spotřební daň musí činit nejméně 60 EUR/1000 cigaret (od 1. července 2006 64 EUR/1000 cigaret). Dále směrnice nastavila postupné zvyšování minimální výše spotřební daně, resp. valorické nebo specifické složky, nebo obou současně.

Směrnici Rady 2002/10/ES poté nahradila **směrnice Rady 2011/64/EU** ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků, do současné doby platná. Směrnici nově došlo k podrobnému definování jednotlivých tabákových výrobků a úpravě jejich minimálního zdanění. Upraveno je též osvobození tabákových výrobků od daně.

Celková spotřební daň (specifická daň a valorická daň, bez DPH) z cigaret činí nejméně 57 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě. Tato spotřební daň nesmí být nižší než 64 EUR z 1 000 kusů cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu. Od 1. ledna 2014 je platný koeficient 60 % a cena 90 EUR.

Celková spotřební daň (specifická daň, valorická daň nebo kombinace obojího, bez DPH)

vyjádřená jako procento nebo jako částka na kilogram nebo na počet kusů musí být nejméně rovna sazbě nebo minimální výši stanovené pro:

- a) doutníky a doutníčky: 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 12 EUR za 1 000 kusů či za kilogram;
- b) jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret: 40 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo 40 EUR za kilogram;
- c) ostatní tabák ke kouření: 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 22 EUR za kilogram.

Od 1. ledna 2013 musela činit celková spotřební daň z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret nejméně 43 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo nejméně 47 EUR za kilogram; od 1. ledna 2015 46 % a 54 EUR, od 1. ledna 2018 48 % a 60 EUR a od 1. ledna 2020 50 % a 60 EUR.

Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, do současné doby platná, zavedla od 1. ledna 2004 a od 1. ledna 2010 minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty, paliva a elektřinu.

Tabulka 4 Minimální úroveň zdanění PHM dle Směrnice Rady 2003/96/ES

	1. ledna 2004	1. ledna 2010
Olovnatý benzín (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2710 11 31, 2710 11 51 a 2710 11 59	421	421
Bezolovnatý benzín (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 a 2710 11 49	359	359
Plynový olej (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2710 19 41 až 2710 19 49	302	330
Petrolej (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2710 19 21 a 2710 19 25	302	330
Zkapalněný plyn (LPG) (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2711 12 11 až 2711 19 00	125	125
Zemní plyn (v EUR na gigajoule spalného tepla) Kódy KN 2711 11 00 a 2711 21 00	2,6	2,6

Zdroj: Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003

Minimální úrovně zdanění uplatnitelné na pohonné hmoty používané pro účely stanovené v čl. 8 odst. 2 (použití v zemědělství, lesnictví, chovu ryb, u stacionárních motorů, pro vozidla používaná mimo veřejné cesty atp.)

Tabulka 5 Minimální úroveň zdanění PHM pro jiné účely dle Směrnice Rady 2003/96/ES

Plynový olej (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2710 19 41 až 2710 19 49	21
Petrolej (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2710 19 21 a 2710 19 25	21
Zkapalněný plyn (LPG) (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2711 12 11 až 2711 19 00	41
Zemní plyn (v EUR na gigajoule spalného tepla) Kódy KN 2711 11 00 a 2711 21 00	0,3

Zdroj: Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003

Tabulka 6 Minimální úroveň zdanění paliv a elektřiny dle Směrnice Rady 2003/96/ES

	Obchodní účely	Neobchodní účely
Plynový olej (v EUR na 1000 l)	21	21
Těžký topný olej (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2710 19 61 až 2710 19 69	15	15
Petrolej (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2710 19 21 a 2710 19 25	0	0
Zkapalněný plyn (LPG) (v EUR na 1000 l) Kódy KN 2711 12 11 až 2711 19 00	0	0
Zemní plyn (v EUR na gigajoule spalného tepla) Kódy KN 2711 11 00 a 2711 21 00	0,15	0,3
Uhlí a koks (v EUR na gigajoule spalného tepla) Kódy KN 2701, 2702 a 2704	0,15	0,3
Elektřina (v EUR na MWh) Kód KN 2716	0,5	1,0

Zdroj: Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003

Směrnice dále definuje energetické produkty, upravuje výjimky jednotlivým členským státům, spojené se přechodným obdobím k přijetí minimální úrovně zdanění i osvobození od daně pro specifické účely.

Pro ověření, zda sazby vybraných výrobků stanovené zákonem o spotřebních daních odpovídají minimální úrovni zdanění stanovené výše uvedenými směrnici, resp. že transpozice proběhla řádně a národní legislativa není v rozporu s evropskou, slouží níže zpracovaná tabulka. K porovnání byly záměrně vybrány pouze některé vybrané výrobky.

Tabulka 7 Komparace minimálních sazeb vybraných výrobků

Vybraný výrobek	Minimální úroveň zdanění dle platných směrnic EU	Přepočet z EUR na Kč při kurzu 25,50 Kč/EUR	Sazba daně dle zákona č. 353/2003 Sb., v platném znění
Bezolovnatý benzin	359 EUR/1000 l	9 155 Kč/1000 l	12 840 Kč/1000 l
Plynový olej	330 EUR/1000 l	8 415 Kč/1000 l	10 950 Kč/1000 l
Čistý alkohol	550 EUR/hl	14 025 Kč/hl	28 500 Kč/hl
Jemně řezaný tabák	60 EUR/kg	1 530 Kč/kg	2 236 Kč/kg
Doutníky a cigarillos	12 EUR/1000 ks	306 Kč/1000 ks	1 710 Kč/1000 ks
Meziprodukty	45 EUR/hl	1 148 Kč/hl	2 340 Kč/hl

Zdroj: vlastní zpracování

Z údajů v tabulce č. 7 jsou zřejmé různé difference mezi úrovní sazeb, kdy např. u čistého alkoholu je sazba spotřební daně stanovená českou legislativou na dvojnásobné úrovni oproti úrovni komunitární a u doutníků je tento rozdíl více než pětinašobný.

Pouze v jednom případě je v současné době, tj. v roce 2019, národní úprava s evropskou v kolizi. Konkrétně není splněna podmínka, že spotřební daň z cigaret musí činit nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě, stanovená směrnicí Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.

Vážená průměrná maloobchodní cena cigaret v České republice je dána váženým cenovým průměrem, jenž pro rok 2019 činí 89,72 Kč za jednotkové balení (krabičku) cigaret o 20 kusech.

Výše spotřební daně u tohoto spotřebitelského balení činí 53,42 Kč $[(0,27 * 89,72) + (20 * 1,46)]$.

Šedesát procent z váženého cenového průměru ovšem činí 53,83 Kč. Jelikož je tato částka vyšší než vypočtená výše spotřební daně, neplní Česká republika v roce 2019 podmínky minimální úrovně zdanění stanovené evropskou legislativou. Nutno doplnit, že pro rok 2018 byl stanoven vážený cenový průměr 86 Kč, z nějž 60 % činilo 51,6 Kč. Spotřební daň u předmětných cigaret byla vyšší než tato částka, a proto byly stanovené podmínky, stejně jako v předchozích letech, splněny.

3.5.3 Legislativní úprava spotřebních daní v ČR

Spotřební daně jsou stejně jako ostatní daně v České republice, upraveny speciálním právním předpisem, kterým je **zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních**. Zákon byl schválen dne 26. 9. 2003 a jeho účinnost byla stanovena od 1. 1. 2004. Tímto právním předpisem se současně mj. zrušil zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní a zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.

Po dobu své platnosti byl do současné přibližně padesátkrát novelizován. Tento jev může naznačovat, že se zákonodárci snaží pružným způsobem reagovat na aktuální potřeby státu, zejména v oblasti daňových reforem, případně reagují na šedou ekonomiku a daňové úniky s ní související. Podstatný podíl na novelizacích mají taktéž zmíněné transpozice evropských směrnic. Každá novelizace kromě odstranění formálních chyb upravuje nebo přesněji specifikuje oblasti, ve kterých docházelo v minulém období ke sporům či nejasnostem nebo tyto určité oblasti mění (aktualizuje). Novelizací zákona se rovněž mohou přidávat nebo nahrazovat současná ustanovení. Fiskálního hlediska se týkají zejména změny sazby daně nebo předmětu daně, např. aktuálně zahřívaného tabáku.

Se zákonem o spotřebních daních, který je pro výkon agendy spotřebních daní klíčový, souvisí **řada dalších zákonů**, které se spotřebními daněmi přímo či souvisí.

Procesní předpisy, které upravují práva a povinnosti správce daně, na straně jedné a daňových subjektů, na straně druhé, jsou zákon č. 280/2009 Sb., **daňový řád** a zákon č. 500/2004 Sb., **správní řád**. Obecně lze konstatovat, že daňový řád se aplikuje na kompletní správu spotřebních daní s výjimkou řízení ve věci porušení právních předpisů, jenž procesně upravuje správní řád, příp. další právní předpisy (zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich).

Ve stručnosti lze konstatovat, že daňový řád definuje základní pojmy při správě daní, upravuje práva a povinnosti správce daně a daňového subjektu, věnuje se různým druhům řízení a postupům a zabývá se též následky porušení zákonných povinností.

Převážně **hmotně právními předpisy** jsou kromě zákona o spotřebních daních zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv, zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích, zákon č. 321/2004 Sb., zákon o vinohradnictví a vinařství a další.

Vedle spotřebních daní je celní správa správcem daní ekologických. Právní úprava je zakotvena v zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, konkrétně v kapitolách 45 až 47. Výkon správy ekologických daní je spojen se správou spotřebních daní.

Dále jsou k jednotlivým druhům výrobků nebo vybraným oblastem vydávány **vyhlášky** nebo **nařízení vlády**, která podrobněji upravují problematiku, práva a povinnosti daňových subjektů nebo postupy správce daně. Významné jsou aktuálně vyhláška č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách, vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu nebo vyhláška č. 79/2019 Sb., o způsobu výpočtu výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě nebo při provádění hospodaření v lese.

3.5.4 Interní právní úprava v celní správě

Generální ředitelství cel průběžně reaguje na poznatky z praxe a na základě podnětů správců daně nebo daňových subjektů vydává **vnitřní akty řízení**. Tyto vnitřní akty nejsou určeny veřejnosti, pro pracovníky správce daně jsou závazné a nedodržování postupů v nich uvedených může být ze strany zaměstnavatele postiženo. Vnitřní předpisy, metodické informace, řády a rozkazy generálního ředitele, oznamované prostřednictvím elektronického věstníku, se zaměřují na různé oblasti zákona o spotřebních daních a úzce souvisejících právních předpisů a stanovují metodiku jednotlivých činností. Cílem jejich vydávání je sjednocení činnosti celních orgánů. Konkrétně mohou obsahovat výklad zákonných ustanovení, definovat kompetence svěřené zákonem, upravovat postup pracovníků správce daně atp. S ohledem na změnu právní úpravy dochází průběžně ke změně interních aktů. Existují různé vnitřní předpisy k oblasti vydávání povolení,

zajišťování spotřební daně, vyměrování daně, kontrolní činnosti v lihovarech, dále k postupům při daňové kontrole nebo uplatňování nároku na vrácení spotřební daně. Generální ředitelství, potažmo odbor 23 – Daní též písemnou formou zodpovídá dotazy kladené daňovými subjekty, související s odbornou problematikou. K individuálním aktům řízení náleží rozkazy nebo příkazy ředitelů celních úřadů, kteří těmito akty ukládají povinnosti nebo úkoly svým přímým podřízeným, např. k vykonání daňové kontroly.

3.5.5 Členění zákona o spotřebních daních a vymezení základních pojmů

Zákon o spotřebních daních se v současné době dělí na deset částí. První část obsahující obecná ustanovení vymezuje předně základní pojmy spojené se správou spotřebních daní a upravuje specifické oblasti, témata a postupy správce daně. Jedná se obecně o definování, co je předmětem daně, kdy vzniká daňová povinnost, jaké existují výjimky (osvobození od daně), jakou formou se daň prokazuje, kdy a jak daň přiznat a zaplatit atd. Vedle toho též upravuje problematiku daňových skladů, zajištění daně, dopravy vybraných výrobků a průvodních dokladů, evidenci a řízení o zajištění vybraných výrobků. Obecná ustanovení o povolovacím řízení obsahuje část druhá. Třetí, nejrozsáhlejší, část je rozdělena do sedmi hlav dle jednotlivých předmětů daně. Obsahuje především zvláštní ustanovení definující podrobně předmět daně, vznik daňové povinnosti, sazby a způsob výpočtu daně, vrácení spotřební daně a další speciální ustanovení. V části čtvrté byla všechna ustanovení, týkající se omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků v minulosti zrušena, proto zůstává prázdnou. Pátá část popisuje zvláštní činnosti vztahující se ke značkování a barvení vybraných minerálních olejů, povinnosti a zákazy podmínky dispozice povolení ke značkování a barvení. Na tuto část navazuje další, pojednávající o značkování ostatních minerálních olejů. Část sedmá, nazvaná „sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji“, upravuje zejména problematiku registrace, evidence a oznamovací povinnosti. Nakládání se surovým tabákem je obsahem části osmé. Předposlední devátá část upravuje přestupky spáchané daňovými subjekty v souvislosti se správou spotřebních daní. Část je rozdělena z důvodu přehlednosti do deseti hlav, kdy převážně každá hlava je věnována přestupkům ve vztahu k samostatnému předmětu daně. Ustanovení obsahují skutkové podstaty přestupků a výše ukládané pokuty. Závěrečná část obsahuje společná, přechodná a zrušovací ustanovení.

Z důvodu srozumitelnosti navazujícího obsahu je nezbytné základní pojmy blíže definovat.

Jak bylo popsáno shora, spotřební dani podléhají zájmové výrobky, resp. vybraný okruh zboží. Toto zboží se v terminologii zákona o spotřebních daních označuje jako **vybrané výrobky**.

Podle § 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních se vybranými výrobky rozumí

- a) minerální oleje,
- b) líh,
- c) pivo,
- d) víno a meziprodukty,
- e) tabákové výrobky, které jsou předmětem daně z tabákových výrobků.

Pod pojmem **minerální oleje** náleží především motorová nafta, benziny, topné oleje, zkapalněné ropné plyny (LPG) a řada směsí obsahujících kupř. metylestery řepkového oleje (MEŘO) nebo líh. Předmět daně z minerálních olejů podrobně definuje § 45 zákona o spotřebních daních.

Lih představuje širokou kategorii alkoholických nápojů od destilátů po likéry, ale též např. rostlinné šťávy a doplňky stravy obsahující etylalkohol (více než 1,2 % obj.). Za líh se samozřejmě považuje i čistý etylalkohol.

Pod pojem **pivo** se ve smyslu zákona o spotřebních daních řadí kromě „čistého piva“ i směsi piva s jiným nealkoholickým nápojem, obvykle ovocnou limonádou nebo šťávou, tzv. radlery.

Předmětem daně jsou kromě **vína a meziproduktů** i fermentované (kvašené) nápoje, všechny musí ovšem obsahovat více než 1,2 % obj. alkoholu, nejvýše však 22 % obj. alkoholu. Vína se dělí do dvou skupin, a to vína šumivá a vína tichá. Pro šumivá vína je obvyklá přítomnost rozpuštěného oxidu uhličitého a hřibovitá zátka s úchytným zařízením. Meziprodukty jsou poté výrobky, které nespádají ani do kategorie šumivých ani do kategorie tichých vín. Fermentované nápoje, typicky cidery nebo saké, se řadí mezi vína.

Kategorie **tabákových výrobků** zahrnuje nejen tradiční cigaretový tabák, doutníky, cigarillos a ostatní tabák, ale též surový (nezpracovaný) tabák a nově též zahříváné tabákové výrobky, resp. tabák obsažený v zahříváném tabákovém výrobku, tzv. bezdýmové cigarety.

Daňovým územím České republiky se rozumí celé území České republiky ohraničené státní hranicí s výjimkou prostor diplomatických misí a konzulátů v zahraničí. Daňovým územím Evropské unie se rozumí území kteréhokoliv členského státu, na něž se vztahuje Smlouva

o založení Evropského společenství, s výjimkou třetích území, např. francouzských zámořských departmentů nebo ostrovu Helgoland. Země mimo Evropskou unii jsou nazývány třetími zeměmi. Mezi třetí země patří ve smyslu zákona o spotřebních daních i třetí území.

Výkon správy daní provádí celní správa na celém území České republiky, konkrétně zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě České republiky, stanovuje výkon územní působnosti Generálního ředitelství cel pro celé území České republiky a celních úřadů na území vyšších samosprávných celků (krajů). Oproti minulosti, tj. před vstupem České republiky do Evropské unie, se s kontrolami v rámci správy daní lze setkat jak na hranicích s jinými členskými státy, tak ve vnitrozemí.

Osvobození od daně umožňuje osvobodit některé vybrané výrobky za podmínek vymezených zákonem zcela od spotřební daně.

„Je-li výrobek předmětem spotřební daně, může být zdaněn spotřební daní, nebo může být od daně osvobozen.“¹⁷

Zákon o spotřebních daních rozlišuje obecné osvobození a osvobození vztahující se k jednotlivým předmětům daně. Obecné osvobození se především vztahuje na vybrané výrobky dovezené příležitostně v zavazadlech cestujících, vybrané výrobky používané ozbrojenými silami NATO nebo osobami požívajícími výsady a imunity. Minerální oleje jsou kupř. osvobozeny při použití pro jiný účel, než je pohon motorů nebo výroba tepla, v rámci spotřeby při metalurgických procesech nebo použité pro soukromé rekreační létání. Osvobození od daně z lihu přiléhá na líh obecně a zvláště denaturovaný, pro přípravu léčiv nebo použitý při výrobě potravin (za dále stanovených podmínek). Od daně je osvobozeno též např. pivo použité pro výrobu octa nebo pivo vyrobené fyzickou osobou pro její vlastní spotřebu¹⁸, až do množství 200 l za kalendářní rok.

Podmíněné osvobození od daně znamená, že vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit je odložen do doby, než bude vybraný výrobek propuštěn do režimu volného oběhu. Tento režim se nejčastěji používá v rámci výroby, zpracování a skladování vybraných výrobků v daňovém

¹⁷ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 1. vydání, 2009, 463 s. ISBN 978-80-7357-443-7. s. 36.

¹⁸ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 1. vydání, 2009, 463 s. ISBN 978-80-7357-443-7. s. 115.

skladu nebo při dopravě vybraných výrobků z daňového skladu do jiného. Často je využíván také oprávněným příjemcem přijímajícím vybrané výrobky z jiného členského státu.

Volným oběhem se rozumí prodání, předání nebo další distribuce tohoto vybraného výrobku, kdy je daň vyměřena a vybrána. K uvedení do volného oběhu dochází vyjmutím vybraného výrobku z režimu podmíněného osvobození od daně, výrobou nebo dovozem mimo tento režim nebo při neprokázání zdanění při skladování nebo dopravě. Uvedení do volného oběhu úzce souvisí se vznikem povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit.

Další pojem, který je potřebné blíže specifikovat, je **daňový sklad**. Daňovým skladem je místo, zpravidla továrna nebo provoz, ve kterém provozovatel daňového skladu vyrábí, skladuje, přijímá nebo odesílá vybrané výrobky. Provozovatelem může být pouze fyzická nebo právnická osoba, které bylo vydáno celním úřadem povolení k provozování daňového skladu. Provozovatelé daňových skladů jsou nejširší kategorií plátců spotřební daně, jelikož nejčastěji uvádějí vybrané výrobky do režimu volného oběhu.

Druhým a posledním subjektem, který používá režim podmíněného osvobození od daně, je tzv. **oprávněný příjemce**. Tento subjekt může, též pouze na základě povolení vydaného celními orgány, vybrané výrobky jednorázově nebo opakovaně dovážet z jiného členského státu, nesmí je však skladovat ani odesílat. V praxi to znamená, že oprávněný příjemce po převzetí vybraných výrobků musí vybrané výrobky propustit do volného oběhu a přiznat vypočítanou spotřební daň.

Uživatel vybraných výrobků je, jak již vypovídá název, osoba, která přijímá a užívá vybrané výrobky uvedeného do volného daňového oběhu osvobozené od daně. Tito uživatelé mají postavení daňových subjektů, avšak nemají povinnost registrace ke spotřebním daním. Až na stanovené výjimky musí uživatel disponovat vydaným povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.

Každý výrobek má podle Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87/EHS ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku přidělený **kód nomenklatury**. Tím je osmimístné číselné označení (desetimístné s doplňkovým kódem TARIC), které přesně určuje, o jaké zboží se jedná. Zákon o spotřebních daních uvádí často zkrácené počáteční šestičísli či čtyřčísli. Např. kód kombinované nomenklatury (zkráceně též „KN“) 2710 12 21 znamená,

že výrobek náleží do kapitoly 27 – nerostná paliva, minerální oleje a produkty jejich destilace, číslo 2710 značí, že se jedná o minerální oleje a oleje ze živičných nerostů, jiné než surové, položka 2710 12 upřesňuje, že zboží je lehkým olejem nebo přípravkem z něj a nakonec podpoložka 2710 12 21 určuje, že se jedná o konkrétní druh zboží - lakový benzin (White spirit). Z pohledu zákona o spotřebních daních tento kód nomenklatury značí, že vybraný výrobek je předmětem daně z minerálních olejů podle § 45 odst. 1 písm. a) a řadí se mezi benziny jiné než motorové.

V praxi může docházet k určitým problémům v číselném označení vybraných výrobků. Každý rok se totiž přijímá rozhodnutí o aktualizaci kódů kombinované nomenklatury pro výrobky uvedené ve směrnici Rady 2003/96/ES. Tato směrnice odkazuje stejně jako zákon o spotřebních daních na kódy nomenklatury platné pro rok 2002.¹⁹

Dalším základním pojmem, který stojí za zmínku je pojem **výroba**. Tento pojem zahrnuje nejen samotný proces vzniku vybraného výrobku, ale též úpravu nebo zpracování, jehož výsledkem je jiný druh vybraného výrobku (z tichého vína se stane šumivé) nebo výsledný výrobek změnil svůj charakter natolik, že bude zařazen do jiné podpoložky kombinované nomenklatury. Tato situace nastává především při zpracování minerálních olejů.

Významným institutem v oblasti správy spotřebních daní upraveným zákonem je **zajištění daně**. Tento nástroj se využívá v režimu podmíněného osvobození od daně a jeho princip spočívá v předcházení vzniku daňových nedoplatků. Zajištění daně může být poskytnuto daňovým subjektem různými formami. Nejčastěji je používáno složením hotovosti na účet celních orgánů. Méně obvyklá je forma ručení finanční zárukou. Tento způsob není daňovými subjekty obvykle využíván, jelikož jsou s tímto způsobem ručení spojené značné náklady finančnímu ústavu. Silné a ekonomicky stabilní daňové subjekty mohou požádat o snížení nebo upuštění zajištění daně. Kladnému rozhodnutí v tomto směru předchází důkladná personální i finanční analýza. V praxi to znamená, že daňové subjekty, které jsou vyhodnoceny jako finančně stabilní, nemusí celnímu úřadu poskytnout zajištění daně a s finančními prostředky mohou dále volně nakládat.

¹⁹ KOTENOVÁ Bohumila, Petra PETROVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-883-3. s. 197.

3.6 Správa spotřebních daní

3.6.1 Řízení spojená se správou daní

V úvodu práce bylo již zmíněno že, správu spotřebních daní vykonávají především celní úřady. Správou můžeme rozumět souhrn činností, které pracovníci správce daně vykonávají za účelem správného a přesného výběru spotřebních daně. Jedná se zejména o administrativní úkony, jako např. registrace daňového subjektu, vydávání různých druhů povolení, zpracování daňových příznání nebo výpočty, kontrola a komunikace s daňovými subjekty. Vybraná řízení budou dále stručně charakterizována. Správce daně provádí současně výkon činnosti i v „terénu“, a to zejména formou kontrol doprav vybraných výrobků nebo místních šetření u daňových subjektů.

Daňové řízení je řízením o daních, které vede správce daně a ve kterém rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů. Jeho cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Toto řízení zpravidla navazuje na registrační nebo povolovací řízení. Splní-li daňový subjekt své daňové povinnosti podle zákona, je daňové řízení zahájeno podáním daňového příznání a ukončeno rozhodnutím správce daně o stanovení daně. Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění, se daňové řízení skládá ze tří dílčích řízení, a to řízení nalézacího, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.

Řízení, které slouží k evidenci daňových subjektů a informací o nich, se nazývá **registrační**. Povinnost vyplývá daňovému subjektu z ust. § 4 zákona o spotřebních daních, příp. dalších speciálních ustanovení (§ 134x) a procesně je upraveno § 125 až 131 daňového řádu. Jedná se zpravidla o plátce daně s předpokládanou pravidelnou daňovou povinností. Daňový subjekt je povinen se registrovat u místně příslušného celního úřadu, tj. u úřadu, v jehož územní působnosti se nachází jeho bydliště (fyzická osoba) nebo sídlo (právnícká osoba, podnikající fyzická osoba). Zákon ukládá povinnost registrovat se k dani z minerálních olejů, piva, vína a meziproductů, lihu, tabákových výrobků a surového tabáku. Ke každému předmětu daně je povinnost registrovat se samostatně, a to na základě univerzální přihlášky. Kromě podstatných identifikačních údajů obsahuje formulář kolonku pro vyplnění dne vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, kontaktní údaje (zejm. identifikátor datové schránky) a finanční údaje – název banky a číslo účtu. Registrační řízení je zahájeno dnem podáním přihlášky k registraci celnímu úřadu.

K zaregistrování daňového subjektu může dojít též z moci úřední, pokud daňový subjekt nepodá přihlášku k registraci, nepodá oznámení o změně registračních údajů nebo nevyhoví výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích. Celní úřad v praxi zaeviduje sdělené údaje do příslušných elektronických evidencí (registr daňových subjektů, registr značení lihu, registr distributorů pohonných hmot atp.) a v případě, že subjekt nebyl registrován k žádné dani, přidělí mu daňové identifikační číslo, viz § 130 daňového řádu. Toto číslo obsahuje kód „CZ“ následující identifikačním číslem nebo rodným číslem. Pokud dojde ke změně údajů souvisejících s registrací, je daňový subjekt povinen tyto údaje celnímu úřadu oznámit. Porušení této povinnosti lze trestat uložením pokuty podle § 247a daňového řádu. Zákon o spotřebních daních stanovuje výjimky, při kterých registrační povinnost na daňový subjekt nepřiléhá a současně u vybraných typů zboží, zvláštních minerálních olejů a surového tabáku, upravuje specifické podmínky registrace a úkony s ní spojené. Závěrem lze poznamenat, že přihlášku je možné vyplnit online a odeslat správci daně prostřednictvím datové schránky nebo e-podatelný.

Povolovací řízení, jehož cílem je vydání rozhodnutí daňovému subjektu opravňující jej k vykonávání schválené činnosti související s výrobou, skladováním nebo užíváním vybraných výrobků, je iniciováno daňovým subjektem formou podání návrhu na vydání povolení. Zákonná úprava je obsažena v části druhé zákona o spotřebních daních. V současné době existuje devět typů návrhů na vydání povolení, upravených dle charakteristik jednotlivých povolení. Celní úřad je povinen zkoumat splnění zákonných podmínek, správnost a pravdivost daňovým subjektem podaných informací ověřit a provést analýzy a výpočty ke zjištění ekonomické stability. Ta je společně prokázáním spolehlivosti, bezúhonnosti, bezdlužnosti, prokázání oprávněnosti vykonávat činnost související s povolením a skutečností, že navrhovatel není likvidací nebo úpadku, nezbytná pro kladné rozhodnutí celního úřadu. Povolovací řízení probíhá vždy v součinnosti s daňovým subjektem. Znamená to, že jeho právem je doplňování návrhu písemnou i ústní formou, předkládání důkazů pro své tvrzení i navrhování provedení důkazů jinou formou atp. Nesplní-li daňový subjekt požadovaná kritéria pro vydání povolení, návrh na vydání povolení zamítne. V takovém případě může subjekt podat odvolání k nadřízené instanci (GŘC), která odvolání projedná, resp. posoudí, zda celní úřad postupoval a rozhodl v mezích zákona.

3.6.2 Nálezací řízení

Předmětné řízení se dále člení na řízení vyměřovací, doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v předchozích dvou zmíněných řízeních. Jelikož základní princip daňového řízení spočívá v existenci břemene tvrzení na straně daňového subjektu, zavedl daňový řád pro daňové přiznání, hlášení a vyúčtování souhrnný pojem „řádne daňové tvrzení“. Při správě spotřebních daních se celní úřady v převážně většině setkávají s podáváním daňových přiznání, daňové hlášení je výjimečné a daňové vyúčtování využívá pouze finanční správa. Cílem řízení vyměřovacího i doměřovacího, jak již bylo uvedeno, je stanovení daně ve správné výši. Daňový subjekt je povinen v daňovém přiznání sám vyčíslit (vypočítat) daň a uvést předepsané údaje. Obdobně jako u ostatních typů daní jsou MF zpracovány **daňové tiskopisy** – formuláře sloužící k předání informací správci daně předepsanou formou. S ohledem na rozsáhlost a potřebnou preciznost sdělovaných údajů, přísluší k téměř každému formuláři pokyny k jeho vyplnění. Jinými slovy se jedná o návod, co a jak do které kolonky formuláře napsat.

Na tomto místě je nutno opakovaně připomenout, že problematika spotřebních daní je obdobně jako např. problematika daně z přidané hodnoty velice spletitá, což je zřejmé již ze samotné obsáhlosti zákona o spotřebních daních, k jejímu zvládnutí je zapotřebí odborné erudice, a proto řada daňových subjektů volí způsob jednání se správci daně prostřednictvím **zástupce**. Zástupcem může být zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník, ustanovený zástupce, zmocněnec, společný zmocněnec nebo společný zástupce. Zpravidla se ovšem jedná o zmocněnce pověřeného k zastupování na základě plné moci (advokát, daňový poradce atp.). Pokud plná moc nespĺňuje předepsané náležitosti, vyzve správce daně zmocněnce k odstranění vad nebo předložení nové plné moci. Subjekty, jež jsou častým účastníkem daňových řízení, zejm. celního, zakládají obvykle u celního úřadu univerzální (generální) plnou moc, vztahující se na všechna následná daňová řízení, přičemž tak odpadá povinnost předkládat plnou moc opakovaně.

Před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání může daňový subjekt nahradit již podané daňové přiznání **opravným daňovým přiznáním**. K předchozímu daňovému přiznání se nepřihlíží. V praxi je sice původní daňové přiznání součástí daňového spisu, nemá ovšem žádnou informační hodnotu. Oproti tomu **dodatečné daňové přiznání** je povinen daňový subjekt podat ihned poté co zjistil, že daň se liší od poslední známé daně, pravomocně vyměřené správcem daně. Doměření může spočívat ve zvýšení nebo snížení poslední známé daně.

Vyměřit nebo doměřit daň lze na základě řádného daňového přiznání, potažmo opravného přiznání na základě dodatečného daňového přiznání nebo v obou případech **z moci úřední** správcem daně. Tato skutečnost nastává, pokud daňový subjekt nesplní svou povinnost tvrzení a nepodá řádné nebo dodatečné daňové tvrzení. K tomuto stavu dochází v praxi docela často, zejména při rozkrytí protiprávní činnosti související s vybranými výrobky, kdy subjekty v převážné míře nesouhlasí s jejich označením celním úřadem za plátce spotřební daně. Při absolutní nesoučinnosti daňového subjektu lze při nepodání daňového tvrzení a nemožnosti stanovit daň dokazováním (při nedostatku důkazů) daň stanovit náhradní formou, za použití tzv. pomůcek, kterými mohou být kvalifikované odhady, výpočty správce daně, statistiky atp.

Daňový řád obecně stanovuje **lhůty** mj. **pro podání daňového přiznání** a dodatečného daňového přiznání, zákon o spotřebních daních ovšem ve svém ustanovení § 18 stanovuje lhůty speciální. Plátce, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, je povinen podat daňové přiznání samostatně za každou daň, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla. Zdaňovacím obdobím s výjimkou dovážených vybraných výrobků je obecně kalendářní měsíc, v několika málo zákonem stanovených případech kalendářní čtvrtletí nebo kalendářní rok. Dodatečné daňové přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně může plátce uplatnit nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká. Speciální lhůty obsahují též vybraná ustanovení týkající se vrácení daně (§ 55, 56 a 56a zákona o spotřebních daních), kdy lze nároku uplatnit v daňovém přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl, nejpozději však do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být uplatněn poprvé. Není-li nárok uplatněn v této lhůtě, dojde k jeho zániku. Opožděné tvrzení daně je povinen správce daně trestat pokutou, jejíž výše se určí v souladu s ustanovením § 250 daňového řádu.

Zmíněné ustanovení § 18 zákona o spotřebních daních též upravuje **lhůtu splatnosti** spotřební daně, jenž činí nejvýše 40 dní po skončení zdaňovacího období, ve kterém povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla. Bylo-li tedy podáno daňové přiznání za zdaňovací období březen, do 25. dubna je daňový subjekt povinen vyčíslit daň a podat daňové přiznání a do 10. května daň zaplatit. I v případě splatnosti daně zákon o spotřebních daních stanovil výjimky např. spotřební daň z lihu je splatná ve lhůtě 55 dní, oproti tomu daň ze ztracených nebo znehodnocených vybraných

výrobků v režimu podmíněně osvobozeného od daně je splatná první pracovní den po dni vzniku povinnosti – ztráty, znehodnocení.

Neopomenutelnou je k řádnému výkonu správy daní taktéž **lhůta pro stanovení daně**. Zvláštní lhůtu zákon o spotřebních daních neupravuje, proto platí lhůta obecná, uvedená v § 148 daňového řádu. Zde se uvádí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Běh této lhůty může být definovanými postupy nebo úkony prodlužován, pozastaven nebo dokonce může započít znovu. Celková lhůta pro stanovení daně končí ovšem nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku a jedná se tedy o tzv. lhůtu prekluzivní (spojenou se zánikem pravomoci správce daně stanovit daň). Výjimky tvoří situace, kdy došlo k pravomocnému rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu nebo pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení a současně daň včetně příslušenství uhradí, v rámci účinné lýtosti spojené se zánikem trestnosti daňového trestného činu. Přestože se lhůta deseti let může jevit jako dostatečný časový prostor pro stanovení daně, z úřední praxe jsou známy i případy, kdy k doručení rozhodnutí o stanovení daně došlo jen několik dní před uplynutím této lhůty.

Jelikož při správě daní lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen individuálním správním aktem, kterým je **rozhodnutí**, výsledkem vyměřovacího nebo doměřovacího řízení by mělo být vydání rozhodnutí o stanovení daně správcem daně, označené jako platební výměr nebo dodatečný platební výměr. Tato rozhodnutí se neodůvodňují, pokud se ovšem nejedná o stanovení daně z moci úřední nebo se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Pokud tedy daňový subjekt podá daňové přiznání a celní úřad nemá námitky proti výši přiznané daně, vydá platební výměr, kterým de facto bez odůvodnění přijme tvrzení daňového subjektu a přiznanou daň stanoví (vyměří) daňovému subjektu k úhradě. V případě, že dojde ke stanovení daně na základě výsledku daňové kontroly nebo výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole či protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, obsahující zpravidla podrobný popis zjištěných skutečností, hodnocení důkazů, vyjádření daňového subjektu a právní názor správce daně. Náležitosti rozhodnutí obsahuje ustanovení § 102 daňového řádu. Vhodné je zmínit, že v odůvodnění rozhodnutí by měl správce daně uvést, které skutečnosti má za prokazané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce (odst. 4 daného ustanovení).

Doručování rozhodnutí, příp. jiných písemností, následuje po jeho vydání celním úřadem. Úpravu doručování obsahuje hlava III daňového řádu. S ohledem na různá specifika uvedená v této obsáhlé pasáži lze pouze příkladem uvést, že rozhodnutí může být doručeno daňovému subjektu osobně příslušníky celní správy nebo jinou ozbrojenou složkou, prostřednictvím provozovatele poštovních služeb nebo v případech doručování cizím státním příslušníkům jiných členských států tamními celními orgány. Nejčastější je ovšem elektronické doručování do datové schránky daňového subjektu. Inovativním v tomto směru byl zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, který zavedl zřízení datových schránek orgánům veřejné moci, právníkům osobám zapsaným v obchodním rejstříku nebo zřízeným ze zákona, advokátům, daňovým poradcům a insolvenčním správčům. Současně též umožnil volné zřízení datové schránky pro fyzické i podnikající fyzické osoby. V současné době činí podání v písemné (analogové) formě pouze nepatrný zlomek všech učiněných podání vůči celním orgánům.

Opravné prostředky slouží k nezávislému posouzení zákonnosti a správnosti rozhodnutí vydaného správním orgánem v první instanci, dále jsou určeny k nápravě rozhodnutí nebo sjednocení rozhodovací činnosti. Iniciátorem je vždy daňový subjekt. Dělí se na řádné opravné prostředky (odvolání, rozklad) a mimořádné opravné prostředky (návrh na povolení obnovy řízení). Právní úpravu obsahuje ustanovení § 108 až 120 daňového řádu. Nejčastějším typem uplatněného řádného prostředku je odvolání podané příjemcem rozhodnutí, tzv. odvolatelem. Odvolatel je oprávněn uplatnit proti rozhodnutí správce daně námitky, jinými slovy nesouhlas s vydáním rozhodnutí, podpořený např. důkazními prostředky. Účelem podaného odvolání je zpravidla zrušení nebo změna napadeného rozhodnutí. Odvolacím orgánem je Generální ředitelství cel. Rozhodnutí o odvolání lze napadnout správní žalobou u místně příslušného soudu.

3.6.3 Řízení o placení daní

Zabezpečení úhrady daně, navazující na její správné zjištění a stanovení, je cílem řízení o placení daní. Toto řízení se člení na řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, řízení o zajištění daně, řízení exekuční a stejně jako v řízení nalézacím, řízení o řádném opravném prostředku.

Předně je ovšem třeba popsat, jakým způsobem dochází k evidenci daňových závazků a pohledávek daňových subjektů celními orgány. K tomuto účelu je každému daňovému subjektu, který přichází do kontaktu se spotřebními daněmi, zřízen **osobní daňový účet**. Tento účet zachycuje informace jak v rovině nalézací, tak rovině platební. Znamená to, že na při stanovení daně nebo jejího příslušenství dojde na osobním daňovém účtu, konkrétně na debetní straně, k zaznamenání finančního údaje formou nesplacené pohledávky. V opačném případě, tedy např. při vyměření nároku na vrácení spotřební daně, vzniká na kreditní straně účtu závazek vůči daňovému subjektu. K zániku pohledávky dochází při plné úhradě vyměřené daně daňovým subjektem, k zániku závazku při poukázání částky vyměřeného nároku na jeho bankovní účet. Osobní daňový účet je z důvodu přehlednosti členěn dle jednotlivých druhů daně, kdy každý druh je označen kódem, např. daň z minerálních olejů se člení na: 799 – (obecná) daň z minerálních olejů; 756 – vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu, 5792 – vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla, 95791 - vrácení daně z ostatních benzínů apod.

S platebními povinnostmi úzce souvisí vznik přeplatků a nedoplatků. Toto téma není potřeba více rozebírat, pouze je vhodné doplnit, že k úhradě nedoplatku je daňový subjekt vyzván, v případě jeho neuhrazení může celní úřad přistoupit k daňové exekuci nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora. Bezvýsledně vymáhaný nedoplatek může být odepsán pro nedobytnost. Přeplatek je celním úřadem obvykle vrácen nebo použit na úhradu nedoplatku u jiného správce daně, např. finančního úřadu.

Významným instrumentem spojeným s vyměření/doměření spotřební daně je **posečkání úhrady daně** nebo **rozložení její úhrady na splátky**. Za situace, kdy se daňový subjekt stane plátcem spotřební daně a je mu uložena platební povinnost, nemusí disponovat dostatkem finančních prostředků k jednorázové úhradě. Při splnění zákonných podmínek, např. prokázání, že by neprodlená úhrada pro něj byla spojena s vážnou újmou nebo že by nebylo možné vybrat celý nedoplatek najednou, rozhodne celní úřad o posečkání, přičemž zpravidla využívá zástavního práva. Při povolení rozložení úhrady daně na splátky stanoví rozhodnutím tzv. splátkový kalendář, určující, k jakému datu musí být určitá částka daňovým subjektem uhrazena. Po dobu povoleného posečkání sice nevzniká daňovému subjektu uhradit úrok z prodlení, tento je však nahrazen úrokem z posečkané částky. Tento úrok odpovídá ročně výši

repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, nikoliv o 14 procentních bodů, jako v případě úroku z prodlení (§ 157 odst. 2 daňového řádu). Jedná se tedy o výhodu pro daňový subjekt spolupracující se správcem daně.

Stejně jako daňový řád upravuje lhůtu pro stanovení daně, určuje též **lhůtu pro placení daně**. Tato lhůta činí šest let a počíná běžet dnem splatnosti daně. Po uplynutí této lhůty nelze nedoplatek vybrat (§ 160 odst. 1 daňového řádu). Obdobné jsou také podmínky pro přerušení běhu lhůty, stavění lhůty a započetí běhu nové lhůty. Lhůta končí po uplynutí nejvýše 20 let, což je dostatečný časový prostor pro potřebné vyrovnaní platebních vztahů mezi správcem daně a dlužníkem.

Platební povinnost je ukládána výhradně na základě rozhodnutí, kdy v jeho výrokové části kromě vyměřené/doměřené částky spotřební daně musí být uvedeno číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena.

Každý celní úřad má u pobočky České národní banky zřízenou sadu **bankovních účtů**, na kterou je navázána daňová evidence na osobních daňových účtech. U každé platby daně musí být uvedeno, na jaký druh daně je příslušná platba určena. Každá daň je označena číslem druhu příjmu, které tvoří předčíslí bankovního účtu celního úřadu. Předčíslí o rozsahu dvou až pěti číslic určuje druh daně, pro kterou byl účet zřízen. V současné době existuje přes sedmdesát číselných označení druhů daní (vč. pokut, poplatků, nákladů aj.), např. 4781 – spotřební daň z lihu, 756 - vracení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu, 40037 – zajištění daně. Úplný tvar čísla bankovního účtu pro úhradu určité daně se skládá z předčíslí bankovního účtu, z matrikové části a z kódu banky. Může mít např. podobu 4773-27720411/0710. Číslo 4773 určuje, že se jedná o daň z piva, číslo 27720411 značí, že disponentem bankovního účtu je Celní úřad pro Ústecký kraj a číslo 0710 je směrový kód České národní banky. Tento tvar čísla bankovního účtu budou proto využívat všichni plátcí daně z piva místně příslušní Celnímu úřadu pro Ústecký kraj. Na základě častých dotazů veřejnosti prezentuje celní správa způsoby správného zaplacení daně na svých internetových stránkách (<https://www.celnisprava.cz/cz/faq/Stranky/jak-spravne-zaplatit-dan-celnimu-uradu.aspx>).

Veškeré příjmy jsou prostřednictvím účtu Generálního ředitelství cel převáděny na centrální účet Ministerstva financí. Výnos ze spotřebních daní je eminentním daňovým příjmem. Celkové

příjmy **státního rozpočtu** České republiky byly zákonem č. 336/2018 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2019 stanoveny ve výši 1 465 359 071 851 Kč, Ministerstvem financí odhadovaný výnos ze spotřebních daní činí 164 mld. Kč, což tvoří cca 11,2 % z celkových příjmů státního rozpočtu.

3.6.4 Sazby a výpočet daně

Pro stanovení spotřební daně ve správné výši je nezbytné prvotně určit, zda se jedná o předmět spotřební daně, tedy zda splňuje zákonnou definici a dále v některých případech znát jeho kód nomenklatury. Např. podle § 81 odst. písm. a) zákona o spotřebních daních se pivem pro účely tohoto zákona rozumí výrobek uvedený pod kódem nomenklatury 2203 obsahující více než 0,5 % objemových alkoholů. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Pokud tedy pivo zařazené do zmíněného kódu nomenklatury obsahuje méně, než 0,5 % objemových alkoholů, nejedná se o předmět daně z piva. Dispozice kompletním osmimístným kódem nomenklatury je nezbytná zejména při určení předmětu daně z minerálních olejů. Při dovozu nebo výrobě vybraného výrobku je to zejména osoba dovozce/výrobce, který sazebně zboží pod kód nomenklatury zařazuje. Daňový subjekt je oprávněn také podat celním orgánům žádost o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží. Po analýze předloženého vzorku v celně technické laboratoři celní orgány vydají závazné stanovisko, kterým se musí žadatel při zařazování zboží řídit. V případě zajištěného zboží neznámého původu a složení celními orgány je zboží obdobně analyzováno a sazebně zařazeno. Při uvedení vybraného výrobku do volného oběhu je povinností plátce daně a dále také navazujících prodejců na daňových nebo prodejních dokladech uvádět kód nomenklatury. V rámci kontroly je tedy daňový subjekt příslušnými doklady povinen prokázat o jaký vybraný výrobek se jedná a zda z něj byla řádně odvedena spotřební daň (výše spotřební daně se též uvádí na dokladech).

Základem **daně z minerálních olejů** je množství minerálních olejů vyjádřené v 1000 l při teplotě 15 °C. Pro těžké topné oleje a zkapalněné ropné plyny je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti.

Tabulka 8 Sazby daně z minerálních olejů

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2710	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1000 l
	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
	Střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč/1000 l
	těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1000 l
2711	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění do 31. 12. 2019

Daň z minerálních olejů se vypočítá vynásobením základu daně, zaokrouhleného na dvě desetinná místa, sazbou daně. Výsledná daň se zaokrouhluje na celé koruny nahoru (§ 146 daňového řádu). S ohledem na fyzikální vlastnosti minerálních olejů slouží ke stanovení množství minerálních olejů při 15 °C fyzikální tabulky či technické normy.

Sazby daně z minerálních olejů jsou od 1. 1. 2010 konstantní. Neočekává se ani jejich zvýšení v roce 2020.

Základem **daně z lihu** pro účely tohoto zákona je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.

Tabulka 9 Sazby daně z lihu

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2207	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	28 500 Kč/hl etanolu
2208	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	28 500 Kč/hl etanolu
	líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	14 300 Kč/hl etanolu
ostatní	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	28 500 Kč/hl etanolu

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění do 31. 12. 2019

Daň z lihu se vypočítá vynásobením základu daně, zaokrouhleného na dvě desetinná místa, sazbou daně. Výsledná daň se zaokrouhluje na celé koruny nahoru (§ 146 daňového řádu). S ohledem na fyzikální vlastnosti lihu slouží ke stanovení množství lihu při 20 °C stejně jako u minerálních olejů fyzikální tabulky či technické normy.

I v případě sazeb daně z lihu nedošlo od 1. 1. 2010 ke změnám, kromě zpřesnění výjimky pro líh z pěstitelského pálení platné od 1. 5. 2011.

Základem **daně z piva** pro účely tohoto zákona je množství piva v hektolitrech.

Tabulka 10 Sazby daně z piva

Kód nomenklatury	Sazba daně v Kč/hl za každé celé hmotností procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary				
		Velikostní skupina podle výroby v hl ročně				
		do 10 000 včetně	nad 10 000 od 50 000 včetně	nad 50 000 do 100 000 včetně	nad 100 000 od 150 000 včetně	nad 150 000 do 200 000 včetně
2203, 2206	32,00 Kč	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,80 Kč

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění do 31. 12. 2019

Výše daně u piva se vypočítá jako součin množství piva v hektolitrech, základní nebo snížené sazby a příslušné výše procenta koncentrace piva vyjádřené ve stupních Plato (°P), bez desetinných míst. Výsledná daň se zaokrouhluje na celé koruny nahoru (§ 146 daňového řádu).

Koncentrace piva se vyjadřuje v hmotnostních procentech jako procentní obsah extraktu původní mladiny, který se stanoví výpočtem podle velkého Ballingova vzorce (uveden ve vyhlášce č. 468/2003 Sb.), jenž zní:

$$p (\%) = \frac{(2,0665 A + E_s) * 100}{100 + 1,10665 A}$$

p - extrakt původní mladiny,

E_s - hmotnostní procento skutečného (nezkvašeného) extraktu piva, které se stanoví pyknometricky, popřípadě denzitometricky, po oddestilování alkoholu a doplnění destilovanou vodou na původní hmotnost vzorku,

A - hmotnostní procento alkoholu stanovené v destilátu pyknometricky, popřípadě denzitometricky.

Od 1. 1. 2010 jsou sazby daně z piva neměnné.

Základem **daně z vína a meziproductů** je taktéž jejich množství v hektolitrech.

Tabulka 11 Sazby daně z vína a meziproduktů

Text	Sazba daně
Šumivá vína podle § 93 odst. 2	2 340 Kč/hl
Tichá vína podle § 93 odst. 3	0 Kč/hl
Meziprodukty podle § 93 odst. 4	2 340 Kč/hl

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění do 31. 12. 2019

Daň z vína se vypočítá vynásobením základu daně sazbou daně. Výsledná daň se zaokrouhluje na celé koruny nahoru (§ 146 daňového řádu).

Sazby daně z vína a meziproduktů jsou neměnné již od 1. 1. 2004.

Základem **spotřební daně z tabákových výrobků** je:

- pro procentní část daně u cigaret je cena pro konečného spotřebitele podle § 103 zákona o spotřebních daních,
- pro pevnou část daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech,
- u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech.

Tabulka 12 Sazby daně z tabákových výrobků

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
cigarety	27 %	1,46 Kč/kus	celkem nejméně však 2,63 Kč/kus
doutníky, cigarillos		1,71 Kč/kus	
tabák ke kouření		2 236 Kg/kg	

Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění do 31. 12. 2019

Výše daně u doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření se vypočítá jako součin základu daně a pevné sazby daně.

Výše daně u cigaret při použití pevné části a procentní části sazby daně se vypočítá jako součet následujících položek:

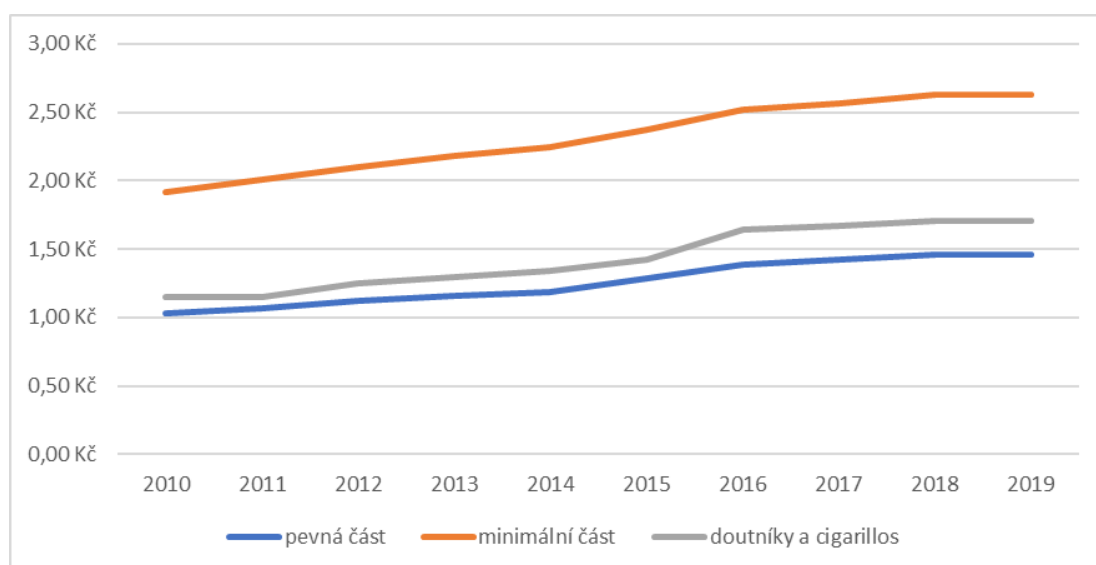
- a) součin procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret dělený stem,
- b) součin pevné části sazby daně a počtu kusů.

Cena pro konečného spotřebitele je pro vybrané druhy cigaret stanovena v cenovém věstníku Ministerstva financí. V případě, že cena pro konkrétní značku cigaret stanovena není, použije se ministerstvem stanovený vážený cenový průměr. Pro rok 2019 činí 4,486 Kč/kus, tj. 89,72 Kč za jednotkové balení (krabičku) cigaret o 20 kusech.

Výše daně u cigaret při použití minimální sazby daně se vypočítá jako součin minimální sazby daně a počtu kusů. Je-li výše daně u cigaret vypočtená při použití pevné a procentní části sazby daně nižší než výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně, použije se výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně.

Vývoj pevné a minimální sazby u cigaret a sazby daně z doutníků a cigarillos za období let 2010 až 2019 vyjadřuje graf. Procentní část sazby daně činila od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 28 %, do současnosti činí poté 27 %.

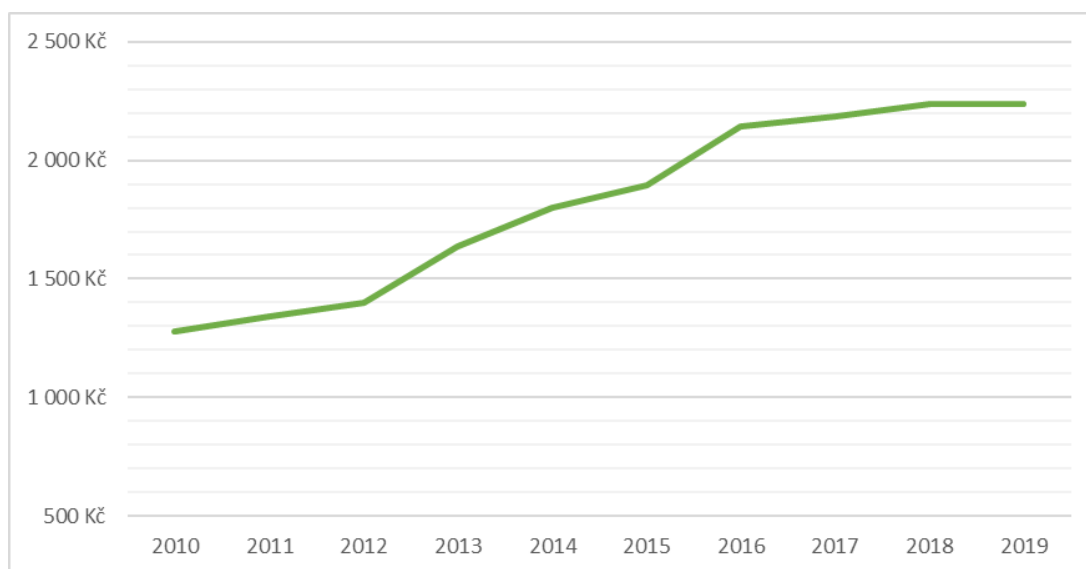
Graf 1 Růst sazeb daně z tabákových výrobků (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

Stejně jako ke každoročnímu zvyšování sazeb daně u cigaret, doutníků a cigarillos, dochází k poměrně razantnímu zvyšování sazeb i u tabáku ke kouření.

Graf 2 Růst sazby daně z tabáku ke kouření (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

Základem **daně ze zahřívanych tabákových výrobků** je množství tabáku obsaženého v zahřívanych tabákových výrobcích v jednotkovém balení určeném pro přímou spotřebu vyjádřené v gramech zaokrouhlené na 1 desetinné místo. Sazba daně ze zahřívanych tabákových výrobků činila do 31. 12. 2019 2,236 Kč/g. Daň ze zahřívanych tabákových výrobků se vypočte jako součin základu daně a sazby daně ze zahřívanych tabákových výrobků. Pro zaokrouhlování výsledné výše daně platí stejné podmínky jako pro vybrané výrobky.

Základem **daně ze surového tabáku** je množství surového tabáku vyjádřené v kilogramech. Sazba daně ze surového tabáku se stanoví ve výši sazby spotřební daně z tabáku ke kouření. Daň ze surového tabáku se vypočte stejným způsobem jako v předchozím případě.

3.6.5 Zvýšení sazeb spotřebních daní od 1. ledna 2020

Z výše popsaných skutečností je zřejmé, že s výjimkou sazeb daně z tabákových výrobků nedošlo od roku 2010 k navýšení sazeb u ostatních vybraných výrobků, a to navzdory růstu průměrné mzdy od roku 2010 do současné doby o více než 40 %. Alkoholické nápoje a tabákové výrobky,

jenž se řadí mezi návykové látky, jsou proto dostupnější širší veřejnosti, což zvyšuje jejich spotřebu. Na druhé straně má snazší dostupnost vliv na zdraví obyvatel, vede k závislostem na návykových látkách a navyšuje náklady státu na léčbu s tím spojenou.

Zejména na základě těchto skutečností představilo Ministerstvo financí v polovině roku 2019 sazbový balíček, který s účinností od 1. ledna 2020 upravuje zdanění tabákových výrobků, tvrdého alkoholu a hazardu.

V případě spotřební daně z lihu navrhlo ministerstvo její zvýšení ze současných 28 500 Kč/hl etanolu na 32 250 Kč/hl etanolu. U půllitrového spotřebitelského balení o objemu 40 % alkoholu dojde ke zdražení o 7,5 Kč. Ke zvýšení sazby dojde i u lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení, a to na 16 200 Kč/hl etanolu.

Sazby spotřební daně z cigaret dále navrhlo zvýšit z 27 % na 30 % u procentní části sazby, z 1,46 na 1,61 Kč/kus u pevné části sazby daně a z 2,63 na 2,90 Kč/kus u minimální části sazby daně. V případě zvýšení spotřební daně z doutníků, tabáku ke kouření, surového tabáku a zahříváných tabákových výrobků se jednalo o navýšení sazby přibližně o 10 %.

Ministerstvo financí též přihlédlo k dlouhodobým doporučením Světové zdravotní organizace a OECD. Podle poslední zprávy OECD z července 2018²⁰ jsou spotřební daně z alkoholu a tabáku v České republice stále nízké, přičemž jejich zvýšení představuje účinnou motivaci ke snížení spotřeby a souvisejícímu omezení zdravotních problémů.

Jedním z neposledních důvodů navrhovaných opatření je současně nutnost harmonizace sazeb s právem EU, neboť v současné době, tj. roce 2019, není splněna podmínka, že spotřební daň z cigaret musí činit nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě.²¹

S účinností od 1. 1. 2020 byl zákon o spotřebních daních novelizován, přičemž došlo ke zvýšení sazeb daně z lihu a tabákových výrobků, včetně surového tabáku dle záměru Ministerstva financí. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 364/2019 Sb., jímž byl novelizován zákon o spotřebních daních, se očekává v roce 2020 navýšení inkasa u daně z lihu o 0,9 mld. Kč a u daně z tabákových výrobků o 7,7 mld. Kč.

²⁰ https://www.oecd.ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en

²¹ <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/sazbovy-balicek-mf-reaguje-na-poznatky-o-35161>

4 Analytická část

4.1 Analýza inkasa příjmů spotřebních daní

4.1.1 Inkaso spotřebních daní za období let 2010 až 2018

Následující kapitola obsahuje dílčí analýzu inkasa spotřebních daní za poslední dekádu. Pozornost je věnována výkyvům v inkasu u jednotlivých druhů vybraných výrobků a popisu faktorů způsobujících tyto výkyvy i ovlivňující spotřebu vybraných výrobků v obecné rovině.

Úvodem je vhodné uvést, že Ministerstvo financí v součinnosti se správci jednotlivých kapitol státního rozpočtu předkládá zpravidla ve třetím čtvrtletí běžného roku vládě návrh zákona o státním rozpočtu.²² Součástí návrhu je mj. stanovení předpokládaných výdajů a příjmů (včetně predikce příjmů ze spotřebních daní). Vláda návrh projedná, schválí a předloží Poslanecké sněmovně. Schvalování státního rozpočtu poté probíhá ve trojím čtení, jehož výsledkem je souhlas s návrhem zákona. Schválený zákon je následně vyhlášen ve Sbírce zákonů, přičemž musí nabýt účinnosti prvního dne rozpočtového roku.

V roce 2018 činil celkový výnos daní a cel 1 038,3 mld. Kč, přičemž příjem spotřebních a ekologických daně činil 165,3 mld. Kč, tj. téměř 16 % daňových příjmů. Přesná predikce celkového inkasa spotřebních daní, založená na detailní analýze předchozích období a makroekonomické situace, je tak klíčová pro rozhodování o výdajové stránce státního rozpočtu. Nepřesný odhad, zejména v přecenění příjmové stránky, může mít negativní dopad na vyrovnanost platební bilance a zapříčinit nutnost mimořádného zajištění finančních prostředků z jiných zdrojů či omezení, kupř. již přislíbených, výdajů.

Ministerstvo financí na svých internetových stránkách (www.mfcr.cz) pravidelně prezentuje legislativní dokumenty související s daňovou problematikou, z nichž oblasti spotřebních daní se týkají především již zmíněné návrhy zákonů o státním rozpočtu, zákony samotné i důležité střednědobé výhledy státního rozpočtu.

²² <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2018/vladni-navrh-zakona-o-statnim-rozpocetu-c-33048>

Pro zajímavost lze uvést, že součástí zmíněného výhledu na léta 2020 a 2021 je přehled vývoje daňových příjmů, který ovšem obsahoval odlišné údaje o výši příjmů spotřebních daních, než údaje prezentované celní správou i jinými veřejně dostupnými zdroji. Např. údaj o výši inkasa ze spotřebních daní (bez příjmů z ekologických daní) v roce 2017 činil dle střednědobého výhledu 149,4 mld. Kč oproti zjištěným 157,4 mld. Kč. V návaznosti na tento nesoulad bylo dotazem u ministerstva financí zjištěno, že se jedná o čistý, disponibilní příjem, kdy rozdíl ve výši cca 8 mld. Kč (5 % z celkového inkasa) představuje vyčleněný příspěvek Státnímu fondu dopravní infrastruktury.

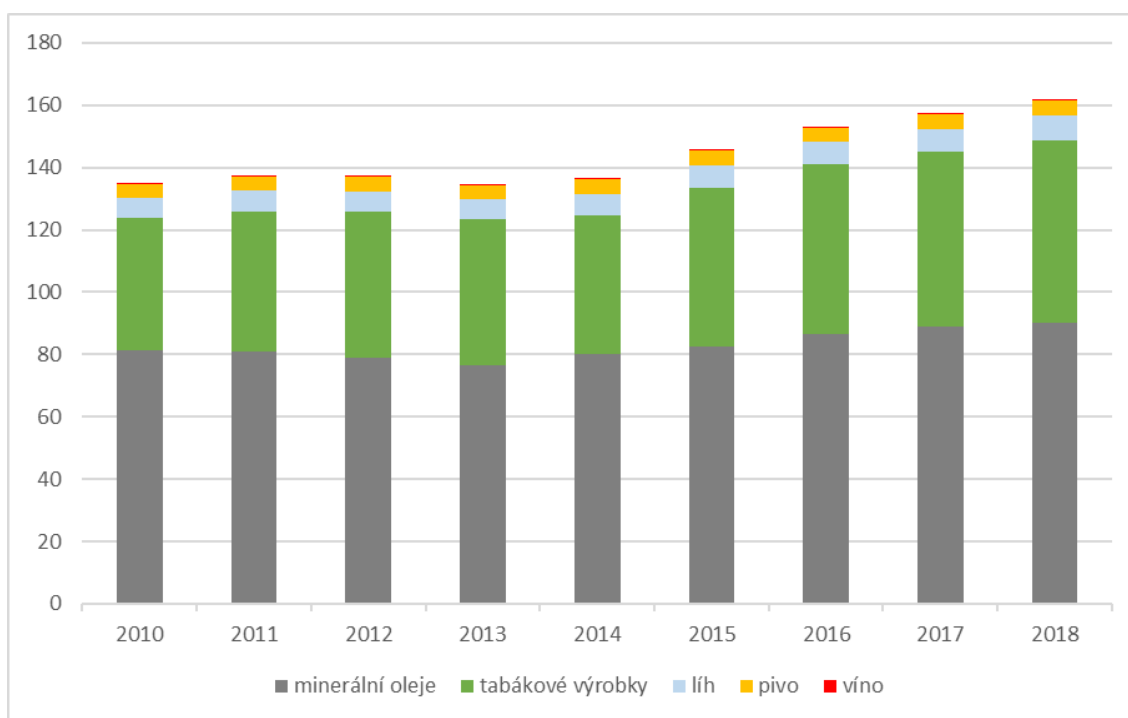
Výše inkasa ze spotřebních daní za období let 2010 až 2018 je zpracována v tabulce č. 13 a pro přehlednost též v grafu č. 4 Celkové inkaso v jednotlivých letech nezahrnuje částku vybraných ekologických daní (na rozdíl od údajů z některých veřejně dostupných zdrojů) a jednotlivé částky, především výše daně z minerálních olejů, jsou sníženy o výši daně, jež byla vrácena daňovým subjektům.

Tabulka 13 Výnos spotřebních daní k 31. 12. příslušného roku (v mld. Kč)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
minerální oleje	81,4	80,9	78,8	76,6	80,1	82,7	86,7	88,9	90
tabák	42,5	45	47	46,8	44,7	50,9	54,4	56,2	58,8
líh	6,5	6,8	6,5	6,4	6,8	7,1	7,2	7,3	7,9
pivo	4,3	4,5	4,7	4,5	4,6	4,7	4,6	4,6	4,8
víno	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4
CELKEM	135,0	137,5	137,3	134,6	136,5	145,7	153,3	157,4	161,9

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

Graf 3 Výše inkasa spotřebních daní (v mld. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

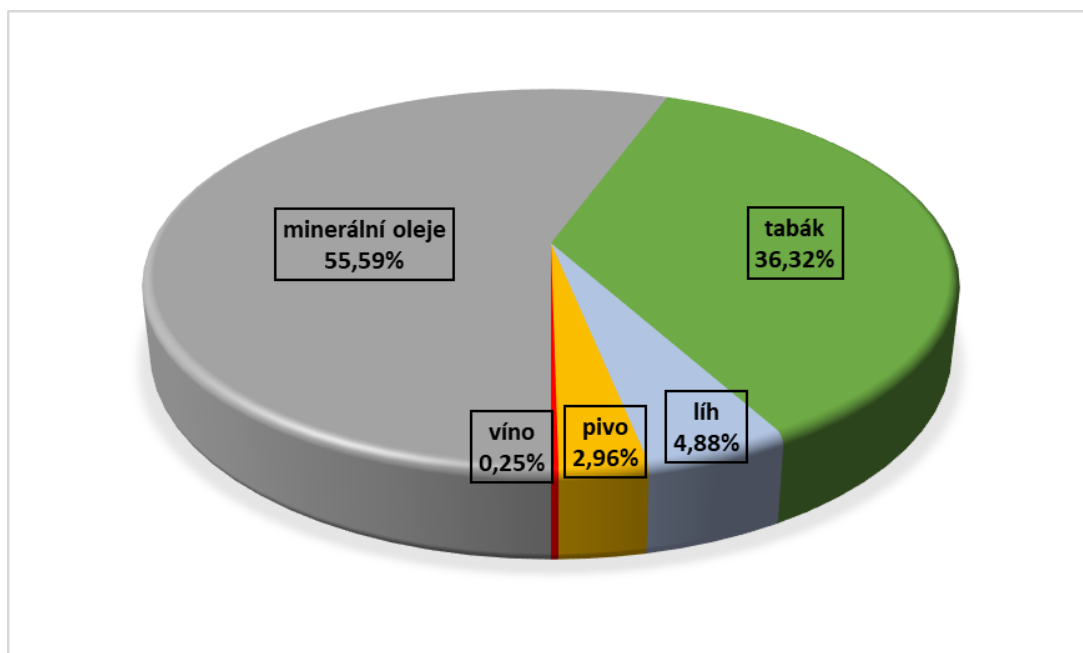
Z uvedených údajů v tabulce č. 13 a grafu č. 4 vyplývá, že ke zvýšení inkasa spotřebních daní došlo razantněji (o 9,2 mld. Kč) až od roku 2014 a v posledních třech letech činí přírůstek cca 4 až 7 mld. Kč (vliv na výši příjmů má i inflace). V roce 2019 lze na základě této skutečnosti predikovat příjem ze spotřebních daní ve výši 165 až 168 mld. Kč.

Jelikož se jedná o časovou řadu intervalovou, lze průměr intervalové řady vypočítat pomocí vzorce 1 (viz Metodika). Vypočtená hodnota 144,35 mld. Kč značí průměrnou výši inkasa ze spotřebních daní ve sledovaném období. S použitím vzorce 2 lze stanovit difference prvního řádu, tj. zvýšení nebo snížení výše daňových příjmů oproti předchozímu roku. Nejvyšší přírůstek představoval rozdíl inkasa v letech 2014 až 2015, konkrétně o 9,2 mld. Kč a nejvyšší propad v inkasu byl v letech 2012 až 2013, konkrétně ve výši – 2,5 mld. Kč. Průměrné navýšení inkasa za sledované období činilo 3,36 mld. Kč. Tempo růstu/poklesu, vypočtené dle vzorce 3, dosahovalo hodnot v rozmezí od -1,97 % v roce 2013 do 6,74 % v roce 2015. V průměru dosáhlo tempo růstu úrovně 2,33 %.

Na ekonomiku České republiky a s tím úzce související výběr spotřebních daní měla v období let 2008 až 2014 vliv celosvětová ekonomická krize, kdy výše inkasa celkově stagnovala a došlo i k jejímu propadu (viz graf č. 4). Od roku 2016 je však česká ekonomika v dobré kondici, jenž má za následek vytvoření příznivých podmínek pro obchod a zlepšení životní úrovně domácností. Důsledkem je všeobecné zvýšení poptávky po výrobcích podléhajících spotřební dani vedoucí k jejich vyšší výrobě nebo dovozu a s tím spojenému výběru spotřební daně.

Nejvýznamnějším příjmem v roce 2018 zůstává konstantně spotřební daň z minerálních olejů, která tvoří 56 % z celkových příjmů. Druhá nejvýznamnější je daň z tabákových výrobků, která tvoří 36 % z celkového příjmu. Daň z lihu tvoří 5 % a daň z piva a vína zbyvajících část ve výši 3 %.

Graf 4 Struktura příjmů spotřebních daní v roce 2018



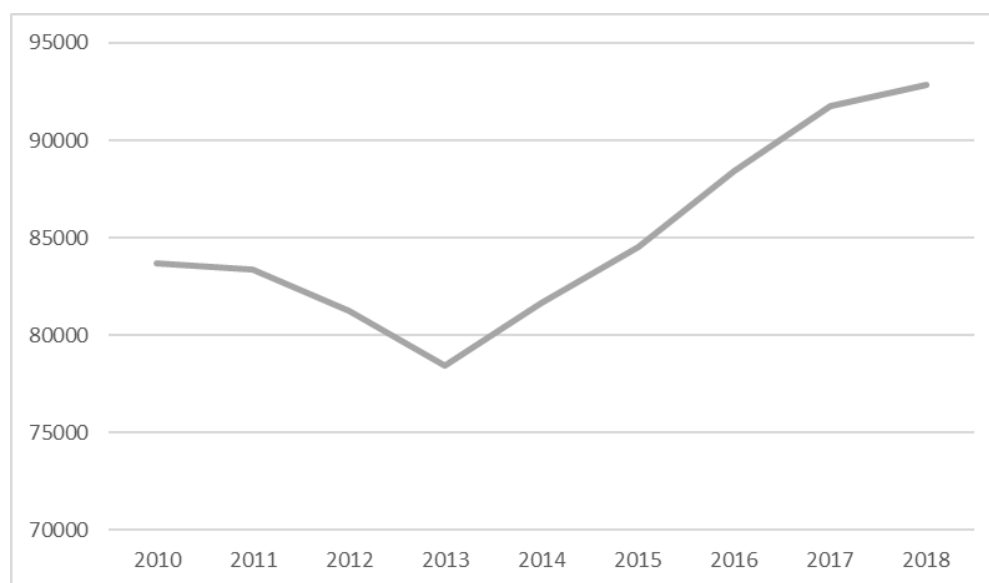
Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

Ve zkoumaném období se podíl minerálních olejů na každoročním celkovém inkasu postupně snížil z cca 60 % na 56 %, kdy naopak zvýšení podílu zaznamenaly tabákové výrobky. V roce 2010 činil podíl tabákových výrobků přibližně 31 % a postupně vzrostl až na současných 36 % z celkového inkasa. Tato změna poměru je evidentní i z výše inkasa, kdy v roce 2010 činilo inkaso ze spotřebních daní z minerálních olejů 81,4 mld. Kč a v roce 2018 90 mld. Kč (nárůst o 8,6

mld. Kč). V roce 2010 činila výše inkasa spotřební daně z tabákových výrobků 42,5 mld. Kč a v roce 2018 58,8 mld. Kč (nárůst o 16,3 mld. Kč). Podíl ostatních vybraných výrobků zůstává zastoupen relativně ve stejné míře.

4.1.2 Inkaso z minerálních olejů

Graf 5 Vývoj inkasa spotřební daně z minerálních olejů (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

Postupný pokles inkasa spotřební daně z minerálních olejů v letech 2010 až 2013 lze přičítat nejen důsledkům ekonomické recese, ale též zavedení povinné registrace distributorů pohonných hmot od 21. 4. 2011, a to na základě úpravy zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot. S účinností od 1. 7. 2011 pak byla provozovatelům čerpacích stanic stanovena povinnost vést evidenci množství prodaných pohonných hmot. Na základě tohoto opatření, jehož součástí byla i podmínka složení kauce ve výši 20 mil. Kč, došlo ke snížení počtu distributorů pohonných hmot z cca 1960 na přibližné množství 150. I toto množství je však ve srovnání s okolními členskými státy EU stále největší. Důsledkem tohoto opatření byl ovšem nárůst inkasa oproti předchozím obdobím. Příčinu lze spatřovat ve vytěsnění společností distribuujících nelegální pohonné hmoty, zpravidla zředěné minerálními oleji nepodléhající spotřební dani.

Spotřebu minerálních olejů, především motorové nafty a benzínu, ovlivňovala ve zkoumaném období zejména prodejní cena u vnitrozemských čerpacích stanic, kdy čeští i zahraniční řidiči mezinárodní tranzitní kamionové dopravy podle ní volili čerpání pohonných hmot v tuzemsku nebo sousedních zemích.

Pro účely zvýšení příjmů státního rozpočtu je efektivní, aby dopravci tankovali a platili spotřební daň v České republice. Jedním z řešení je zavedení principu tzv. profesionální nafty, kdy je část spotřební daně vrácena přepravcům. Toto opatření motivuje přepravce k realizaci tankování na území České republiky a vede ke zvýšení výběru spotřebních daní z motorové nafty.²³

Z národohospodářského pohledu je nafta stále nejdůležitější pohonnou látkou pro zajištění mobility (veřejná autobusová doprava, mobilní technika ve složkách integrovaného záchranného systému, zemědělská technika i vojenská technika, železniční a lodní doprava). Pro ilustraci lze uvést, že podle České asociace petrolejářského průmyslu a obchodu dosáhla celková spotřeba pohonných hmot za rok 2018 objemu 8 003 mld. litrů a je tvořena v rozhodující míře spotřebou nafty (73,4 %) a pouze z 26,6 % spotřebou automobilových benzinů.

Dalším faktorem ovlivňující spotřebu pohonných hmot byla spotřeba nově vyráběných naftových motorů v důsledku povinnosti plnit přísnější emisní normy EURO 5 a 6 (v roce 2018 již verze 6.2) a technologický pokrok projevující se snižováním objemů zážehových motorů díky technologii přeplňování (downsizing), a tím i snížením spotřeby paliva. Určitou roli hrálo i nahrazování starších motorových vozidel se zážehovými motory, vozidly s motory vznětovými a taktéž rozšiřování použití alternativních paliv (palivo E85 – bioethanol). Jedním z vlivů bylo i legální nahrazování fosilních paliv biopalivy. Aktuálním tématem je otázka zrušení povinného přimíchávání biosložky do pohonných hmot (4,1 % biosložky do benzínu a 6 % do nafty) a nástup alternativních pohonů, např. elektromobilita.

Významným instrumentem, který se podílí na celkovém inkasu spotřební daně z minerálních olejů, přesněji jeho snížení, je uplatňování nároku na její vrácení zákonem stanovenými subjekty. Jedná se především o osoby užívající tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese (§ 57 zákona o spotřebních daních) a osoby užívající minerální oleje pro výrobu tepla (§ 56 zákona o spotřebních daních), dále osoby nárokové vrácení spotřební daně

²³ <https://www.politikaspolecnost.cz/wp-content/uploads/2019/07/Zdanění-spotřeby-v-České-republice-IPPS.pdf>

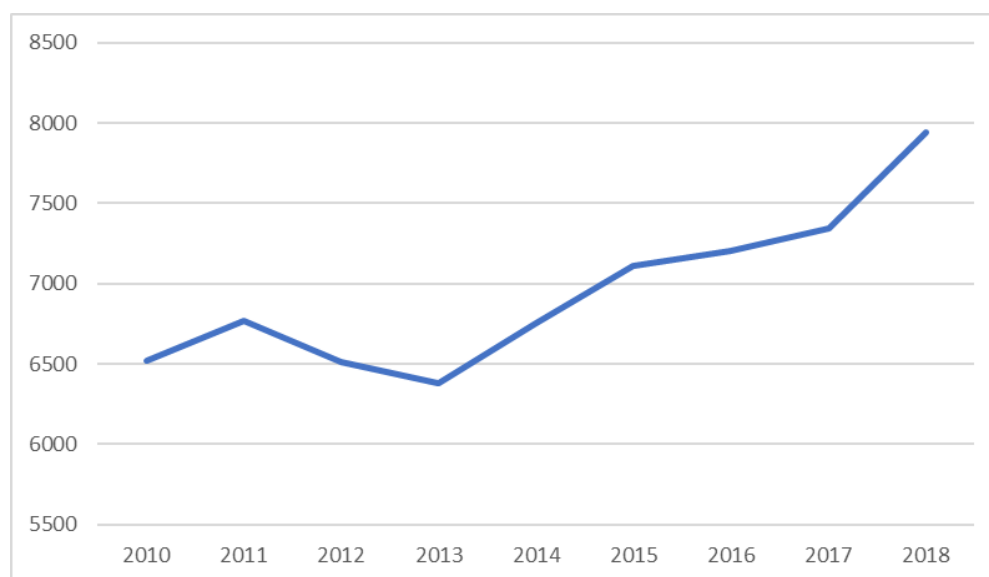
z ostatních benzinů (§ 56a zákona o spotřebních daních), osoby užívající minerální oleje v mineralogických postupech a metalurgických procesech (§ 55 zákona o spotřebních daních), osoby požívající výsady a imunity (§ 15 zákona o spotřebních daních) a ozbrojené síly členských států NATO (§ 15a zákona o spotřebních daních).

Zatímco v roce 2010 činila výše vrácení spotřební daně 1 679 mil. Kč, v současné době dosahuje již částky 2 947,3 mil. Kč. Tento rapidní nárůst zejména v posledních dvou letech vyvolal zvýšení kontrolních aktivit ze strany celní správy, přičemž v současné době se v odvolacím i soudním řízení řeší četné kauzy neoprávněně uplatněného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.

4.1.3 Inkaso z lihu a lihovin

Výnos spotřební daně z lihu byl v roce 2012 negativně ovlivněn především výskytem metylalkoholu v lihovinách (tzv. metanolová aféra), 14ti denním opatřením zákazu nabídky a prodeje lihovin a s tím spojenou změnou nákupních preferencí spotřebitelů. Výrazný propad je zřejmý z grafu č. 7. Velké procento tradičních spotřebitelů lihovin se částečně nebo zcela odklonilo od konzumace klasických lihovin s lihovitostí 40 % objemových (Rum, Vodka, Fernet atp.) a nahradilo je levnějšími alkoholickými nápoji (např. pivem, tichým vínem a levnějšími lihovinami s lihovitostí nižší než 40 % objemových). Od roku 2016 vzrůstá spotřeba lihoviny vyšších cenových kategorií. Ve sledovaném období se spotřeba lihovin na obyvatele pohybovala v rozmezí od 6,5 litrů do 7 litrů.

Graf 6 Vývoj inkasa spotřební daně z lihu a lihovin (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

V roce 2011 činilo inkaso spotřební daně z lihu a lihovin 6 765,8 mil. Kč, v roce 2012 6 509,3 mil. Kč a v roce 2013 6 378,9 mil. Kč. Oproti roku 2011 došlo v následujících dvou letech k poklesu inkasa o 386,9 mil. Kč. Navzdory tomuto poklesu se výše inkasa za rok 2014 vrátila na přibližnou hodnotu roku 2011 a v následujících letech docházelo k postupnému nárůstu až na hodnotu 7 943,1 mil. Kč (rok 2018).

Na výši příjmů ze spotřební daně z lihu měla negativní dopad i stále rostoucí obliba pěstitelského pálení, kdy lihoviny vyrobené při tomto procesu podléhají snížené, poloviční, sazbě daně z lihu.

4.1.4 Inkaso z vína a meziproductů

V případě výnosu spotřební daně z vína a meziproductů bylo v roce 2018, včetně dovozu a po odečtení vrácené spotřební daně inkasováno celkem 408 mil. Kč, což je ve srovnání s rokem 2010, ve kterém bylo inkasováno 319,5 mil. Kč, nárůst o 27,6 %. Přestože obliba a spotřeba výrobků podléhajících dani z vína a meziproductů na daňovém území České republiky v posledních letech každoročně mírně stoupá (průměrně spotřebované množství činí přes 17 litrů na osobu), nemá tato zvýšená spotřeba na výnos daně z předmětných vybraných výrobků příliš

velký vliv. Tato situace je způsobena zejména skutečností, že roste zejména spotřeba tzv. tichých vín, podléhajících nulové spotřební dani. V souvislosti se zvýšením inkasa je logické, že roste i spotřeba šumivých vín a meziproductů, která jsou zatížena nenulovou sazbou daně, nicméně jejich podíl na celkové spotřebě vína a meziproductů je zcela marginální a neblíží se ani 10 % celkové spotřeby vína.

Celkový objem vína a meziproductů uvedeného do volného daňového oběhu v České republice v roce 2018 je 2 360 876 hl. Tiché víno z tohoto objemu tvoří 2 181 281 hl, což činí 92,39 % celkového objemu. Z hlediska objemu tak téměř 93 % vína nepřispívá k inkasu spotřební daně v ČR.²⁴

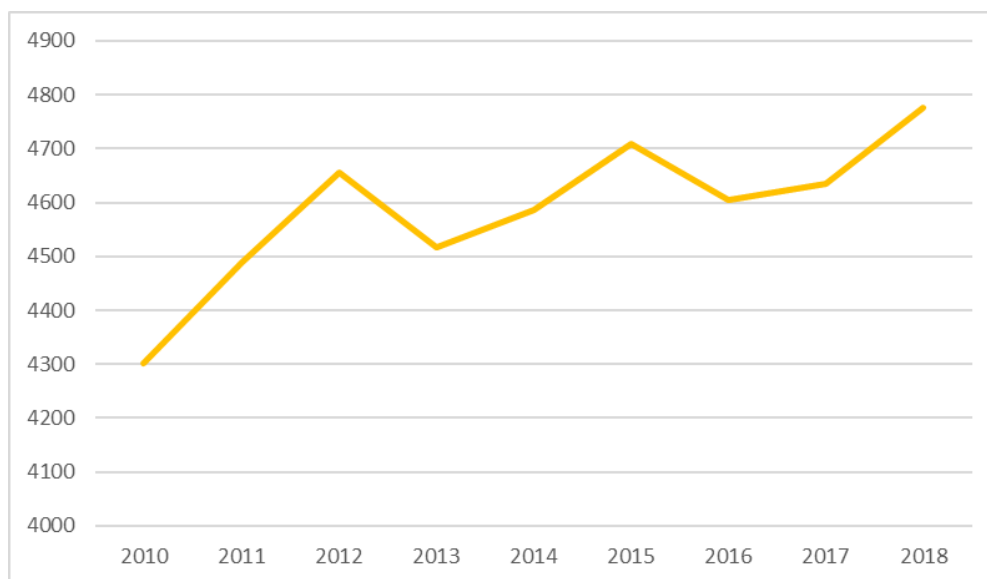
4.1.5 Inkaso z piva

Pivo je český nejoblíbenější alkoholický nápoj, jehož průměrná spotřeba činila v roce 2018 147,3 litrů. Je to dáno tím, že pivní nápoje jsou historicky součástí národní gastronomické kultury.

Mezi hlavní příčiny zvýšení prodejů piva oproti předchozím obdobím patřil v roce 2012 návrat turistů do České republiky. Bez ohledu na mírné snížení inkasa v letech 2013 a 2014 lze konstatovat, že na konzumaci národního nápoje neměla významný vliv ani ekonomická krize. Lze připomenout lidové rčení, že „*Na pivo bude, i kdyby na chleba nebylo*“.

²⁴ <https://www.politikaspolecnost.cz/wp-content/uploads/2019/07/Zdanění-spotřeby-v-České-republice-IPPS.pdf>

Graf 7 Vývoj inkasa spotřební daně z piva (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

V roce 2017 se nepodařilo dosáhnout předpokládané výše inkasa, což zapříčinilo zejména přijetí tzv. protikuřáckého zákona (zákon č. 65/2017 Sb., o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek), jehož dopadem bylo snížení konzumace piva v restauracích. Z dlouhodobého hlediska však můžeme pozorovat v oblasti spotřeby piva spíše stagnaci.

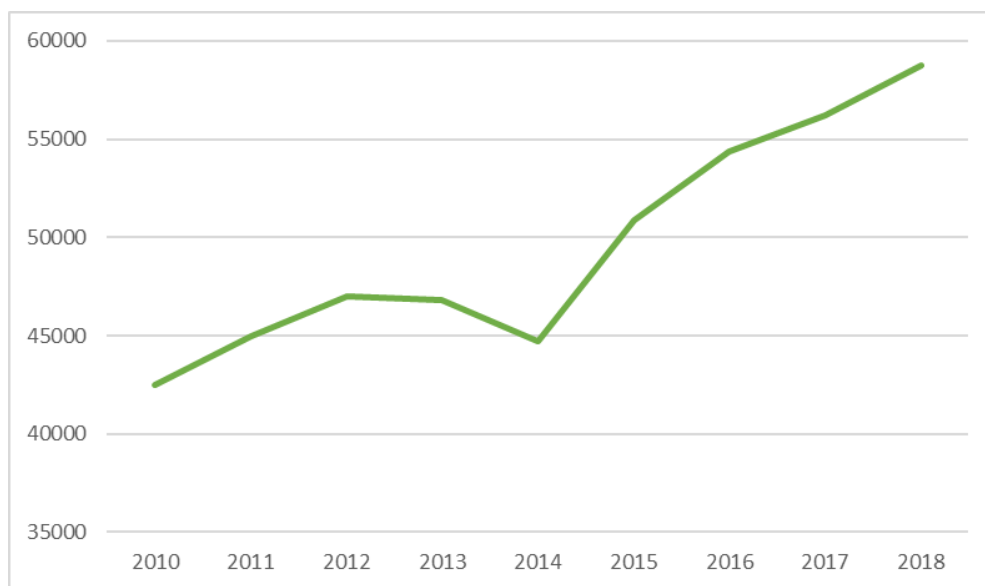
Mezi stěžejní faktory ovlivňující spotřebu piva lze zařadit:

- rostoucí preference ležáků před pivy výčepními (více piva stupňovitosti v rozmezí 9 až 15 stupňů Plato na úkor piva stupňovitosti v rozmezí 5 až 8 stupňů Plato),
- rostoucí počet malých nezávislých pivovarů,
- rozšiřování sortimentu piv (pivní speciály, pivní mixy, radlery, cidery atp.),
- větší orientace tuzemských výrobců zaměřující se na export piva do zahraničí,
- prodej sudových piv versus prodej lahvových piv,
- nové kategorie konzumentů piva s nižším obsahem alkoholu (ženy, sportovci, řidiči, aj.).

4.1.6 Inkaso z tabákových výrobků

Obdobně jako u předchozích druhů vybraných výrobků byl i trh s cigaretami v České republice ovlivněn hospodářskou recesí a dále též postupnou změnou životního stylu. Od roku 2008 docházelo až do roku 2013 ke snižování spotřeby cigaret na 1 obyvatele v ČR z 2 107 ks na 1 904 ks, po mírném nárůstu v následujících letech se tento údaj ustálil na přibližné hodnotě 2 000 ks cigaret. Příjem z tabákových výrobků má ovšem stále stoupající tendenci především vlivem téměř každoročního zvyšování sazeb z tabákových výrobků.

Graf 8 Vývoj inkasa spotřební daně z tabákových výrobků (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat MF ČR

K výkyvům inkasa docházelo v letech 2010 až 2014 vlivem předzásobení výrobci a dovozci tabákových výrobků zejm. cigaretami značených tabákovými nálepkami s nižší sazbou daně v souvislosti s plánovaným zvýšením sazeb daně. Rozhodující podíl na meziročním nárůstu inkasa z tabákových výrobků v roce 2015 mělo nově zavedené legislativní opatření, regulující možnosti prodeje a skladování cigaret při změně sazeb. Pokud dojde ke změnám sazeb daně u tabákových výrobků, je dle tohoto opatření možné prodávat či skladovat cigarety sazby daně předcházející nové daňové sazbě pouze 3 kalendářní měsíce od data nabytí účinnosti této nové daňové sazby.

Pozitivní vliv na celkové inkaso daně z tabákových výrobků má z dlouhodobého hlediska i zavedení daně ze surového tabáku od 1. 7. 2015, ačkoliv jeho výše v letech 2016 činila „pouhých“ 60 mil. Kč (32 mil. Kč v roce 2017 a 36,8 mil. Kč v roce 2018). Nutno dodat, že surový tabák není ve smyslu zákona o spotřebních daních tabákovým výrobkem (jde v podstatě o prvotní surovinu pro jeho výrobu), jeho výnos se však připočítává společně s výnosem daně ze zahřívaných tabákových výrobků k výnosu daně z tabákových výrobků.

Zdanění surového tabáku, resp. omezení nakládání se surovým tabákem od 1. 7. 2015 mělo za cíl zejména zpřísnit podmínky pro do té doby svévolné nakládání s tímto rizikovým zbožím a tím i omezit možnosti černého trhu.

V souvislosti s přijetím výše zmíněného protikuřáckého zákona se očekával nižší příjem ze spotřební daně z tabákových výrobků, avšak výsledek tohoto opatření se na inkasu v letech 2017 a 2018 výrazně neprojevil. V současné době je existence protikuřáckého zákona, resp. jeho změny, nadále středem pozornosti. Na druhé straně ovšem přijetí zákona vyústilo v rozšíření jiných, alternativních způsobů kouření, zejména zahřívaných tabákových výrobků a elektronických cigaret (tyto ovšem tabák neobsahují). Část kuřáků se od roku 2017 přeorientovala na tzv. zahřívané tabákové výrobky, které v letech 2017 a 2018 nebyly předmětem spotřební daně. Ke změně došlo novelizací zákona o spotřebních daních od 1. 4. 2019, kdy zahřívané tabákové výrobky jsou nově zdaněny sazbou daně ve výši 2,236 Kč/g.

4.2 Krácení daňové povinnosti

4.2.1 Příčiny krácení daní

Důvod krácení daní je jednoznačný - je jím neochota platit daň ve formě peněz státu. Nejčastěji tedy daňový únik představuje minimalizaci daňové povinnosti nebo její absolutní neplnění. Je-li krácení daně provedeno v mezích zákona, jedná se o legální daňový únik neboli též vyhýbání se dani (tax avoidance). Pokud však dojde k překročení hranic zákona, jedná se o nelegální daňový únik, tzv. obcházení daně (tax evasion). Podle stupně závažnosti protiprávního jednání lze začlenit daňové úniky do „šedé“ (stínové) oblasti ekonomiky, nebo „černé“ ekonomiky. Stínová ekonomika se vyznačuje nezdaněnými nebo nepřiznanými příjmy, tedy převážně

pasivním jednáním, naopak černá ekonomika představuje příjmy spojené s aktivní kriminální činností. Především činnost spadající do této oblasti má za následek méně odvedených prostředků do státního rozpočtu, leckdy v řádech stovek milionů korun.²⁵

Předmětné téma je v i současné době aktuální, jelikož daňové úniky představují výrazný problém pro společnost, a to především z ekonomického hlediska, kdy dochází k obohacování jedinců na úkor státu, resp. ostatních občanů. Krácení daní má rovněž vedlejší dopad na morálku společnosti ze dvou hledisek. Za prvé vyvolává v občanovi pocit nefunkčnosti státu jako mocenské autority a za druhé způsobuje pocit nespravedlnosti či nutkání směřující k vlastnímu obohacení. Konkrétně informace o krácení daní např. v dlouhodobém časovém horizontu či nepostižení pachatele za protiprávní činnost v trestním či soudním řízení vyvolávají otázky nad fungováním právních a kontrolních mechanismů státních orgánů. V případě, že ke krácení daní dochází v úzkém okruhu jedince (např. rodiny, přátel) může tato činnost stimulovat k realizaci i jedince, který by za jiných okolností neměl potřebu tak činit.

Celní správa se v součinnosti s ostatními orgány veřejné moci, především Policií České republiky a Generálním finančním ředitelstvím, snaží aktivně působit proti krácení spotřebních daní, což dokládá počtem realizovaných kontrol, úspěšností nebo výší vyměřené či doměřené spotřební daně v rámci daňových kontrol. V roce 2018 např. celní správa ukončila 194 daňových kontrol, přičemž porušení bylo shledáno ve 140 případech (zahrnuje i pochybení formálního charakteru nebo nižší závažnosti). Částka daně k doměření činila 1 084,1 mil. Kč.²⁶

Následující podkapitoly se věnují pouze krácení daně z minerálních olejů, z lihu a z tabákových výrobků, to ovšem neznamená, že ke krácení daní v oblasti dovozu a výroby piva, vína a meziproductů nedochází. Četnost protiprávního jednání a fiskální význam je však u těchto vybraných výrobků minimální. Vybrány byly pouze nejrozšířenější nebo neobvyklé formy krácení daní.

4.2.2 Krácení spotřební daně z minerálních olejů

Minerální oleje, které jsou používány pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, jsou zatíženy spotřební daní. Sazba daně z minerálních olejů je závislá na druhu výrobku, který podléhá

²⁵ <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-1-9703>

spotřební dani. Vzhledem ke skutečnosti, že spotřební daň u motorových benzinů a nafty tvoří přibližně 40 – 50 % z prodejní ceny, snaha subjektů o získání těchto vybraných výrobků za cenu bez daně je evidentní. Tato neodvedená daň představuje prodeji lákavý výnos. Protiprávní činnost je ovšem spojena s rizikem odhalení a následného postihu.

Způsoby, jakými mohou daňové subjekty krátit spotřební daně, můžeme rozdělit z několika hledisek, např.:

- ⇒ nepřiznáním daně,
- ⇒ nepřiznáním daně v plné výši,
- ⇒ přiznáním, avšak nezaplacením daně.

Dále můžeme krácení daní rozdělit podle místa vzniku daňového úniku:

- v případě dovozu minerálních olejů,
- při výrobě minerálních olejů,
- během distribuce prodejcům nebo konečným spotřebitelům.

Nejčastější formou krácení spotřebních daní je **přimíchávání minerálních olejů**, které nejsou zatíženy spotřební daní, **do pohonných hmot**. Daňový subjekt může získat látky na bázi minerálních olejů, které nepodléhají spotřebním daním nebo vybrané výrobky, které jsou osvobozeny od spotřební daně od některého z uživatelů nebo distributorů, jež následně v určitém poměru smíchá se standardními pohonnými hmotami. Typicky se do motorové nafty přidávají topné nebo řezné oleje. Kvalita ředěného minerálního oleje je ovšem tímto jednáním negativně ovlivněna. Tímto jednáním zkrátí subjekt stát o spotřební daň ve výši množství nezdaněných minerálních olejů, které byly přimíchány do pohonné hmoty, avšak daň z nich nebyla odvedena. Složení minerálního oleje je možné určit pouze na základě analýzy odebraného vzorku.

Minerální oleje mohou být do České republiky **dováženy nelegálním způsobem** v menším množství pomocí osobních automobilů nebo cisteren. Společnosti, které takovým způsobem minerální oleje získávají, tyto pohonné hmoty dále distribuují nebo prodávají, nevedou účetní záznamy o těchto nákupech a nepodávají daňová přiznání. Pravděpodobnost odhalení takového

²⁶ https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2018_SK_05.pdf

jednání závisí na systému kontrolní činnosti celní správy a ostatních státních orgánů. V případě zjištění takového dovozu mohou být tyto minerální oleje zajištěny a propadnuty ve prospěch státu. Jsou známy také případy padělání průvodních dokladů nebo povolení k provozování daňového skladu nebo oprávněného příjemce. Mobilní hlídky celní správy však mají možnost na místě operativně zjistit, zda je povolení platné a zda je přeprava minerálních olejů celními orgány na území České republiky legální. V případě dovozu nebo přepravy minerálních olejů z členských zemí ověřují pracovníci celní správy průvodní doklady, především evropský zjednodušený průvodní doklad. Ověření těchto dokladů v součinnosti s celními správami členských zemí může být časově náročné, avšak může přispět k odhalení ilegálních transakcí.

Podobným druhem krácení spotřební daně z minerálních olejů a daně z přidané hodnoty jsou **fiktivní vývozy**, potažmo karuselové podvody. Daňový subjekt nakupuje minerální oleje v členské zemi nebo tyto výrobky v České republice vyrábí a formálně je prodává do jiné členské země. Při vývozu vzniká tomuto subjektu nárok na vrácení spotřební daně a daně z přidané hodnoty, jelikož tyto výrobky nebyly spotřebovány na našem území (vybrané výrobky podléhají sazbám daně jednotlivých členských státech). Vybrané výrobky, které měly být vyvezeny, daňový subjekt prodá a současně s předložením falešných dokladů požádá o vrácení obou druhů daně. Do transakce je obvykle zapojeno více subjektů, jejichž jednatele jsou zpravidla tzv. bílí koně. Rozkrytí této vysoce nebezpečné organizované trestné činnosti je ztíženo obvykle nutností mezinárodní spolupráce a výsledkem nekontaktních osob.

Dalším z používaných způsobů je **záměna minerálních olejů podléhajících různé sazbě daně**. Tyto způsoby krácení spotřební daně jsou známy zejména z minulosti. Pro připomenutí stojí za zmínku kauza „lehké topné oleje“, kdy nafta byla deklarována jako LTO. Princip spočívá v deklarování dováženého nebo vyráběného minerálního oleje podobného charakteru za jiný, podléhající nižší sazbě daně. Může se tedy např. jednat o motorovou naftu, ze které platí subjekt 10 950 Kč za 1000 l, kterou deklaruje za těžký topný olej se sazbou 472 Kč za tunu. Z uvedeného příkladu je zřejmé, že ilegální výnos z této činnosti je značný. V současné době celní správa ve větším rozsahu oproti předchozím obdobím provádí odběry vzorků pohonných hmot a následný rozbor, ze kterého je dodatečně patrné, zda se jednalo o deklarovaný vybraný výrobek či nikoliv.

Obdobným způsobem krácení spotřební daně je i prodej zkapalněných ropných plynů (propanbutanu) s nižší sazbou daně. Základní sazba daně se uplatňuje u zkapalněných ropných plynů,

kteří slouží k pohonu motorů. Nižší sazba daně je používána při pohonu speciálních motorů, např. u vysokozdvíhových vozíků. Nulovou sazbou daně jsou zatíženy tyto plyny používané pro výrobu tepla – vytápění objektů, spalování v pecích apod. Daňové subjekty, které prodávají zkapalněné ropné plyny pro pohon motorů, mohou mít tendence tyto plyny získávat od subjektů používajících je k výrobě tepla. Jejich prodejem bez daně může zkrátit daňový subjekt státní rozpočet o 3 933 Kč na jedné tuně.

Dalším z možných způsobů, který přímo navazuje na předchozí příklad, nastává v případě **uplatnění nároku na vrácení spotřební daně**. Daňový subjekt může využít této možnosti za zákonem stanovených podmínek. Minerální oleje, ze kterých je nárok vypočítáván, však musí být použity pro stanovený účel (výroba tepla, v zemědělství, lesnictví atd.). Zkreslením či řádným nevedením evidence však může docílit získání minerálních olejů, které mohou být použity pro pohon motorů nebo k přimíchání do pohonných hmot. Kontrola těchto minerálních olejů má být usnadněna použitím značkovačů a barvicích látek, kterými jsou minerální oleje pro výrobu tepla značeny. I přes tato ochranná opatření dochází k této protiprávní činnosti relativně často.

Do kategorie krácení daní může být začleněno i vyhýbání se platební povinnosti vůči spotřebním daním, které může být využito v kombinaci s výše uvedenými způsoby. Po výpočtu výše spotřební daně a podání řádného daňového přiznání **není** v zákonné lhůtě daňovým subjektem **daň uhrazena**, a to i přes výzvy, penále nebo hrozby exekuce. Za tzv. bílým koněm, který oficiálně jedná s představiteli státní správy, však vždy stojí osoba, která činnost společnosti řídí a která má podstatný podíl na výtěžku z neodvedené spotřební daně. Bílým koněm je zpravidla nemajetná osoba a vyměřenou daň tak nelze po této osobě vymoci.

4.2.3 Krácení spotřební daně z lihu

Největším potenciálním rizikem a případným daňovým únikem, je riziko spojené s výrobou lihu v lihovaru. Daňový subjekt může **úpravou technologického zařízení** (měřidel, potrubního systému, aj.) vyrobit tzv. „mimobilanční líh“, který nevykáže ve své evidenci a neodvede z něj daň. Tento získaný líh je většinou dále prodáván drobným zpracovatelům, kteří tento líh použijí pro výrobu lihovin. Tato rizika lze dostatečně eliminovat pravidelnou a namátkovou kontrolou výrobních zařízení, v případě provádění oprav a úprav těchto zařízení konfrontací technické dokumentace s reálným stavem zařízení.

Dalším možným způsobem krácení spotřební daně z lihu je **nesprávné vedení účetní evidence**. Cílem takového jednání je zastření skutečného stavu, nejenom toku finančních prostředků subjektu, ale i zastření evidence vstupů a výstupů surovin a materiálu. Tato riziko lze minimalizovat kvalitním prováděním kontrolních činností, zejména daňovými kontrolami. Rovněž dlouhodobé a systematické sledování jednotlivých ukazatelů spotřeby a výkonů jednotlivých subjektů a soustavné vyhodnocování zjištěných údajů vede k identifikaci možného rizika produkce mimobílančního lihu.

Neméně obvyklým způsobem je **použití lihu osvobozeného od daně** k výrobě lihovin. Lih, který je osvobozený od daně, musí být použit k zákonem stanovenému účelu. Aby nemohl být tento lih zneužit ke konzumaci, je výrobcí denaturován buďto obecným nebo zvláštním způsobem. Denaturace je proces, kterým se lih stává pomocí denaturačního prostředku (dříve denatoniumbenzoát, isopropylalkohol, aj.) nepoužitelný ke konzumaci.²⁷ Existuje ovšem eventualita chemického odstranění denaturačního činidla a použití takto „vyčištěného“ lihu k výrobě lihovin.²⁸ Od srpna roku 2017 byla Evropskou unií zavedena směs pro společnou denaturaci, tzv. eurodenaturant, která ovšem byla Českou republikou shledána za nedostatečně silnou, a proto byla k Soudnímu dvoru EU podána žaloba na neplatnost předmětného nařízení Komise (EU) 2016/1867.²⁹

Historicky nejrozšířenějším způsobem krácení daně a ovlivňování kvality výrobku, je **pančování**. K pančování lihovin dochází ředěním alkoholu jinou tekutinou, např. destilovanou vodou, v případě nechvalně známé metanolové aféry metylalkoholem.³⁰ Nelegální výnos odpovídá hodnotě spotřební daně nepoužitého etylalkoholu. Při vhodném poměru nemusí konečný spotřebitel konzumované lihoviny poznat rozdíl v kvalitě. Pančování lze odhalit pouze na základě provedené analýzy.

Za účelem omezení přísunu nelegálního lihu na tuzemský trh bylo obdobně jako u tabákových výrobků přistoupeno ke značení lihovin kontrolními páskami. Kontrolní páska obsahující předepsané ochranné markanty má zajišťovat neměnnost obsahu spotřebitelského balení a usnadnit kontrolu kontrolním orgánům. Každá kontrolní páska obsahuje údaje o objemu lihu

²⁷ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 1. vydání, 2009, 463 s. ISBN 978-80-7357-443-7. s 49.

²⁸ <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/padela-alkohol-z-lihu-a-sava-v-hospode-uz-nepiju-rika/r~i:article:666023/>

²⁹ <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/ministerstvo-financi-nesouhlas-i-s-novou-27260>

³⁰ <https://www.idnes.cz/zpravy/archiv/metanolova-afera.K481495>

ve spotřebitelském balení, zařazení do úrovně obsahu etanolu a je číslována tak, aby jednotlivá čísla mohla být ztotožněna s konkrétní osobou, která líh označila. Pro zjednodušení kontroly obsahuje též QR kód umožňující zobrazení on-line údaje o subjektu jeho registraci, šarži a objednavce kontrolních pásek. I toto opatření neodradilo subjekty od dalšího protiprávního jednání směřujícího ke krácení daně z lihu.

Známé jsou především případy **značení** nelegálně vyrobených **lihovin padělanými kontrolními páskami**, a to jak na profesionální úrovni, tak prostým okopírováním na barevné tiskárně. I dobrou kopii totiž nemusí spotřebitel bez bližšího zkoumání od originálu rozpoznat. Osoby značící líh padělky k této metodě přistupují zejména z důvodu snadné přehlednosti během nákupu spotřebitelem, příp. kontroly ze strany celních orgánů. Obdobným způsobem krácení daňové povinnosti je **značení lihovin nesprávnými kontrolními páskami**, např. zcizenými či odlepenými. Eliminace rizika popsanych protiprávních jednání spočívá ve využívání dostupných kontrolních mechanismů, a to nejen v rámci kontrol prováděných v terénu při kontrole obchodních míst, ale rovněž kontrolou samotné výroby lihovin a s tím související účetní evidence.

Za zmínku stojí také **zneužití kontrolních pásek určených pro lihoviny směřující do členských zemí Evropské unie**. Riziko tvoří možnost vykázaní označení lihovin s následnou realizací prodeje do jiného členského státu, kdy ovšem k označení nedojde a kontrolní pásky jsou použity či nabídnuty k prodeji ke značení nelegálně vyrobených lihovin.

Další formy úniky na spotřební dani z lihu souvisí s pěstitelským pálením. Přes existenci velkého množství oficiálních provozoven – pěstitelských pálenic existuje množství domácích výrobců destilátu. Tento fakt je v rámci ČR daný zejména historickým vývojem a mnoho nelegálních destilačních zařízení se dědí z generace na generaci. Někteří provozovatelé pěstitelských pálenic vyrobí více ovocných destilátů, avšak **zkreslením evidence** vykáží a odvedou menší spotřební daň. Jinou variantou je **překročení zákonného limitu pro uplatnění zvýhodněné sazby daně u jednotlivce**. Znamená to, že pěstitel si může nechat v jednom výrobním období vypálit z vlastní dodané suroviny nejvýše 30 litrů etanolu. V případě výroby většího množství by byl líh zdaněn sazbou 28 500 Kč/hl. Zákonem stanovený limit lze nelegálně překročit tím, že si pěstitel nechá vypálit destilát u více nezávislých provozovatelů pěstitelských pálenic. V rozporu se zákonem je též **prodej lihovin vzniklých pěstitelským pálením**, avšak z praxe je známa i tato činnost.

4.2.4 Krácení spotřební daně z tabákových výrobků

Tabákové výrobky tvoří druhou nejvýnosnější kategorii ze všech druhů vybraných výrobků. Tabákovými výrobky se podle zákona o spotřebních daních rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák. Veškeré tabákové výrobky, které se v České republice prodávají (uvádějí se do volného daňového oběhu), musí být označeny tabákovou nálepkou. Tabáková nálepka je dokladem toho, že ten subjekt, který si tabákovou nálepkou objednal a tabákový výrobek jí označil, spotřební daň odvedl – objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání. V praxi tedy může docházet k prodeji tabákových výrobků, které nejsou značeny tabákovou nálepkou nebo výrobků, které jsou označeny padělanou tabákovou nálepkou. Přestože je riziko odhalení neznačených tabákových výrobků vysoké, poptávka po tomto zboží je ze strany spotřebitelů značná. Podíl nelegálních cigaret na českém trhu dosahuje až 3 %, stát tak přichází až o 1,5 mld. Kč ročně.³¹

Typickým příkladem je **nelegální dovoz cigaret** z postsovětských zemí, především z Ukrajiny, Běloruska a Litvy. Z veřejných informačních zdrojů jsou známé případy pašování kartonů cigaret skrytých v dopravních prostředcích nebo převáženém nákladu.³² Podobným způsobem dochází i k dovozu tabáku nebo cigaret z Čínské lidové republiky, Vietnamu a jiných východoasijských zemí. Před 1. 7. 2015, tedy před tím, než byl surový tabák uzákoněn jako předmět spotřební daně, docházelo k dovozům surového tabáku na území České republiky společnostmi, jejichž statutárním orgánem byla nekontaktní fyzická osoba s trvalým pobytem v cizině nebo bílý kuň. Surový tabák byl fiktivně přeprodán do jiného členského státu, avšak ve skutečnosti z něj byly **nelegálně vyrobeny cigarety**. Ty byly dále distribuovány do maloobchodní sítě, zejména asijským prodejcům. Permanentní kontroly na tržnicích a v obchodech však tento druh prodeje pomalu, ale jistě, zatlačují do ústraní. Zákon o spotřebních daních postihuje neoprávněné držení neznačených tabákových výrobků velice tvrdě, např. podnikající fyzické osobě hrozí za jejich skladování pokuta do výše 10 mil. Kč. Nutno dodat, že cigarety jsou na trh uváděny i pod světoznámými značkami, avšak jejich kvalita originálu zdaleka nedosahuje. Je to dáno jednak kvalitou tabáku, který může obsahovat i zbytky řapíků a tabákový prach a dále také způsobem zpracování, kdy např. v nelegálních výrobnách není udržována konstantní teplota a vlhkost.

³¹ <https://www.investicniweb.cz/news-kpmg-podil-ilegalnich-cigaret-na-ceskem-trhu-dosahuje-3/>

³² https://www.idnes.cz/ostrava/zpravy/ukrajinsky-kamion-vezl-temer-14-milionu-kusu-nekolkovanych-cigaret.A160907_115904_ostrava-zpravy_sme

Obdobně jako kontrolní pásy mají tabákové nálepky zamezit pronikání nelegálních tabákových výrobků na tuzemský trh. I v případě tabákových nálepek se celní správa setkala s případy **značení cigaret padělanými tabákovými nálepkami**. Tyto známky neobsahovaly ochranné prvky a po bližším ohledání bylo zjištěno, že se jedná pouze o barevné fotokopie.

V nevelké míře byl též zjištěn výkup sejmutých tabákových nálepek nebo jejich výměna maloobchodníkem za různé druhy zboží.³³ Originálními nálepkami byly pak značeny v tuzemsku nelegálně vyrobené cigarety.

Pro to, aby se vyhnuli daňové povinnosti, deklarují subjekty obchodující s tabákovými výrobky tyto za **zboží nenaplňující zákonnou definici předmětu daně z tabákových výrobků**. V případě značení tabáku zaujali někteří výrobci názor, že tento tabák lze prodávat za ceny bez daně v případě, že jej označí upozorněním, že není vhodný pro kouření. Tabák byl označován jako „tabák na vykuřování skleníků“, avšak celní správa začala s odstupem času i u tohoto tabákového výrobku spotřební daň uplatňovat. Tabák pod obchodními značkami Golem směs Extra nebo Cézár byl používán zejména k ruční výrobě cigaret, kdy méně nároční spotřebitelé preferují levnější a méně kvalitnější tabák místo nákupu dražších cigaret. I přes dlouhodobé právní spory neměli výrobci šanci na úspěch (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 23/2013 – 67, ze dne 30. 4. 2014, dostupný na www.nssoud.cz).

V souvislosti s výkladem předmětu daně došlo i k případu, kdy subjekt vyráběl tzv. „maxidoutníky“, které obsahovaly neobvykle velké množství tabáku. Z těchto doutníků platil výrobce spotřební daň 0,90 Kč za kus, avšak tyto **doutníky** byly **určeny pouze k přepravě tabákové směsi**, která byla následně použita k výrobě cigaret. Únik na spotřební dani u tabáku by v tomto případě byl zhruba desetkrát vyšší než vyměřená daň z doutníku.

Celní správa také přijímá opatření k různým druhům výrobků, které obsahují zcela nebo částečně i jiné látky než tabák a jsou určeny pro konečného spotřebitele nebo k jiným účelům. V uvedeném případě byl zaznamenán prodej tzv. „herbálních cigaret“. Tyto cigarety neobsahovaly tabák ale přírodní bylinnou směs, nicméně byly určeny konečnému spotřebiteli ke kouření. Vzhledem k tomu, že herbální cigarety nebyly určeny k lékařským účelům, musely být dodatečně zdaněny spotřební daní.

³³ <https://www.novinky.cz/krimi/clanek/v-praze-se-rozjelo-skupovani-neporusenych-cigaretovych-kolku-40231515>

Aktuálnější problematikou, kterou se celní správa zabývá, je **neznačení tabáků do vodních dýmek**. V současné době je kouření vodních dýmek v oblibě především u mládeže, a to v prostorách čajoven, soukromých klubů či podobných typech zařízení. Provozovatelé, jež tabák kupují zásilkovou formou ze třetích zemí a následně jej nabízejí k přímé spotřebě, mají ovšem povinnost tento tabák, který je předmětem spotřební daně, značit tabákovými nálepkami. Bez ohledu na marginální výši daňového úniku se stále jedná o jednání v rozporu s platnými právními předpisy.

Princip kauzy, která vedla k legislativní změně a zavedení nové spotřební daně ze surového tabáku, byl založen na **výrobě tabákových výrobků ze surového tabáku konečnými spotřebiteli**. Surový tabák nebyl předmětem spotřební daně z tabákových výrobků, ale pouze prvotní surovinou, z níž následně oficiální výrobci vyráběli tabákové výrobky podléhající spotřební dani. V síti maloobchodních prodejen byl tento tabák nabízen konečným spotřebitelům jako dekorace, podestýlka pro ptáky nebo podobně formulovaný účel. V prodejnách byla instalována řezačka, na které si mohl kupující zakoupené tabákové listy nařezat na tabákovou směs vhodnou pro přípravu balených cigaret. Proces výroby byl tak účelově přesunut na konečného spotřebitele. V případě prodeje 1 kg tabákových listů, resp. řezaného tabáku, stát přišel o 2 185 Kč (při sazbě platné k 1. 1. 2017).

5 Výsledky a diskuse

5.1.1 Shrnutí

Evoluce systému nepřímých daní byla v historii stejně pestrá, jako vývoj samotného správce daně. Na tento proces měly vliv nejen historické události, ale přímo též zájmy jednotlivých vládnoucích elit. Systém správy daní byl regulován souborem pravidel a postupů, jenž postupně vyústily ve vznik právních norem - výnosů, nařízení a zákonů. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie došlo k převzetí správy spotřebních daní celní správou. Členství v Evropské unii také nově znamenalo zapojení se do procesu harmonizace systému spotřebních daní a s tím spojené akceptaci komunitárního práva. Nejvýznamnější právní předpisy vydávané orgány Evropské unie jsou nařízení a směrnice. Nařízení jsou svým charakterem podobné evropským zákonům a jsou závazná a přímo použitelná v každém členském státě. Oproti tomu

obsah směrnic musí být transponován do národního práva členských států. Mezi komunitárními předpisy hrají významnou úlohu směrnice upravující minimální sazby spotřební daně závazné pro všechny členské státy. Sazby spotřebních daní jsou v České republice uzákoněny nad vyžadovanou hranicí minimálních sazeb u jednotlivých vybraných výrobků. Klíčovým hmotným i částečně procesním právním předpisem upravujícím správu spotřebních daní v České republice je zákon o spotřebních daních. Ten zejména definuje, jaké zboží je předmětem spotřební daně, za jakých okolností vzniká daňová povinnost a stanovuje též sazby jednotlivých vybraných výrobků. Dále obsahuje ustanovení týkající se oblastí registračního a povolovacího řízení, vyměření a vymáhání daně nebo osvobození od daňové povinnosti. Jedná se o základní právní předpis používaný celními orgány při správě spotřebních daní. Neméně významným procesním právním předpisem je daňový řád, jenž upravuje postupy při správě daní společné pro celní i finanční správu. Správu spotřebních daní, společně s daněmi ekologickými, v praxi vykonávají příslušné útvary v rámci organizační struktury celní správy, od řídicího daňového odboru na Generálním ředitelství cel po samostatná daňová oddělení na celních úřadech.

V rámci analýzy inkasa spotřebních daní za období let 2010 až 2018 bylo zjištěno, že největší podíl na celkových příjmech ze spotřebních daní zaujímají příjmy z minerálních olejů a tabákových výrobků. Celkově činí inkaso z těchto komodit přes 92 % z celkového inkasa spotřebních daní v roce 2018. Zanedbatelný je naopak příjem daně z vína a meziproductů, který činí z celkového inkasa pouhých 0,25 %. Výše příjmů spotřební daně, resp. výroba a spotřeba konkrétního druhu vybraného výrobku, je ovlivněna řadou faktorů, přičemž mezi nejdůležitější náleží kupní síla, preference spotřebitelů, výše daně i potenciální škodlivost pro spotřebitele. Přímý dopad má i vědeckotechnický pokrok a s ním spojené technické inovace, především v oblasti automobilového průmyslu, kdy dochází jak k vývoji úspornějších spalovacích motorů, tak jejich substituce elektromotory. Výsledkem je pak snížená spotřeba paliv a maziv. Jak je zřejmé z konstantního nárůstu inkasa spotřební daně z minerálních olejů, neměl tento jev prozatím v globálním měřítku zásadní význam a byl převážen především spotřebou vyššího množství paliv spojenou s nárůstem objemu nákladní i osobní dopravy. S ohledem na závazek EU snížit do roku 2030 emise skleníkových plynů o 40 % oproti úrovni z roku 1990 lze v blízké budoucnosti očekávat snižování spotřeby pohonných hmot, tedy i výše příjmů spotřební daně z minerálních olejů. Obecně lze konstatovat, že spotřebu vybraných výrobků v současné době ovlivňuje dobrá kondice české ekonomiky a s ní spojené zvýšení životní úrovně obyvatel

a u vybraných výrobků určených ke konzumaci takéž objem a rozmanitost nabídky zboží na tuzemském trhu. Jak vyplynulo z provedené analýzy, pomalý růst inkasa ve sledovaných letech 2010 až 2014 byl zapříčiněn celosvětovou finanční krizí, jejíž počátky sahají až do roku 2007. Od roku 2015 lze vysledovat růst příjmů ze spotřební daně v rozmezí od 2 % do 5 %. Jelikož výše spotřební daně tvoří podstatnou část kupní ceny, je snahou některých subjektů se daňové povinnosti vyhnout. Existuje řada způsobů od zcela nelegálních po tzv. „pololegální“, jež se týkají především sporů o výklad předmětného ustanovení zákona o spotřebních daních. Nejfrekventovanější jsou z pohledu celní správy nelegální dovozy zboží, míchání výrobků podléhajících spotřební dani s výrobky nepodléhajících dani, fiktivní vývozy zboží, účelové úpravy vedených evidencí nebo zneužití vybraného výrobku osvobozeného od daně. Jedním z prioritních cílů celní správy je krácení daně předcházet a účelně eliminovat.

Z pohledu fiskálního zájmu státu si lze ovšem položit otázku, kterými konkrétními opatřeními lze v případě potřeby docílit navýšení daňových příjmů a jak lze současný systém správy spotřebních daní zefektivnit. Alternativy jsou popsány v následujících dvou podkapitolách.

5.1.2 Legislativní změny směřující ke zvýšení inkasa

Jak bylo popsáno v kapitolách 3.5 a 3.6, národní legislativa vychází převážně z legislativy evropské, avšak i při její úpravě je národním zákonodárcům ponechána možnost vlastní iniciativy a prostor pro vlastní tvorbu a úpravy. Zákon o spotřebních daních, který je stěžejním právním předpisem upravujícím správu spotřebních daní, tak obsahuje řadu ustanovení poskytující benefity vybraným subjektům, mající v důsledku vliv na celkové inkaso spotřební daně. Tyto výjimky byly do zákona navrhovatelem začleněny jednak s ohledem na podporu konkrétního odvětví (vratky daně v oblasti zemědělství, lesnictví, aj.) nebo jednotlivců (vratky za vyrobené teplo), ale i prosazeny vlivem zájmových skupin (vinaři, minipivovary). V konkurenčním prostředí se ovšem mohou jevit tato opatření jako diskriminační. Navrhované alternativy mohou jednak nastavit rovné podmínky pro podnikání, zefektivnit a zjednodušit správu spotřebních daní a přivést do státní kasy potřebné finanční prostředky. Na druhé straně by při přijetí těchto opatření došlo k ovlivnění výše příjmů dotčených subjektů a pravděpodobně i k úbytku počtu subjektů vykonávajících drobnou podnikatelskou činnost.

První návrh se týká **omezení podpory malým nezávislým pivovarům**. Zvýhodnění pro tento druh subjektů formou nižších sazeb spotřební daně je podmíněno výrobou piva nejvýše do 200 000 hl ročně, právní a hospodářskou nezávislostí a neexistencí propojení s jinými pivovary. Je zřejmé, že zavedení tohoto benefitu mělo od počátku účinnosti zákona o spotřebních daních umožnit rozvoj malého a středního podnikání v tomto podnikatelském sektoru. Tohoto cíle bylo bezesporu dosaženo, jelikož od roku 2004 se počet minipivovarů v České republice několikanásobně zvýšil. Veřejně dostupné zdroje uvádějí, že v roce 2017 přesáhl jejich počet 440 a v roce 2020 by jejich počet mohl přesáhnout počet 800.³⁴ Podle § 85 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění od 1. 4. 2019, činí základní sazba daně z piva 32 Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny. Snížených sazeb je pět v závislosti na objemu vyrobeného piva. Např. sazba daně při výstavu do 10 000 hl ročně činí 16 Kč (kategorie minipivovarů). Ostatní snížené sazby se pohybují od 16 Kč do 32 Kč. Jak bylo popsáno v části této práce analyzující inkaso daně z piva, množství spotřeby piva v posledních letech stagnuje. S ohledem na zvyšující se počet malých nezávislých pivovarů, především minipivovarů a jimi vyráběných druhů piva tak dochází s ohledem na preference spotřebitelů k poklesu konzumace pív vyráběných velkými pivovary. Vyrábí se tedy více piva podléhajícího sníženým sazbám daně. V případě zrušení snížených sazeb, případně ponechání pouze jedné snížené sazby pro kategorii minipivovarů, by došlo k nárůstu inkasa daně z piva i zefektivnění administrativy spojené se sledováním a kontrolou ročního výstavu, ověřování správnosti výpočtu výše spotřební daně atp. Celkový výstav českých pivovarů činil v roce 2017 20,32 mil. hl. piva.³⁵ Minipivovary patřící do první kategorie snížené sazby (do 10 000 hl) vyrábí celkem 2,5 % českého pivního výstavu. Částka, kterou minipivovary odvedly na spotřební dani tak v roce 2017 činila kvalifikovaným odhadem při průměrné výrobě desetistupňového piva 81 280 000 Kč (20 320 000 Kč x 2,5 % x 16 Kč/hl x 10 °P). Pokud by pivo vyrobené v minipivovarech bylo zdaněno základní sazbou, byla by částka daně dvojnásobná. Zároveň by se zvýšilo inkaso daně i od subjektů spadajících do ostatních velikostních skupin, resp. kategorií snížených sazeb. Lze doplnit, že subjektů v těchto kategoriích je celkově méně než ve skupině minipivovarů, nicméně množství vyrobeného piva je několikanásobně vyšší. Zavedením jednotné sazby 32 Kč/hl lze predikovat navýšení inkasa o cca 500 mil. Kč.

³⁴ https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/pivovarnici-pocet-minipivovaru-se-do-5-let-ztrojnaso-bi-na-1000.A161003_134742_ekonomika_rts

³⁵ <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/svaz-minipivovaru-je-u-nas-uz-440-budou-dale-pribyvat/1732557>

Další změna legislativy by mohla dolehnout na širokou oblast **vracení spotřební daně z minerálních olejů**. Jak již bylo zmíněno v kapitole věnující se inkasu spotřební daně z minerálních olejů, počet subjektů nárokujících si vratku i souhrnná částka mají stoupající tendenci. V roce 2018 činila výše vratek osobám využívajícím minerální oleje pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese podle § 57 zákona o spotřebních daních téměř 2,5 mld. Kč. Druhý největší podíl zastávaly vratky osobám využívajícím minerální oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních, a to konkrétně ve výši 465 mil. Kč. Ačkoliv je částka vrácené daně veřejně proklamovanou formou podpory k provozování podnikatelské činnosti a v případě vracení spotřební daně po výrobě tepla i soukromými osobami, lze si položit otázku, proč k takové podpoře dochází, zvláště pak za situace, kdy správce daně nemá dostatečnou kapacitu k efektivní kontrolní činnosti a počet případů zneužití motorové nafty nebo topných olejů pro soukromé účely narůstá. Především u použití topných olejů pro výrobu tepla je podstata poskytovaného benefitu nejednoznačná. Proč tedy dochází k podpoře výroby tepla s použitím minerálních olejů, obzvláště pokud nejsou šetrnější k životnímu prostředí oproti jiným typům paliv, např. zemnímu plynu, není zřejmé ani z důvodových zpráv předkládaných k návrhu zákona o spotřebních daních a jeho novelám. Také u podnikatelských subjektů v oblasti zemědělství a lesnictví nelze hodnotit systém podpory jako efektivní. Systém kontroly je založen pouze na vedení řádné evidence a vykazování povinných údajů, které ovšem nelze zpětně porovnat s vykazovanou činností. Nelze např. ověřit, zda stroj spotřebovávající minerální olej skutečně v konkrétní den v minulosti prováděl určitou činnost (informace nemusí být pravdivá). Jako transparentnější systém přímé podpory se nabízí finanční dotace na kus chovného zvířete nebo plochu obhospodařovaného pozemku.

Obdobně lze přistoupit i k problematice **vracení daně z minerálních olejů spotřebovaných v rámci mineralogických postupů** (např. výrobě cementu) **a metalurgických procesů**. I sám zákonodárce v důvodové zprávě k navrhovanému zákonu č. 407/2012 Sb. připustil riziko, že použití zejména LTO může vést k potenciálním daňovým únikům. Kontrolní systém je tedy založen na řádném vedení evidencí o nákupu a spotřebě topných olejů, normativech spotřeby a případných výpovědích svědků, ovšem i zde jsou rizika zneužití stávajícího benefitu enormní. V případě podpory průmyslových podniků věnujících se této činnosti se nabízí podpora jinou formou, např. daňovým zvýhodněním (snížení daně z příjmů právnických osob) nebo přímou

finanční podporou (subvence, dotace). Lze doplnit, že v roce 2018 činila vratka daně z minerálních olejů spotřebovaných v uvedených postupech a procesech 25 mil. Kč.

Další diskutovanou kategorií je úplné **osvobození od daně z minerálních olejů**. Podle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou od daně osvobozeny minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla, s výjimkou ostatních benzinů. Přestože ke většině účelů musí subjekty získat patřičné povolení (§ 52a zákona o spotřebních daních), některé subjekty ani tímto povolením disponovat nemusí. Jedná se zejména o subjekty užívající minerální oleje k výrobě tepla nebo jako pohonná hmota pro plavby na vodách na daňovém území České republiky a pohonné hmoty benzinového typu nebo tryskové palivo používané jako pohonná hmota pro leteckou dopravu a související účely. Osvobození se netýká minerálních olejů používaných pro soukromé rekreační létání a pro soukromá rekreační plavidla. Pakliže tato oblast nakládání s minerálními oleji bez daně není patřičně upravena právními předpisy a nevyžaduje se ani vydání povolení ze strany celních orgánů, existuje zde prostor pro potenciální zneužití minerálních olejů pro jiné účely, např. pohon motorů. Ani existence vydaných povolení a kontrolní činnost ovšem nemusí tato rizika zcela eliminovat. Z minulosti je známá kauza zneužití technického benzínu, jehož využitím mělo být dle podmínek v povolení, vymazávání a čištění forem v hutním průmyslu. Obdobně jako v předchozích případech by bylo možno potenciálním daňovým únikům předejít jiným typem finanční podpory.

Kontroverzní je i téma **daně z tichého vína**. Navzdory současnému zvyšování sazeb ostatních druhů spotřebních daní zůstává tiché víno zatíženo nulovou sazbou. Ministerstva zemědělství a financí shodně argumentují nutností podpory domácích pěstitelů a výrobců a udržení jejich konkurenceschopnosti se zahraničím.³⁶ V tomto směru je znát silný vliv lobby odkazujících na tradice, rozvoj turismu a podporu zaměstnanosti ve vybraných regionech.³⁷ Dalším argumentem ministerstev je velké množství drobných domácích producentů (kolem 2400), jež by učinilo výběr daně technicky i ekonomicky náročný a pro dotčené subjekty by znamenal pouze zvýšení administrativní zátěže spojené s vykazováním daňové povinnosti. Na druhé straně zdravotnické organizace varují, že víno se stává nejlevnějším alkoholem (ČR patří k zemím s nejvyšší mírou užívání nadměrných dávek alkoholu v Evropě) a spotřebu je zapotřebí omezit.

³⁶ <https://www.zdravotnickydenik.cz/2019/08/nulove-zdaneni-vina-podpora-domacich-vinaru-zatim-vitezi-nad-zdanenim-spotreby-bojem-zavislosti/>

Nejideálnějším nástrojem je právě zdanění zvyšující prodejní cenu a snižující poptávku ze strany konečných spotřebitelů. Výsledkem by bylo také omezení dovozu méně kvalitního vína. Tiché víno tvořilo v roce 2018 93 % z celkového objemu vína a meziproductů na českém trhu. V případě zatížení spotřebovaného množství tichého vína za rok 2018 stejnou sazbou jako šumivé víno a meziproducty (2 340 Kč/hl) by se příjem státního rozpočtu hypoteticky navýšil přibližně o 5,1 mld. Kč.

Legislativní **úprava oblasti tabákových výrobků v současné době nevyžaduje změny**, a to s ohledem na novelizace realizované v předchozích letech, kdy zákonodárce flexibilně, byť někdy s delším časovým odstupem, reagoval na nestandardní situace a nové trendy. Příkladem může být již zmíněná regulace předzásobení tabákovými nálepkami ze strany výrobců a dovozců tabákových výrobků (§ 118a zákona o spotřebních daních) či pokrytí široké oblasti sortimentu tabákových výrobků univerzální definicí tabákového výrobku, kdy podle § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních *„Tabákem ke kouření se pro účely tohoto zákona rozumí také výrobek, který obsahuje zcela nebo částečně i jiné látky než tabák a který splňuje ostatní podmínky uvedené v odstavci 3 písm. c) s výjimkou výrobků uvedených v odstavci 8, nebo výrobek neuvedený v odstavci 3 písm. c), pokud je určen k jinému účelu než ke kouření a současně je možné tento výrobek kouřit a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli.“* Do této kategorie může správce daně podřadit v podstatě jakýkoliv výrobek, který je určen konečnému spotřebiteli a je možné jej kouřit. V minulosti se jednalo o zmíněné herbální cigarety, současným trendem jsou cigarety plněné směsí obsahujících marihuanu s obsahem THC pod zákonnou hranicí, určené k dekoračním účelům. Dalšími opatřeními byla zmíněná zavedení spotřební daně ze surového tabáku a zahříváných tabákových výrobků. Nadto dochází kontinuálně ke zvyšování sazeb spotřební daně z tabákových výrobků. Osvobozeny od daně jsou pouze tabákové výrobky pro laboratorní zkoušky v akreditovaných laboratořích a tabákové výrobky znehodnocené za přítomnosti správce daně, proto ke krácení daně u kategorie osvobozených tabákových výrobků nedochází.

V posledních letech se nejen zahraniční vlády zaobírají návrhy především zdravotnických organizací na **zdanění cukru**. Podle světové zdravotní organizace (WHO) se výskyt případů obezity na světě mezi lety 1980 až 2014 zvýšil více než dvojnásobně a nadváhou trpí až 40 procent světové dospělé populace. Proto WHO podporuje jakýkoliv osvědčený způsob, jak snížit

³⁷ <https://www.wineofczechrepublic.cz/nasi-vinari/adresar-vinaru/2420-valticka-vinoteka.html>

příjem cukru, např. uvalením daně na slazené nápoje.³⁸ S ohledem na prudký nárůst obezity uvalilo desetiprocentní daň na sladké nápoje v roce 2014 Mexiko a jejich spotřeba klesla do roku 2017 o 12 %. Také v Maďarsku od roku 2011, kdy byl zaveden zákon na zdanění určitého sortimentu potravin, mj. sladkých nápojů, energetických nápojů či cukrovinek, klesla spotřeba v průměru o 20 %. Ke zmíněným zemím se dále přidaly Velká Británie, Dánsko nebo Francie, ale též samostatná americká města, např. Filadelfie. V roce 2019 daň z cukru platí téměř ve čtyřiceti zemích světa a o jejím zavedení zvažuje i Slovensko.³⁹ Ačkoliv kritici zavedení daně tvrdí, že efekt této „spotřební“ daně nelze jednoznačně určit, na spotřebu má vliv řada jiných faktorů od příjmů domácností po preference spotřebitelů a omezení spotřeby je důsledkem nedostupnosti výrobků pro nízkopříjmové domácnosti, návrh má i v České republice řadu podporovatelů. Autor této práce je přesvědčen, že jednou z dalších kategorií spotřební daně, o kterou se zákon o spotřebních v budoucnu rozšíří, bude právě daň z cukru.

5.1.3 Zefektivnění systému správy daní

Současný systém inkasa spotřebních daní fungující v praxi a popsáný v této práci se z pohledu zákonodárce i celní správy může jevit optimálním, avšak i zde existují oblasti, kterým by měla být věnována pozornost za účelem jeho celkového zefektivnění. Z globálního pohledu budou zmíněny tři zásadní.

Primárně by měla být **správa daně komfortní pro daňové subjekty**. V tomto směru došlo ve sledovaném období k dynamickému posunu, a to především vlivem elektronizace ve státní správě a rozvoji komunikačních technologií. Písemná komunikace mezi správci daně (celními úřady, resp. příslušnými odděleními) a daňovými subjekty byla téměř nahrazena komunikací elektronickou. Největším přínosem bylo zavedení povinné komunikace prostřednictvím datových schránek na základě zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, kdy tato povinnost doléhá na právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku, dobrovolná je pro většinu podnikajících fyzických osob a zřídit si ji mohou i nepodnikající fyzické osoby. Doručování písemností mezi orgány veřejné moci a disponenty datových schránek je oproti doručování prostřednictvím provozovatele poštovních služeb rychlé, levnější, bez rizik

³⁸ <https://www.investicniweb.cz/news-2016-10-11-who-doporucila-vladam-uvalit-zvlastni-dan-na-slazene-napoje/>

³⁹ <https://www.zdravotnickyydenik.cz/2019/08/dan-cukru-plati-skoro-ve-ctyriceti-zemich-vysledky-jsou-rozporuplne/>

nesprávného doručení nebo nedoručení zásilky. Celní správa, stejně jako finanční správa, umožnila také v souvislosti se správou daní zejména pro pravidelné účastníky používání interaktivních formulářů souvisejících s registrační činností, podáním přiznání ke spotřební dani, podáním přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, oznamovacích činností, evidenčních činností atp.⁴⁰ Dále lze prostřednictvím vzdáleného přístupu využívat statistiky z oblasti spotřebních daní, přístupy do veřejných databází a také velmi významný elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (EMCS), jehož podstatou bylo nahrazení průvodních dokladů (AAD) v písemné formě elektronickými průvodní doklady (e-AD) a současně zabezpečení lepší kontroly a řízení přeprav zboží podléhajícího spotřebním daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi členskými zeměmi EU. Celní správa by měla v součinnosti s daňovými subjekty spolupracovat na udržení a rozvoji stávajících systémů, jako dílčí zefektivnění by bylo možno doporučit zjednodušení platby částky spotřební daně. V současné době je správcem daně vyměřená/doměřená částka sdělována daňovému subjektu rozhodnutím, na němž je uvedeno číslo účtu, kód banky a variabilní symbol. Do budoucna by mohlo být rozhodnutí opatřeno např. QR kódem umožňujícím přímé propojení platebních povinností s bankovním účtem daňového subjektu a realizaci úhrady prostřednictvím aplikace v mobilním telefonu.

Z pohledu řádného a optimálního výkonu správy daní je stěžejní **personální oblast celní správy**. Údaje v tabulkách č. 2 a č. 3 uvedených v kapitole č. 3.4.2. vypovídají o tom, že věkový průměr pracovníka celní správy se od roku 2014 do roku 2018 zvýšil ze 42,9 let na 44,7 let. Pracovníků ve věku 18 až 36 let (18 let) bylo v roce 2018 17,7 %, ve věku 45 až 55 let (10 let) 40,4 %. Počet zaměstnanců v pracovním a služebním poměru více než 20 let vzrostl ve zmíněném období ze 40,7 % na 48,6 %. Z uvedených údajů je evidentní, že dochází k postupnému stárnutí pracovníků celní správy. Na druhé straně se mírně zvyšuje počet osob s vysokoškolským vzděláním a podíl počtu žen v bezpečnostním sboru – v roce 2018 již přes 35 %. S ohledem na tyto ukazatele by celní správa neměla současnou situaci podcenit a v budoucnu se dostat do situace, kdy mladých a fyzicky zdatných pracovníků v „terénu“ bude nedostatek.

Celní správa by se též měla zaměřit na rozvoj odbornosti jednotlivých zaměstnanců, a to především formou interních i externích školení a seminářů. Přínosem by byla i zvýšená

⁴⁰ <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Stranky/danove-tiskopisy.aspx>

frekvence vzájemné komunikace mezi nižšími vedoucími pracovníky správců daně (vyšší četnost videokonferencí), především v oblasti koordinace kontrol.

S plněním různých kompetencí celní správy souvisí i dostatečná materiální vybavenost. Nedostatky v této oblasti vychází z omezenosti finančních zdrojů, se kterými se potýkají i jiné resorty. Důsledkem při výkonu správy daní pak mohou být např. pevné počty kontrolních šetření u daňových subjektů, doprav vybraných výrobků nebo odebraných vzorků. V praxi to může znamenat nižší flexibilitu a četnost kontrol, kdy některý daňový subjekt nemusí být během své činnosti několik let kontrolován. Absence kontrol tak může vzbudit zájem o zkrácení nebo krácení spotřební daně.

V oblasti **elektronizace kontroly výroby a spotřeby množství vybraných výrobků** jsou testovány projekty přímého měření s přenosem dat správci daně. Mechanická měřidla, především kapalinové průtokoměry, jsou napojena na elektronická zařízení přenášející data do databázi daňového subjektu i celní správy. Správce daně tak disponuje naměřenými hodnotami vyrobeného nebo spotřebovaného množství vybraných výrobků, od kterého se odvíjí měsíční výše daňové povinnosti či výše vratky. Výhodou je možnost komparace a analýzy dat. V případě propojení systému sběru dat se systémem zpracování daňových přiznání, resp. zmíněnými interaktivními formuláři, by došlo ke zjednodušení, jehož výsledkem by bylo automatické zpracování daňových povinností na základě vstupních údajů o výrobě/spotřebě. Jinými slovy by se zjištěné naměřené množství vybraných výrobků stalo automaticky základem pro výpočet daňové povinnosti. Po zpracovaném výpočtu daňové povinnosti by po odsouhlasení daňovým subjektem bylo daňové přiznání postoupeno správci daně, jenž by mohl pouze ověřit množství uvedené v daňovém přiznání s množstvím uvedeným v databázi. Rozvoj v tomto směru je limitován finančními prostředky, avšak s ohledem na popsany přínos oběma stranám jej lze jednoznačně doporučit.

Mezi další oblasti, na které by se měla celní správa za účelem zvýšení eficienty zaměřit, náleží mezinárodní spolupráce s ostatními členskými státy, interní kontrolní činnost, analýza rozhodovací činnosti a soudních sporů nebo kooperace při tvorbě legislativních předpisů.

6 Závěr

V rámci zpracování této práce dospěl autor v souladu se stanovenými cíli k následujícím závěrům. Spotřební daně společně s daněmi ekologickými měly v roce 2018 podíl téměř 16 % na celostátním daňovém inkasu a ve struktuře příjmů státního rozpočtu tvořily cca 10 %. Z celkové sumy inkasa spotřebních a ekologických daní ve výši 165,3 mld. Kč činilo 161,9 mld. Kč (cca 98 %) inkaso spotřebních daní a 3,4 mld. Kč (cca 2 %) inkaso ekologických daní. Nejvyšší v rámci spotřebních daní tradičně zaujímá inkaso spotřební daně z minerálních olejů, jenž tvoří cca 56 % následováno inkasem spotřební daně z tabákových výrobků s podílem 36 %. Zbývající podíl 8 % připadá na příjmy spotřebních daní z lihu, piva a vína. Od roku 2015, po pominutí celosvětové finanční krize, dochází každoročně k nárůstu inkasa o 2 % až 5 % (4 až 7,5 mld. Kč). Celkový daňový příjem je ovlivněn jednak množstvím spotřebovaných vybraných výrobků a výší sazeb, inflací, jenž v období 2010 až 2018 fluktovala v rozmezí od 0,3 % do 2,8 %, i dalšími opatřeními zvýhodňující specifické kategorie spotřebitelů. Jedná se především o osvobození od daně a tzv. daňové „vratky“. Spotřeba vybraných výrobků je ovlivněna řadou faktorů, přičemž mezi nejvýznamnější náleží výše zdanění, kupní síla a preference spotřebitelů, potenciální škodlivost pro spotřebitele a vědeckotechnický pokrok. Minimální výše sazeb u vybraných výrobků je stanovena direktivou EU a členské státy mohou nastavit výše sazeb individuálně s ohledem na fiskální zájem. Např. ke změně sazeb daně z tabákových výrobků dochází v České republice téměř každoročně, oproti tomu sazby daně z minerálních olejů jsou konstantní od 1. 1. 2010 a sazby daně z vína již od 1. 1. 2004. Deset let byly také neměnné sazby spotřební daně z lihu, k jejich zvýšení došlo teprve od 1. 1. 2020. Obecně však lze míru zdanění navyšovat pouze do tzv. Lafferova bodu, jelikož při dalším zvyšování daně začíná daňový výnos klesat. Výše daňového zatížení vybraných výrobků, zejm. minerálních olejů a tabákových výrobků, jenž lze v České republice vnímat jako vyšší, je spojena s tendencí se placení daní vyhýbat, resp. přímo s daňovými úniky. Mezi nejčastější způsoby krácení daní lze zařadit:

- přimíchávání ostatních minerálních olejů do pohonných hmot,
- nelegální výroba či dovoz vybraných výrobků bez úhrady spotřební daně,
- fiktivní vývozy vybraných výrobků,
- záměna vybraných výrobků podléhajících různé sazbě daně,
- neoprávněné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně,

- úprava výrobních zařízení,
- vykazování nepravdivých údajů,
- využití vybraných výrobků osvobozených od daně pro neosvobozené účely,
- neznačení nebo nelegální značení vybraných výrobků kontrolními páskami nebo tabákovými nálepkami.

Celní orgány se soustavně potýkají s krácením daní a snaží se tomuto nežádoucímu jevu předcházet jak samotnou kontrolní činností, tak tlakem na úpravu legislativy. Jedním z rizikových institutů vyžadujících zvýšenou kontrolní činnost je systém vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Za účelem eliminace rizika, odstranění disparit a zvýšení inkasa by bylo optimální tento institut zrušit. Obdobně by mělo být postupováno v případě osvobození od daně u všech vybraných výrobků. Navýšení inkasa spotřebních daní lze docílit také zrušením individuálně stanovených výjimek, tj. stanovenou sníženou nebo nulovou sazbou spotřební daně, a to konkrétně u minipivovarů a výrobců tichého vína. V současné době živě diskutovanou otázkou je zdanění slazených nápojů, potažmo zavedení daně z cukru. Nezbytnou podmínkou pro řádný výběr spotřebních daní je soustavná kontrola a zefektivňování systému správy spotřebních daní, a to ve všech jeho oblastech.

7 Seznam použitých zdrojů

Publikace

- BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. 1. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko. EPOS. 2012. ISBN 978-80-8057-971-5.
- KÁRNÍK, M. *Clo a celní politika od A do Z*. 1.vyd. V Praze: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-779-9.
- KOTENOVÁ Bohumila, Petra PETROVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-883-3.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. 2015. 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- SEDLÁČEK, Karel. *Průvodce dějinami celnictví v českých zemích od středověku do dvacátého století*. 2017. ISBN 978-80-270-1661-7.
- SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 1. vydání, 2009, 463 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
- FAJSTAVROVÁ, Jitka. *CLO-DOUANE, měsíčník Celní správy České republiky*, Turnov: UNIPRESS, spol. s r.o., 2018. ISSN 0323-0023. s. 12.

Elektronické zdroje⁴¹

- CELNÍ SPRÁVA. *Formuláře z oblasti SPD, EKO, značení lihu, distributorů PHM a biopaliv, dopravy vybraných výrobků.* Online dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Stranky/danove-tiskopisy.aspx>
- CELNÍ SPRÁVA. *O České CS.* Online dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/onas/Stranky/o-ceske-cs.aspx>
- CELNÍ SPRÁVA. *Statistika - daň z minerálních olejů za rok 2018.* 2018. Online dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/MO_inkaso/Vymer_SPD_MO_2018_SK_05.pdf
- ČTK. iDNES.cz. *Českých minipivovarů bude do pěti let až tisíc. Některé však zkrachují.* 2016. Online dostupné z: https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/pivovarnici-pocet-minipivovaru-se-do-5-let-ztrojnasobi-na-1000.A161003_134742_ekonomika_rts
- ČTK. iDNES.cz. *Metanolová aféra.* 2019. Online dostupné z: <https://www.idnes.cz/zpravy/archiv/metanolova-afera.K481495>
- EUROPEAN COMMISSION. *Excise duties on alcohol, tobacco and energy.* Online dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy_en
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová Kobra zachránila státu už téměř 11,7 miliardy.* 2019. Online dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-1-9703>
- INSTITUT PRO POLITIKU A SPOLEČNOST. *Zdanění spotřeby v České republice. 2019.* Online dostupné z: <https://www.politikaspolecnost.cz/wp-content/uploads/2019/07/Zdanění-spotřeby-v-České-republice-IPPS.pdf>
- INVESTIČNÍ WEB, redakce. *KPMG: Podíl nelegálních cigaret na českém trhu dosahuje 3 %.* 2017. Online dostupné z: <https://www.investicniweb.cz/news-kpmg-podil-ilegalnich-cigaret-na-ceskem-trhu-dosahuje-3/>
- INVESTIČNÍ WEB, redakce. *WHO doporučila vládám uvalit zvláštní daň na slazené nápoje.* 2016. Online dostupné z: <https://www.investicniweb.cz/news-2016-10-11-who-doporučila-vladam-uvolit-zvlastni-dan-na-slazene-napoje/>

⁴¹ Aktuálnost zdrojů ověřena k 17. 12. 2019.

- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Daňové a celní statistiky*. Online dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Historie Ministerstva financí 2018 – 2004*. 2018. Online dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Sazbový balíček MF reaguje na poznatky odborníků na závislosti*. 2019. Online dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/sazbovy-balicek-mf-reaguje-na-poznatky-o-35161>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Vládní návrh zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2019*. 2018. Online dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2018/vladni-navrh-zakona-o-statnim-rozpoctu-c-33048>
- MINISTERSTVO ZDRAVOTNICTVÍ. *Národní výzkum o spotřebě tabáku v dospělé populaci ČR za rok 2017*. 2018. Online dostupné z: <https://www.mzcr.cz/Soubor.ashx?souborID=33857&typ>
- MUSIL, Petr. *Daň z cukru platí skoro ve čtyřiceti zemích. Výsledky jsou rozporuplné*. 2019. Online dostupné z: <https://www.zdravotnickydenik.cz/2019/08/dan-cukru-plati-skoro-ve-ctyriceti-zemich-vysledky-jsou-rozporuplne/>
- OECD. *Consumption tax trends 2018. VAT/GST and Excise Rates, Trends nad Policy Issues*. ISSN 19990979. Online dostupné z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en
- PANCER, Václav. ČTK. *Svaz. Minipivovarů je u nás už 440, budou dále přibývat*. 2019. Online dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/svaz-minipivovaru-je-u-nas-uz-440-budou-dale-pribyvat/1732557>
- PROCHÁZKA, Martin. *Novinky.cz. V Praze se rozjelo skupování neporušených cigaretových kolků*. 2009. Online dostupné z: <https://www.novinky.cz/krimi/clanek/v-praze-se-rozjelo-skupovani-neporusenych-cigaretovych-kolku-40231515>
- SEDLÁČKOVÁ, Helena. *Nulové zdanění vína: podpora domácích vinařů zatím vítězí nad zdaněním spotřeby a bojem proti závislosti*. 2019. Online dostupné z: <https://www.zdravotnickydenik.cz/2019/08/nulove-zdaneni-vina-podpora-domacich-vinaru-zatim-vitezi-nad-zdanenim-spotreby-bojem-zavislosti/>
- SLONKOVÁ, Sabina. *Padělá alkohol z lihu a sava. V hospodě už nepiju, říká*. 2012. Online dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/padela-alkohol-z-lihu-a-sava-v-hospode-uz-nepiju-rika/r~i:article:666023/>
- SMEKAL, Jan. *iDNES.cz. Celníci odhalili kamion plný nealkoholizovaných cigaret, měl i svou ochranu*. 2016. Online dostupné

z: https://www.idnes.cz/ostrava/zpravy/ukrajinsky-kamion-vezl-temer-14-milionu-kusu-nekolkovanych-cigaret.A160907_115904_ostrava-zpravy_sme

- Směrnice 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhající spotřební dani. Online dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1571054661643&uri=CELEX:31992L0012>
- Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Online dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1571054754454&uri=CELEX:31992L0083>
- Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní. Online dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1571054865489&uri=CELEX:32008L0118>
- Směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů. Online dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1571054958685&uri=CELEX:31992L0084>
- směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Online dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1571055000078&uri=CELEX:32011L0064>
- Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Online dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1571055050700&uri=CELEX:32003L0096>
- SVAZ VINAŘŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *PETICE za nulovou sazbu SPD na tiché víno*. 2012. Online dostupné z: <https://www.wineofczechrepublic.cz/nasi-vinari/adresar-vinaru/2420-valticka-vinoteka.html>
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Online dostupné z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Online dostupné z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Online dostupné z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>
- Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Online dostupné z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>
- Zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění

pozdějších předpisů. Online dostupné z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>

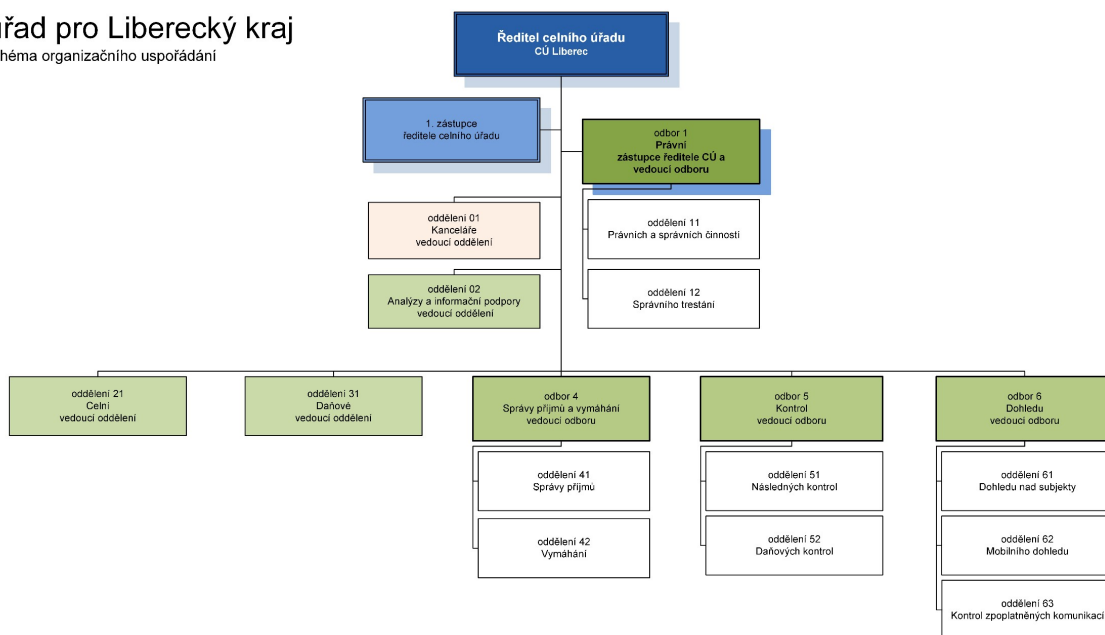
- ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí nesouhlasí s novou regulací EU pro obecnou denaturaci lihu. Česká republika podává žalobu u Soudního dvora EU. 2017.* In: Ministerstvo financí České republiky. Online dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/ministerstvo-financi-nesouhlasi-s-novou-27260>

8 Přílohy

Příloha 1 Schéma organizačního uspořádání celního úřadu

Příloha č. 3a k Organizačnímu řádu CS ČR
Č.j.: 38416/2017-900000-402

Celní úřad pro Liberecký kraj schéma organizačního uspořádání



Příloha 2 Výčet stěžejních předpisů EU z oblasti spotřebních daní



Obecná úprava

- směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
- směrnice Rady [2008/118/ES](#) ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a zrušení Směrnice Rady 92/12/EHS, účinná od 1. 4. 2010
- nařízení Rady (EU) č. [389/2012](#) o správní spolupráci v oblasti spotřebních daních a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 2073/2004

Doprava vybraných výrobků

- nařízení Komise (EHS) č. [3649/92](#) ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství
- nařízení Komise (ES) č. [684/2009](#) ze dne 24. července 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně

Minerální oleje

- směrnice Rady (ES) č. [95/60/ES](#) ze dne 27. listopadu 1995 o daňovém značení plynových olejů a petroleje

Lih a lihoviny

- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. [110/2008](#) o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení lihovin a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 1576/89
- nařízení Komise (ES) č. [3199/93](#) ze dne 22. listopadu 1993 o vzájemném uznávání

postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně

- směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, do současné doby platná
- směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů

Víno

- nařízení Komise (ES) č. 555/2008 ze dne 27. června 2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 479/2008 o společné organizaci trhu s vínem, pokud jde o programy podpory, obchod se třetími zeměmi, produkční potenciál a kontroly v odvětví vína
- nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2018/273 ze dne 11. prosince 2017, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1308/2013, pokud jde o systém povolení pro výsadbu révy, registr vinic, průvodní doklady a certifikaci, evidenční knihu vstupů a výstupů, povinná prohlášení, oznámení a zveřejňování oznamovaných informací, doplňuje se nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1306/2013, pokud jde o příslušné kontroly a sankce, mění se nařízení Komise (ES) č. 555/2008, (ES) č. 606/2009 a (ES) č. 607/2009 a zrušuje se nařízení Komise (ES) č. 436/2009 a nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/560
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. [251/2014](#) ze dne 26. února 2014 o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení aromatizovaných vinných výrobků a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 1601/91

Tabák

- směrnice Evropského parlamentu a Rady [2014/40/EU](#) ze dne 3. dubna 2014 o sblížování právních a správních předpisů členských států týkajících se výroby, obchodní úpravy a prodeje tabákových a souvisejících výrobků a o zrušení směrnice 2001/37/ES
- směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků