

Minerální oleje osvobozené od spotřební daně a jejich nezákonné využití

Diplomová práce

Vedoucí práce:
Ing. et Ing. Pavel Semerád, Ph.D.

Bc. Kateřina Ambrůzová

Brno 2017

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. et Ing. Pavlu Semerádovi, Ph.D. za odborné vedení, ochotu, vstřícnost, a především za cenné rady a připomínky, které mi velmi pomohly při zpracování této práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Minerální oleje osvobozené od spotřební daně a jejich nezákonné využití** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 17. května 2017

Abstract

Ambrůzová, K. Mineral oils exempt from excise duty and their illegal use. Master thesis. Brno: Mendel University, 2017.

The aim of this master thesis is to suggest measures, which could eliminate the illegal use mineral oils exempted from excise duty. At first, these oils are identified in the work, and with using market analysis are detected, if they could be used illegally. These commodities are with CN 2710 19 91 – 99, waste oils and Fatty acid methyl ester/Rapessed oil methyl esters. It is also tested on data from statistical office, whether the abuse is actually occurring. The last part of the thesis is devoted to suggestions of measures, which should lead to the reduction of tax evasion on excise duty. Measures are designed separately for each of the identified commodities, taking into account the fact whether the problem is a national or international.

Keywords

Excise tax, mineral oils, tax exemption, tax evasion.

Abstrakt

Ambrůzová, K. Minerální oleje osvobozené od spotřební daně a jejich nezákonné využití. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Cílem diplomové práce je navrhnout opatření, jež by eliminovala nezákonné využívání minerálních olejů osvobozených od spotřební daně. V práci jsou tyto osvobozené oleje nejprve identifikovány a pomocí analýzy trhu je zjištěno, zda mohou být nezákonně využívány. Jedná se o komodity s KN 2710 19 91 – 99, odpadní oleje a FAME/MEŘO. Dále je na statistických datech testováno, zda k jejich zneužívání skutečně dochází. Poslední část práce je věnována návrhům opatření, které by měly vést k omezení úniků na spotřební dani. Opatření jsou pro každou z identifikovaných komodit navržena samostatně s přihlédnutím k faktu, zda se jedná o problém na národní nebo mezinárodní úrovni.

Klíčová slova

Selektivní spotřební daň, minerální oleje, osvobození od daně, daňový únik.

Obsah

1	Úvod	12
2	Cíl práce a metodika	13
2.1	Metodika	13
3	Spotřební daně	16
3.1	Vlastnosti spotřebních daní	16
3.2	Harmonizace spotřebních daní	18
3.3	Historie spotřebních daní	18
4	Legislativa pro vybrané druhy minerálních olejů	20
4.1	Kód nomenklatury, plátce a předmět daně	20
4.2	Povinnost daň přiznat a zaplatit, základ a sazba daně	21
4.3	Osvobození od daně	21
4.3.1	Podmíněné osvobození od SPD, daňový sklad	22
4.3.2	Nakládání s osvobozenými minerálními oleji	22
4.3.3	Doprava podmíněně osvobozených minerálních olejů	22
4.3.4	Osvobození od daně podle legislativy EU	23
4.4	Evidence výrobků, doklady	23
4.5	Zajištění daně, nárok na vrácení daně	24
4.6	Značkování a barvení minerálních olejů	25
4.7	Legislativní změny	25
5	Analýza tržních zvyklostí	28
5.1	Analýza vybraných komodit osvobozených od spotřební daně	28
5.1.1	Minerální oleje uvedené pod KN 2710 19 91 - 99	28
5.1.2	FAME/MEŘO	31
5.1.3	Odpadní oleje	32
5.2	Principy výběru daní	35
5.2.1	Princip zdanění v zemi původu	35
5.2.2	Princip zdanění v zemi spotřeby	35

5.3	Mechanismus výběru daní	35
5.4	Značkování a barvení	36
5.5	Systém EMCS	37
5.5.1	Jak EMCS funguje?	38
5.6	Daňové úniky	39
5.6.1	Měření daňových úniků	40
5.6.2	Daňové úniky na spotřební dani	41
5.6.3	Využívaná řešení daňových úniků v oblasti SPD	42
6	Analýza dat	44
6.1	Analýza dat pro komodity s KN 2710 19 91 -99	44
6.1.1	Motorová nafta bez biopaliv	44
6.1.2	Motorová nafta s objemem biopaliv 5-7 %	46
6.1.3	Směsná motorová nafta	51
6.2	Analýza dat pro FAME/MEŘO	52
6.2.1	Analýza dat pro odpadní oleje	57
6.2.2	Shrnutí kapitoly	58
7	Návrh opatření	59
7.1	Opatření pro komodity s KN 2710 19 91 -99	59
7.1.1	Varianta 1	59
7.1.2	Varianta 2	61
7.1.3	Porovnání navrhovaných variant a shrnutí	63
7.2	Opatření pro FAME/MEŘO	65
7.2.1	Varianta 1	65
7.2.2	Varianta 2	67
7.2.3	Porovnání navrhovaných variant a shrnutí	68
7.3	Opatření pro odpadní oleje	69
7.3.1	Varianta 1	69
7.3.2	Varianta 2	70
7.3.3	Porovnání navrhovaných variant a shrnutí	71
8	Diskuse	74

9	Závěr	78
	Literatura	80
10	Seznam zkratek	87
11	Seznam obrázků	88
12	Seznam tabulek	89

1 Úvod

Daně jsou dle autorů Tabandeh a kol (2013) nejdůležitějším nástrojem generujícím příjmy ve většině rozvinutých i rozvojových zemích. Cnossen (2005, s. 1, 230) uvádí, že spotřební daně patří mezi nejstarší způsoby zdanění ve světě. Byly využívány již ve středověku, kdy byly pro panovníky velmi důležitým zdrojem příjmů, navíc byl jejich výběr velmi snadný díky nízkému počtu dodávek, který umožňoval snadnou kontrolu zboží. Jednou z vlastností spotřebních daní je schopnost redukovat společensky nežádoucí činnost jako je znečišťování ovzduší, nebo spotřeba cigaret, alkoholu a hazardní hry. V současnosti jsou spotřební daně dle údajů Ministerstva financí ČR (2016) v České republice po dani z přidané hodnoty a dani z příjmu třetí nejvýnosnější daní. Spotřební daň je dle OECD (2014, s. 14) velmi využívanou daní, pro kterou platí obecně stejné principy ve většině zemí OECD. Uvaluje se především na alkohol, tabákové výrobky a paliva. Trendem posledních let je harmonizace daní v rámci EU. Tato harmonizace se týká samozřejmě i daní spotřebních, ale i přes tuto snahu se základ daně, výpočet daně a sazby v jednotlivých zemích liší a to především s ohledem na kulturu a historický vývoj států. Tato práce bude zaměřena na spotřební daň z minerálních olejů. A to především na komodity, které podléhají osvobození od této daně. Podle Svátkové (2009, s. 101) hrozí u minerálních olejů krácení daně především, pokud jsou legálně nezdaněné (osvobozené) minerální oleje použity k účelu, se kterým je spojena povinnost daň přiznat a uhradit. Dalším způsobem pro krácení daňové povinnosti je zdanění minerálních olejů nižší sazbou, než ta která by příslušela k danému účelu použití.

Jak uvádí autoři David a Semerád (2014) řešení daňových úniků v praxi bylo nutné již v době, kdy vznikla povinnost platit daně. První vážné zkoumání daňových úniků se datuje k počátkům 80 let a první studie, zabývající se zkoumáním rozsahu šedé ekonomiky jako teoretický model, byla zveřejněna na počátku 21. století. Daňové úniky jsou tedy problémem a to jak ve fiskální oblasti hospodaření státu, tak v oblasti morální a etické. Jednou ze dvou možností zvyšování příjmů státního rozpočtu je zvyšováním sazeb daně. Kohout (2012) ale varuje, že při zvýšení sazeb nad tzv. Lafferův bod je toto počínání pouze ke škodě. V souvislosti s minerálními oleji a zvyšováním sazby daně hovoří o příkladu, kdy její zvýšení za dob „Fischerovi vlády“ vedlo k tomu, že kamiony a přepravní společnosti tankovaly PHM v zahraničí, což vedlo ke snížení příjmů SR. Druhou možností zvýšení příjmů v oblasti daní je jejich efektivnější výběr, který bývá doprovázen snahou o minimalizaci daňových úniků.

2 Cíl práce a metodika

Primárním cílem práce je na základě analýzy tržních zvyklostí identifikovat nezákonné využívání minerálních olejů osvobozených od spotřební daně a následně navrhnout taková opatření, která umožní toto nezákonné jednání eliminovat.

Pro dosažení primárního cíle jsem stanovila cíle dílčí. Prvním z nich je stanovení komodit, kterým bude práce věnována. Druhým dílčím cílem je provedení analýzy zákonných ustanovení, která pomůže s identifikovat situace, při nichž jsou sledované komodity podle zákona osvobozeny od spotřební daně. Třetím dílčím cílem je určit možná využití sledovaných komodit. Jako další dílčí cíl jsem si stanovila zjistit, zda jsou tyto minerální oleje skutečně využívány k deklarovaným účelům. Pokud se prokáže i jiné než deklarované využití, zjistit, zda jsou úniky na spotřební dani generované tímto nezákonným využíváním statisticky významné. Na tento dílčí cíl navazuje navrhnout opatření, která by eliminovala nežádoucí chování plátců daně. Posledním dílčím cílem je odhadnout náklady a přínosy, které by přineslo zavedení navrhovaných opatření.

2.1 Metodika

Pro práci jsem vybrala tři oblasti komodit, jež mohou být při splnění podmínek osvobozeny od spotřební daně, ale také mohou být zneužity k nelegálnímu využití. První skupinu tvoří základový, šalovací a formový olej (označovány také jako zvláštní minerální oleje), které mohou být osvobozeny od spotřebních daní. Tyto komodity jsou zneužívány k přimíchávání do motorové nafty, nebo k záměně za motorovou naftu (Danielová, 2014).

Druhou skupinou jsou odpadní oleje. U odpadních olejů existuje mnoho variant dalšího zpracování a podle toho se také rozhoduje, zda podléhají spotřební dani, nebo jsou od ní osvobozeny. Záměna využití v rámci osvobození za využití, při němž by spotřební daň musela být přiznána a uhrazena se tak přímo nabízí. Odpadní oleje nejsou v poměru s pohonnými hmotami zdaňovány vysokou částkou, nicméně při velkém množství nepřiznané daně se může jednat o závažný daňový únik.

Poslední komoditou, kterou se budu v práci zabývat je MEŘO (metyl ester řepkového oleje). Tato komodita je v současnosti velmi diskutovaná především z hlediska kritérií udržitelnosti a snižování emisí. Je vhodná pro přimíchávání do motorové nafty a toto přimíchávání je dle směrnice 2003/30/ES od 1. 1. 2008 povinné pro členské státy EU. Aktuálně je tato problematika v české legislativě řešena zákonem 201/2012 Sb. Podle procentního obsahu MEŘO v palivech se liší i jejich sazby spotřební daně, což vede k podpoře biopaliv. V taxativně vymezených případech může být i MEŘO plně osvobozeno od spotřební daně.

Diplomovou práci rozdělím na teoretickou a praktickou část. V teoretické části provedu literární rešerši pro spotřební daně a to za využití tuzemské i zahraniční literatury. Pomocí deskripce objasním pojem spotřebních daní, jejich historie, vlastností a harmonizaci v rámci Evropské unie. Také provedu rozbor české legislativy pro oblast vybraných minerálních olejů.

V rámci analýzy tržních zvyklostí provedu deskripci vybraných minerálních olejů osvobozených od spotřební daně a zanalyzuji jejich možné nezákonné využití. V rámci této kapitoly se také budu věnovat systému EMCS, který byl zaveden za účelem sledování pohybu komodit podléhající spotřební dani. V poslední části kapitoly se budu dále věnovat oblasti daňových úniků, které nejprve vymezím za použití odborné literatury. Dále provedu analýzu daňových úniků v oblasti spotřebních daní a existujících opatření pro jejich eliminaci.

V rámci praktické části práce provedu sběr dat, která budu potřebovat pro posouzení, zda dochází k nezákonnému využívání minerálních olejů. V této části práce sestavím ze získaných dat časové řady, které budu v ekonometrickém softwaru Gretl dále analyzovat.

Pro sledované časové řady nejprve stanovím předpoklad vývoje a závislosti sledovaných veličin a to na základě předchozí analýzy nezákonného využití. Poté časové řady vykreslím a budu zkoumat, zda jejich vývoj odpovídá předpokladům. Pro stanovení závislosti mezi sledovanými veličinami využiji regresní a korelační analýzu.

Adamec a kol (2014, s. 21) uvádí, že regresní analýza je statistická metoda, která popisuje chování závisle proměnné jako funkci chování jedné nebo několika nezávisle proměnných a to prostřednictvím regresní rovnice. Zásadní je zde volba závisle a nezávisle proměnných, protože závislost je zde jednosměrná. Regresní závislost vyjadřuje následující obecná rovnice regresního modelu s jedním regresorem:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \varepsilon_i$$

Kde:

- Y = závislá proměnná,
- X = nezávisle proměnná,
- β_0 = úrovněová konstanta
- β_1 = směrnice
- ε = náhodná komponenta, neboli chybový člen.

Regresní analýzu provedu metodou nejmenších čtverců, označovanou jako OLS. Jedná se o jednu z nejpoužívanějších metod pro odhad numerických hodnot koeficientů modelu. Tato metoda získává numerické odhady regresních koeficientů a minimalizuje součet čtverců reziduí ESS, pro nějž platí:

$$ESS = \sum_{i=1}^n e_i^2 = \sum_{i=1}^n (Y_i - \hat{Y}_i)^2$$

Kde:

- e_i = odhadnuté reziduální odchylky,
- Y_i = pozorované hodnoty,
- \hat{Y}_i = vyrovnané (vypočtené) hodnoty.

Tato metoda volí numerické hodnoty koeficientů regresního modelu, které minimalizují sumu čtverců reziduí ESS.

Korelační analýza je odhadem Pearsonova korelačního koeficientu, který nabývá hodnot od -1 do 1. Tato hodnota vyjadřuje těsnost a směr závislosti mezi dvěma veličinami. V korelační analýze nerozlišujeme závislou a nezávislou proměnou.

Znaménko korelačního koeficientu ukazuje směr závislosti – kladná hodnota značí přímou úměru a záporná nepřímou úměru závislosti. Absolutní hodnota koeficientu vyjadřuje těsnost závislosti. Jsou-li veličiny lineárně závislé, nabývá párový koeficient korelace nulovou hodnotu, existuje-li mezi veličinami pevná závislost, nabývá koeficient v absolutním vyjádření hodnoty 1.

Zda je párový koeficient korelace průkazný budu testovat t-testem. Hypotézy jsou pro oboustrannou alternativu stanoveny následovně:

- H_0 = párový korelační koeficient je nulový.
- H_1 = párový korelační koeficient není nulový.

V softwaru Gretl dochází při testování k vypočtení p-hodnoty, která potvrdí nebo vyvrátí nulovou hypotézu. Při p-hodnotě < hladina významnosti (5 % nebo 10 %), zamítám nulovou hypotézu a můžu říci, že párový koeficient korelace je statisticky významný.

Časové řady u odpadních olejů budu testovat na zlomy, pomocí Chowova testu pro existenci strukturálních zlomů. Dle Fiřtové (2014) slouží tento test k určení, zda jsou regresní koeficienty stabilní v čase. Nulovou hypotézou zde je, že jsou regresní koeficienty shodné. V softwaru Gretl dochází opět při testování k vypočtení p-hodnoty, která nulovou hypotézu potvrdí nebo vyvrátí. Také zde platí, že při nižší vypočtené p-hodnotě, než je stanovená hladina významnosti zamítáme nulovou hypotézu a můžeme říci, že v testovaném roce existuje strukturální zlom.

V závěru práce navrhu opatření pro eliminaci nezákonného využití minerálních olejů osvobozených od spotřební daně. U navrženého opatření odhadnu náklady, které by zavedení takového opatření vyžadovalo.

3 Spotřební daně

Spotřební daně spadají dle Jánského (2014) do kategorie nepřímých daní. Role poplatníka a plátce se zde tedy rozchází. Poplatníkem je subjekt, z jehož prostředků je daň hrazena, plátcem je subjekt, který daň přizná a odvede správci daně. Petrůj (2013) uvádí, že právě fakt, zda se role poplatníka a plátce rozchází nebo nikoli je rozdílem mezi přímými a nepřímými daněmi.

Pro další potřeby této práce budu pojmem spotřební daně označovat zdanění specifických výrobků (minerální oleje, pivo, víno, líh, tabákové výrobky a surový tabák), toto členění vychází z české legislativy – zákona o spotřebních daních. Autoři Brezeanu a Vlad (2016) uvádí, že u spotřebních daní je zcela běžné promítnutí částky daně do konečné ceny výrobku a služby stejně, jako u ostatních nepřímých daní. Díky tomuto mechanismu dopadá daň na spotřebitele a nikoli na plátce.

Florea a Selisteanu (2014) uvádějí, že spotřební daně mají selektivní charakter. Jsou uvalovány pouze na vybrané komodity (alkohol, tabák, minerální oleje). Základem těchto daní je vždy fyzická jednotka (kus, litr, tuna). Daň bývá určena procentem z ceny nebo pevnou částkou pro jednu fyzickou jednotku produktu. V členských zemích EU existují rozdíly v uplatňování daně pomocí relativní a pevné částky. Děje se tak jednak z důvodu uplatňování rozdílných politik, ale také z důvodu vysokého významu některých komodit pro zemědělství (platí především pro víno, pivo a tabák).

Působení inflace na spotřební daň se věnuje Široký (2008, s. 171). Autor uvádí, že selektivní daně jsou v ČR stanoveny fixní částkou na měrnou jednotku a je tedy vhodné upravovat tyto částky pomocí novelizace příslušného zákona podle vývoje inflace. Váha spotřební daně se při inflačním růstu ceny zdaňovaného zboží snižuje, což může vyvolat relativní snížení ceny zboží vůči ostatním komoditám. Navíc v této situaci ztrácí i státní rozpočet, který získává stejné nominální, ale nižší relativní inkaso.

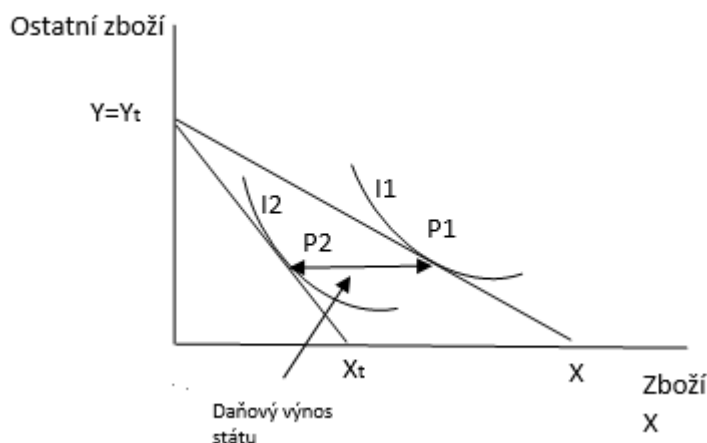
3.1 Vlastnosti spotřebních daní

První vlastností, kterou zmiňuje OECD (2014, s. 23) je mezinárodní neutralita. Tedy, že daň je vybírána až v okamžiku uvedení zboží do celního režimu „volný oběh“. Uvalení spotřebních daní, stejně jako daní ostatních, má své výhody i nevýhody. Jednou z nevýhod je, že se jedná o daně in rem – nezohledňují majetkové a sociální poměry poplatníků. Jako jednu z nevýhod spotřební daně uvádí autoři Ramona, Iosif a Felicia (2010) její regresivní dopad, který plyne z vyššího relativního zatížení nízko-příjmové kategorie obyvatel. Toto tvrzení podporují faktem, že spotřeba cigaret a alkoholu je vyšší v zemích s vyšším podílem chudého obyvatelstva. S tímto tvrzením souhlasí i Cnossen (2005, s. 232) který uvádí, že ve Spojených státech jsou růstem cen cigaret ovlivněni nejvíce dospělí s příjmem pod nebo na mediánovém průměru mzdy, tedy mladí dospělí, Hispánci a Afroameričané. Zvyšování zdanění alkoholu, cigaret a zpoplatnění silnic má dle něj v USA regresivní dopad.

Kubátová (2015, s. 56) pojednává o distorzním působení této daně, která vede k neefektivní alokaci zdrojů a pokřivení tržní ekonomiky. Čím vyšší je elasticita poptávky u zboží, tím více dochází k substituci a následným neefektivnostem. Dopad na spotřebitele vysvětluje pomocí indifferenční analýzy. Aby mohl být dopad analyzován, stanovuje autorka předpoklady:

- Perfektní konkurence.
- Neexistence externalit, konstantní nabídku výrobních faktorů a jejich plné využití.
- Výnos pro stát a výdaje státu nezávisí na druhu daně.
- Všichni poplatníci mají stejný důchod, stejné zvyky a preference.

Následující graf znázorňuje, jak se změní užitek poplatníka při uvalení spotřební daně. Daň podle autorky zkresluje cenu zdaňovaného zboží vzhledem ke zboží, na které spotřební daň uvalena není.



Obr. 1 Vliv spotřební daně na užitek spotřebitele

Zdroj: Kubátová (2015, s. 57)

Na obrázku 1 autorka znázorňuje situaci poplatníka po uložení daně. Spotřebitel má původní rozpočtové omezení XY a volbu spotřeby provádí na základě průběhu křivek indiference. Po uvalení daně se rozpočtové omezení posune do bodu Xt, tedy je dáno přímkou XtYt. Optimum spotřebitele se tak přesouvá na indifferenční křivku I2 do bodu P2. V této situaci má spotřebitel nižší užitek ze spotřeby než před uvalením daně. Vysoké zatížení spotřební daní pak může mít negativní dopad na celkovou spravedlnost daňového systému. Uvalení jakékoli daně (s výjimkou paušální) v situaci, kdy je ekonomika před zdaněním ve stavu efektivní alokace zdrojů, znamená snížení celkového užitku. Pouze když ekonomika není v paretoefektivní situaci, může uvalení vhodné daně situaci zlepšit a zvýšit výkonnost ekonomiky.

Spotřební daně jsou velmi dobrým zdrojem pro financování státních rozpočtů. Radu (2016) uvádí, že v posledních letech se spotřební daně využívají také pro socioekonomické působení. Daň může odrazovat od škodlivé spotřeby. Tato škodlivost

se projevuje jak u jednotlivců (např. u spotřeby cigaret, které negativně ovlivňují zdraví uživatelů) tak u celé společnosti (zde se může jednat např. o spalování minerálních olejů, které má negativní vliv na životní prostředí). Komodity podléhající spotřební dani by měly splňovat kritérium nenahraditelnosti (respektive neexistence substitutů), s tím souvisí nízká elasticita poptávky a tedy i neměnnost spotřeby. Komodity, které jsou v současnosti zatíženy spotřební daní (cigarety, tabák, alkohol, minerální oleje) toto kritérium splňují. Florea a Selisteanu (2014) uvádějí vlastnosti, které mají komodity, na něž je spotřební daň uvalována. Jedná se především o fakt, že stát má možnost kontrolovat výrobu a prodej. Další vlastností je škodlivost, přesněji řečeno vytváření negativních externalit, což umožňuje „ospravedlnit“ uvalení této daně. Výnos těchto daní není až na výjimky účelově vázán. Jako další z výhod spotřebních daní uvádí Allen (2014) nízkou administrativní náročnost. Ta může být zapříčiněna malým počtem plátců této daně a také přesným vymezením stanovených jednotek.

3.2 Harmonizace spotřebních daní

U spotřební daně stejně jako u ostatních daní probíhá v současnosti velmi populární harmonizace v rámci EU. Nerudová (2005) uvádí, že v rámci harmonizace byl zvolen princip země určení – tedy ke zdanění dochází v zemi spotřeby, což by mělo zajistit, že nebude deformován trh a tržní prostředí. Harmonizace spotřebních daní je založena na třech skupinách směrnic. A to směrnici 92/12/EEC, známá jako horizontální směrnice. Tato zavádí režim podmíněného osvobození a také upravuje výrobu, držení a přepravu produktů. Dále se jedná o strukturální směrnici, která se týká struktury spotřebních daní – rozděluje tyto na daň z minerálních olejů, alkoholu a tabáku. Poslední skupinou jsou čtyři směrnice k aproximaci sazeb.

Brezeanu a Vlad (2016) uvádí, že všechny členské státy jsou povinny zdaňovat spotřební daní alkohol, tabák a energetické produkty (do této skupiny spadají minerální oleje, topné paliva, elektřina, zemní plyn). Jednotlivé státy si mohou určit další produkty, které budou spotřební dani podléhat. Další oblastí harmonizace jsou sazby daně. Zde je ale postup velmi pomalý, protože názory zemí jsou velmi odlišné (především tzv. producentských zemí v oblasti vína a piva). Evropská unie stanovuje ve směrnici 2003/96/ES minimální daňové sazby pro minerální oleje, zemní plyn, elektřinu a uhlí. Svátková (2009, s. 150) problematiku rozvádí a píše, že kromě druhů výrobků a sazeb daně se harmonizace týká také stanovení základu daně, daňového osvobození a pravidel pro koloběh výrobků a oběh dokladů. Taktéž došlo k dohodám, kdy se budou výrobky danit v zemi původu a kdy v zemi spotřeby a byly stanoveny pravidla pro vrácení daně

3.3 Historie spotřebních daní

V obecné rovině lze dle OECD (2014, s. 14) říci, že daně na spotřebu „*existují již od vzniku civilizace*“. Již v této době byly uvalovány na specifické zboží. Cnossen (2005, s. 1) uvádí, že v Evropě existovaly v devatenáctém století tzv. „malé spotřební daně“

(název plynul z nízkých generovaných výnosů), které byly postupem času zrušeny nebo včleněny do obecných daní ze zboží a služeb – označovány jako daně z prodeje. Ficlová (2009, s. 39) uvádí, že v období feudalismu se daně z prodeje označovali pojmem akcíz. S tímto názorem souhlasí i Kubátová (2015, s. 221), která jako předchůdce spotřebních daní uvádí právě daň z prodejů a ze spotřeby. Tyto měly původně naturální podobu a s rozvojem peněžního hospodářství se transformovaly do peněžní podoby. Už v této době bylo daňové břemeno přesouváno na poplatníky pomocí promítání daní do cen zboží. Další rozvoj můžeme sledovat především u akcízů ve funkci daní spotřebních selektivních. Tyto tedy dopadaly jen na vybrané komodity a postupně se z nich vyvinuly spotřební daně, jak je známe v dnešní podobě.

4 Legislativa pro vybrané druhy minerálních olejů

V následující kapitole se budu věnovat základním pravidlům pro využívání, zacházení a další prodej vybraných minerálních olejů. Protože je práce věnována především odpadním olejům, FAME/MEŘO, základovému, šalovacímu a formovému oleji, budu přehled legislativy vybírat především s důrazem na tyto komodity.

Zákon o spotřebních daních je členěn na deset částí. První dvě se věnují všeobecným ustanovením, obsahují tedy ustanovení hmotného a procesního práva. Druhá část se postupně věnuje jednotlivým spotřebním daním – tedy spotřební dani z minerálních olejů, lihu, piva, vína, tabákových výrobků a surovému tabáku. Čtvrtá část je věnována omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků. Části pět a šest jsou věnovány značení a barvení minerálních olejů a značení zvláštních minerálních olejů. Sedmá část pojednává o sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji. Osmá část je věnována nakládání se surovým tabákem. Správními delikty se zabývá devátá část tohoto zákona. V poslední části jsou definována společné, přechodné, zrušovací a závěrečné ustanovení.

4.1 Kód nomenklatury, plátce a předmět daně

Kód nomenklatury (dále KN) je definován v § 3/o zákona o spotřebních daních (dále ZSPD) jako číselné označení vybraných výrobků uvedené v Nařízení Rady o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu.

Podle ZSPD § 44/1 je **plátcem** daně z minerálních olejů právnická nebo fyzická osoba, které vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit při použití nebo prodeji minerálních olejů, které nebyly zdaněny, nebo na něž byla uplatněna nižší sazba daně, než ta která je uvalena na skutečný účel jejich použití. Dále při použití nebo prodeji směsi minerálních olejů pro pohon dvoutaktních motorů, za jiným účelem použití a také při použití nebo prodeji minerálních olejů pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Plátcem se dále stávají tyto osoby při prodeji nebo bezplatném předání odpadních olejů, které nebyly zdaněny ke konečné spotřebě pro pohon motorů nebo výrobu tepla.

V § 45 ZSPD je definován **předmět** této daně. Jde mimo jiné o motorové benziny (KN 2710 11 41 až 2710 11 59), letecké pohonné hmoty benzinového typu (KN 2710 11 31 a 2710 11 70), odpadní oleje (KN 2710 91 až 2710 99), směsi minerálních olejů obsahující benzin nebo směsi benzinů s minerálním olejem a také směsi minerálních olejů určené pro pohon vznětových motorů s MEŘO splňujícími kritéria udržitelnosti biopaliv, kdy složka MEŘO musí činit nejméně 30 % objemu. Kritéria udržitelnosti biopaliv jsou stanovena ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/28/ES. Jedná se o následující:

- Úspora emise skleníkových plynů při využití biopaliv je nejméně 35 %.
- Suroviny pro výrobu biopaliva nesmí být získána z půdy s velkou zásobou uhlíku nebo s vysokou hodnotou biologické rozmanitosti.

- Zemědělské suroviny vypěstované v EU a využité při produkci biopaliv musí splňovat minimální požadavky na dobrý zemědělský a environmentální stav a obecné povinné požadavky na hospodaření.

4.2 Povinnost daň přiznat a zaplatit, základ a sazba daně

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká podle § 46/1 ZSPD dnem použití nebo prodeje minerálních olejů, které nebyly zdaněny, nebo u kterých byla uplatněna nižší sazba, než stanovená pro daný účel použití. Dnem použití nebo prodeje směsí minerálních olejů určených pro pohon dvoutaktních motorů za jiným účelem použití, než je pohon dvoutaktních motorů. Dále dnem použití nebo prodeje minerálních olejů pro pohon motorů nebo výrobu tepla. U odpadních olejů, které nebyly zdaněny dnem prodeje, použití nebo bezplatného předání ke konečné spotřebě pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Zdaňovacím obdobím je dle § 17 kalendářní měsíc. Dle § 18 jsou plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, povinni předložit daňové přiznání a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla. Daň je podle § 57a splatná do 40 dnů po skončení zdaňovacího období.

Základem daně je podle § 47 množství minerálních olejů v 1000 litrech při teplotě 15 °C. Pro výpočet je rozhodující množství v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Vypočtené množství se zaokrouhluje na dvě desetinná místa.

Sazbu daně určuje § 48 – tedy u odpadních olejů se jedná o částku 660 Kč/1000 litrů, pro čisté MEŘO je sazba určena jako 4590 Kč/1000 litrů (pro biopaliva obsahující nejméně 30 % MEŘO je sazba stanovena na 9265 Kč/1000 litrů) a pro motorovou naftu jde o částku 10950 Kč/1000 litrů.

4.3 Osvobození od daně

Osvobození od daně lze podle směrnice 2003/96/ES rozdělit na povinná a dobrovolná (fakultativní). U povinných osvobození existuje povinnost pro členské státy integrovat tyto do své národní legislativy. Naopak dobrovolná osvobození mohou být do národních legislativ transponována úplně, částečně nebo vůbec.

Mezi minerální **oleje osvobozené od daně** patří dle § 49 mimo jiné minerální oleje využívané pro jiné účely, než je pohon motorů a výroba tepla. Autorka Svátková (2009, s. 110) se této problematice věnuje a upřesňuje, že oleje spotřebované ve výrobním daňovém skladu, v němž byly dříve vyrobeny nebo zpracovány jsou osvobozeny pokaždé, když spotřeba souvisí s podnikáním (čištění výrobních linek, výroba tepla pro daňový sklad).

Ostatní benzíny jsou osvobozeny, pokud jsou využity pro výrobu výrobků, které nejsou předmětem spotřební daně. Podmínkou zde je, že výrobce musí vlastnit živnostenské oprávnění pro výrobu a dovoz chemických látek a přípravků. Jako příklad autorka uvádí využití technického benzínu, který je přimícháván do ředidel a čistících prostředků.

Toto **osvobození neplatí** pro minerální oleje neuvedené v § 45/1,2,6 a minerální oleje požívané k mineralogickým postupům a v metalurgických procesech. Mineralogické postupy a metalurgické procesy jsou definovány v klasifikaci NACE pod kódy C 23 a C 24, jejich podstata je upřesněna také v kapitole 5.1.3 této práce.

4.3.1 Podmíněné osvobození od SPD, daňový sklad

Podmíněně osvobozeny od daně jsou vybrané výrobky, jestliže jsou umístěny v daňovém skladu nebo dopravovány za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz a to podle § 19. V tomto paragrafu je definován daňový sklad a to jako podnik na výrobu vybraných výrobků (nebo jejich sklad), ve kterém provozovatel za podmínek daných zákonem výrobky zpracovává, vyrábí, skladuje, přijímá nebo odesílá. Daňový sklad je dle § 19a možné provozovat pouze na základě pravomocného povolení k jeho provozování. Vydání povolení je podmíněno dle § 19b poskytnutím zajištění daně a to pro každý daňový sklad samostatně. V tomto daňovém skladu mohou být vybrané výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně.

4.3.2 Nakládání s osvobozenými minerálními oleji

Minerální oleje osvobozené od spotřební daně mohou být na základě pravomocného povolení prodány uživateli, který je držitelem tohoto povolení nebo je oprávněn přijímat a užívat tyto minerální oleje bez tohoto povolení. Bez povolení je lze dle § 53 přijímat, pokud nejsou přijímány za účelem dalšího prodeje. Provozovatel daňového skladu může přijímat a užívat bez povolení odpadní oleje, pokud nebudou využity pro pohon motorů, výrobu tepla nebo v mineralogických postupech a metalurgických procesech.

Dále smí bez povolení uživatel prodat nebo předat odpadní oleje v množství menším než 10 000 litrů za kalendářní rok a to za podmínky, že tyto odpadní oleje sám vyrobil, nebo vznikly při jeho činnosti.

Bez povolení smí být přijímány a prodávány minerální oleje osvobozené od daně v jednotkovém balení o obsahu maximálně 20 litrů – toto platí jak pro konečného spotřebitele, tak pro podnikatelskou činnost.

4.3.3 Doprava podmíněně osvobozených minerálních olejů

Minerální oleje podmíněně osvobozené od daně lze podle § 50/1 dopravovat pouze z daňového skladu uživateli, od jednoho ke druhému uživateli, při dovozu, který je uskutečňován uživatelem, od uživatele do daňového skladu (za taxativně vymezených podmínek) a u odpadních olejů osvobozených od daně od výrobce uživateli. Odpadní oleje lze také dopravovat nepodnikající fyzickou osobou právnické, nebo fyzické osobě, která je prodává, nebo bezplatně předává ke konečné spotřebě.

4.3.4 Osvobození od daně podle legislativy EU

Osvobození minerálních olejů se věnuje směrnice 2003/96/ES, která uvádí komodity, jež musí být vždy předmětem daně (pokud jsou využity pro výrobu tepla a pohon motorů) a možnosti osvobození. Členské státy mohou poskytnout osvobození od daně nebo snížit úroveň zdanění přímo, prostřednictvím nižší sazby nebo vrácením daně (celé nebo poměrné částky). Jednotlivé země si samy určí podmínky, za kterých osvobodí následující výrobky:

- Energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny (zde členské státy mohou rozhodnout o zdanění z důvodu ochrany životního prostředí).
- Energetické produkty dodávané jako PHM pro jiný druh létání, než je rekreační.
- Energetické produkty dodávané jako PHM pro plavby na území společenství (osvobození neplatí pro soukromá rekreační plavidla).

Dále mohou členské státy osvobodit, nebo využít sníženou úroveň zdanění na:

- Výrobky v oblasti technologického vývoje ekologicky příznivějších výrobků, nebo souvisejících s palivem a PHM z obnovitelných zdrojů.
- Energetické produkty a elektřinu použité pro kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie.
- Energetické produkty a elektřinu využívanou pro přepravu zboží a osob po železnici, metrem, tramvaji a trolejbusem.
- Energetické produkty sloužící jako PHM pro plavbu po vnitrostátních vodách, s výjimkou rekreačních plavidel.
- PHM použité při výrobě, vývoji, zkoušení a údržbě letadel.
- PHM využité pro hloubící práce na splavných vodních cestách a v přístavech.

4.4 Evidence výrobků, doklady

V § 40 je stanovena **povinnost vést evidenci výrobků** (mimo jiné i minerálních olejů) převzatých, odesílaných, použitých pro účely uvedené v povolení k přijímání i pro jiné účely než jsou uvedeny v tomto povolení. Tato povinnost se podle § 53a nevztahuje na minerální oleje vyjmenované výše (ty se kterými může být nakládáno bez povolení) pokud množství přijímaných a užívaných minerálních olejů nepřesáhne 10 000 litrů za kalendářní rok.

Doklady prokazují zdanění, nabytí výrobků osvobozených od daně, evidenci vybraných výrobků atd. Dokumentace by měla být vedena v souladu s evropským právem, a to především kvůli zjednodušení a sjednocení správy spotřebních daní. Průvodní dokumenty tedy mají jednotnou nebo alespoň velmi podobnou formální a obsahovou strukturu. Zdanění výrobků se na území České republiky prokazuje dle § 5/1 daňovým dokladem, dokladem o prodeji nebo dokladem o dopravě vybraných výrobků.

Daňový doklad je dle § 5/2 plátce povinen bezodkladně vydat nabyvateli při uvedení vybraných výrobků do volného oběhu. Tento doklad musí obsahovat:

- obchodní firmu (jméno), sídlo a DIČ plátce,

- obchodní firmu (jméno), sídlo (místo pobytu) a DIČ (pokud bylo přiděleno) nabývatele,
- množství výrobků, jejich název,
- výši spotřební daně celkem,
- datum vystavení a číslo daňového dokladu.

Při využití dokladu o prodeji (dopravě) jsou náležitosti dokladu totožné, jen číslo daňového dokladu je nahrazeno číslem dokladu o prodeji (dopravě).

Nabytí výrobků osvobozených od daně se prokazuje podle § 6 pravomocným **povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků** osvobozených od daně a dokladem o osvobození vybraných výrobků od daně. Tento doklad je uživatel povinen bezodkladně vydat při vydání vybraných výrobků a musí obsahovat tyto údaje:

- obchodní firmu (jméno), sídlo a DIČ odesílajícího plátce nebo uživatele,
- obchodní firmu (jméno), sídlo (místo pobytu) a DIČ (pokud bylo přiděleno) přijímajícího uživatele,
- množství výrobků osvobozených od daně, jejich název nebo obchodní označení,
- prohlášení, že v ceně výrobků není obsažena daň,
- místo odeslání a místo přijetí,
- výši spotřební daně celkem,
- datum vystavení a číslo dokladu o osvobození od daně.

4.5 Zajištění daně, nárok na vrácení daně

Kotenová (2015, s. 98) uvádí, že zajištění daně musí být provedeno u výrobků, které jsou v režimu podmíněného osvobození nacházející se v daňovém skladu, nebo v průběhu dopravy těchto výrobků. **Zajištění daně** může být podle § 21 ZSPD poskytnuto složením (převodem) finančních prostředků na speciální účet zajištění daně, který je zřizován správcem daně. Z peněz vložených na tento účet nevzniká nárok na úrok. Dále může být zajištění daně poskytnuto finanční zárukou nebo ručením. Zajištění daně je správcem daně využito k úhradě daně, pokud není daň uhrazena v zákonné lhůtě splatnosti. § 58 uvádí, že celkové zajištění za jeden daňový sklad činí nejvýše 1,5 miliardy Kč.

Pro oleje používané v metalurgických procesech a při mineralogických postupech sice neplatí osvobození od daně, ale podle § 55 vzniká **nárok na vrácení daně**. A to pokud jsou minerální oleje vyjmenované v § 45/1,2,3,6 prokazatelně využity k mineralogickým postupům nebo v metalurgických procesech a byly nakoupeny za cenu včetně daně. Osoby, kterým vzniká nárok na vrácení daně podle § 55/3, jsou v postavení daňového subjektu, který nemá povinnost se registrovat. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby v mineralogických postupech nebo metalurgických procesech. Podle § 55/6 se nárok na vrácení daně prokazuje daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě. Osoba, uplatňující nárok na vrácení daně je povinna prokázat, že minerální oleje využité pro mineralogické postupy a metalurgické procesy, se nedají dále využít pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí. Nárok na vrácení daně lze podle § 55/9 uplatnit v daňovém

přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok vznikl a nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé.

4.6 Značkování a barvení minerálních olejů

Zákon vymezuje pojem značkování a barvení minerálních olejů, v § 134a, jako rovnoměrné přimíchávání značkovací látky a barviva do minerálních olejů. Druhy značkovacích látek a barviv a jejich množství stanovuje prováděcí předpis. Značkovány a barveny smějí být jen vybrané druhy minerálních olejů, které jsou taxativně vymezeny v § 134b a § 134m. Jedná se především o minerální oleje určené pro výrobu tepla, nebo jako PHM pro plavby po vodách na území ČR. Jiné minerální oleje být značkovány nesmějí, především je zakázáno značkovat a barvit minerální oleje, pokud se jedná o PHM a maziva. Dle § 134m jsou předmětem značkování mimo jiné i minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 19 91 a 2710 19 97 (základový a šalovací olej).

Minerální oleje se mohou značkovat a barvit pouze v daňových skladech, které jsou vybaveny dávkovacím a mísícím zařízením pro značkování a barvení minerálních olejů (§ 134c ZSPD). Další podmínkou je dle § 134g vlastnictví pravomocného povolení ke značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Pokud dochází ke značkování a barvení bez příslušného povolení, jedná se dle Kotenové (2015, s. 510) o závažné porušení zákona o spotřebních daních. Toto oznámí správce daně příslušnému živnostenskému úřadu, který může zahájit řízení o odejmutí živnostenského oprávnění.

Provozovatel daňového skladu je dle § 134e povinen značkovat a barvit minerální oleje nejpozději před jejich uvedením do volného oběhu. Při dopravě z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození, nebo ve volném daňovém oběhu je povinen značkování a barvení zajistit jejich příjemce nebo dovozce ještě před jejich vstupem na území ČR.

4.7 Legislativní změny

V následující kapitole se budu věnovat změnám v legislativě, které se dotýkají vybraných minerálních olejů.

V roce 2007 uvádí Ficlová (2009, s. 49) jako nejvýznamnější novelou zákona o spotřebních daních tu z 1. března 2007. Jednou ze změn zde byla snaha o zvýhodnění PHM s obsahem biopaliv v souladu se směrnicí 2003/96/ES. Další významná změna se týkala zavedení značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Tato problematika byla původně upravena zákonem 136/1994 Sb. Autorka píše, že po věcné stránce zde nedošlo k velkým změnám až na dvě výjimky. První z nich je zavedení zásady, že jednotlivé subjekty mohou značkovat a barvit minerální oleje pouze na základě povolení správce daně. Druhou je zavedení povinnosti značkovat a barvit minerální oleje používané pro vodní dopravu a některé další minerální oleje.

V roce **2008** došlo hned k několika změnám. V zákoně č. 37/2008 Sb. byl s účinností od 1. března 2008 zrušen nárok na vrácení SPD z minerálních olejů právnickým a fyzickým osobám využívající tyto oleje pro lesní školku a obnovu lesa. Další změnou tohoto zákona bylo zvýšení limitu maximální výše zajištění daně na 40 milionů Kč za podmínky, že subjekt provozuje jeden daňový sklad a na maximálně 120 milionů Kč pokud jich provozuje více. V zákoně č. 309/2008 Sb. bylo důležitou změnou rozšíření osvobození stanovených PHM, používaných pro plavby po vodách, od spotřební daně. Tento zákon také zavádí přechodné ustanovení, které dočasně snižuje sazbu daně směsné nafty a to z původních 9950 Kč/1000 litrů na 6866 Kč/1000 litrů. Jedná se o dočasnou změnu, která je platná pro období 1. 2. 2008 – 30. 6. 2010. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů 261/2008 Sb. přinesl velmi významnou změnu a to zdanění odpadních olejů. Ty jsou od roku 2008 zdaňovány sazbou 660 Kč/1000litrů.

Další významnou změnu jsem v legislativě zaznamenala až v roce 2010. V roce 2009 došlo ke změně sazby daně pro směsi minerálních olejů uvedené v § 45/2/l, m. Ty ale nejsou předmětem této práce. Podle Boltgara (2009) bylo v roce **2010** důležitým krokem zavedení EMCS systému. Jednalo se o implementaci směrnice 2008/118/ES a zrušení směrnice 92/12/EHS. Česká republika byla povinna zajistit tuto implementaci tak, aby nabyla účinnosti k 1. 4. 2010. Další změnou bylo zvýšení sazby daně pro motorovou naftu z 9950 Kč/ 1000 litrů na 10950 Kč/ 1000 litrů.

Petrová (2011) ve svém článku uvádí několik změn, které vešly v platnost v novele zákona pod číslem 95/2011 a nabyly účinnosti 1. 5. **2011**. Jedná se o změnu zajištění pro dopravu FAME/MEŘO určených k přimíchávání do PHM. Dříve zajištění pro dopravu FAME/MEŘO nemuselo být vůbec poskytnuto. Další změnou v tomto roce bylo zavedení evidenční povinnosti osobám, které přijímají a užívají některé osvobozené minerální oleje a to v množství přesahující 10 000 litrů za rok. Dřívější úprava zákona tuto povinnost ukládala pouze uživatelům, kteří byli držiteli zvláštního povolení.

V roce **2013** došlo ke zrušení osvobození minerálních olejů při využití v mineralogických postupech a metalurgických procesech. U tohoto využití minerálních olejů je nově nárok na vrácení spotřební daně. Podle Hájka a Vlka (2012) došlo v tomto roce také ke změnám, které se týkají porušení povinností vyplývajících ze zákona o spotřebních daních a správních deliktů. Další změnou bylo podle Morávka (2013) snížení procentního nároku na vrácení spotřební daně u „zelené nafty“ – konkrétněji u motorové nafty z 60% na 40% a u směsné nafty z 85 % na 57 %.

Další důležité změny byly poté až v roce 2015. Pro rok **2014** dochází ke změnám, které se týkají problematiky jednoho inkasního místa. Podle Zatloukala (2014) od 1. 1. **2015** umožňuje novela zákona č. 201/2014 vrácení spotřební daně osobám, které ji využívají pro prvovýrobu (zelená nafta). Šmuclerová (2015) dále uvádí změny v koncepci povolovacího řízení. Pro všechna povolení od roku 2015 platí jednotný, obecný postup. Jedná se o povolení pro přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, zajištění daně, statut oprávněného příjemce – pro opakované i jednorázové přijetí výrobků, povolení k prodeji za ceny bez daně, povo-

lení ke značkování a barvení vybraných MO a některých dalších MO, povolení k registraci jako distributor PHM. Žadatel musí splnit podmínku spolehlivosti (trestně-právní i daňová bezúhonnost) a bezdlužnosti. Splnění podmínek je posuzováno dle ukazatelů rentability, produktivity práce, likvidity, finanční stability a dalších skutečností. Návrh na vydání povolení je v podobě formuláře. Dále se zavádí kategorie „zvláštních minerálních olejů“ a společně s ní, se zřizuje registr osob, které s nimi nakládají. Registrační povinnost vzniká osobám, které nakládají se zvláštními minerálními oleji, které jsou v baleních převyšující objem 220 litrů. Také došlo k úpravě podmínek vedení daňového skladu a zvýšení limitu pro zajištění daně ze 100 milionů Kč na 1,5 miliardy Kč.

K 1. 1. **2016** je důležitou změnou zvýšení zdanění u 100% bionafty z původních 0 Kč na 4590 Kč/ 1000 litrů a u směsné nafty (min 30 % MEŘO) z původních 7665 Kč/ 1000 litrů na 9265 Kč/ 1000 litrů.

5 Analýza tržních zvyklostí

V České republice je správcem spotřebních daní Celní správa. V rámci celní správy je nejvýše postaveným orgánem Generální ředitelství cel, dále jsou to Celní ředitelství a poté Celní úřady a jejich pobočky. Dle Svátkové (2009, s. 203) se celnímu úřadu podávají příznání k dani, odvádí se jim daň, oznamuje zahájení dopravy výrobků v režimu podmíněného osvobození a na speciální účet se celnímu úřadu převádí i částka, sloužící jako zajištění daně. Dále se prostřednictvím celního úřadu podává návrh Celnímu ředitelství na vydání povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně.

Ze zprávy o plnění státního rozpočtu za rok 2015 vydané Ministerstvem financí ČR (2016, s. 3) vyplývá, že spotřební daň se na inkasu z daňových příjmů podílí z 23,71 %. Po DPH a dani z příjmů se tedy jedná o třetí nejvýznamnější složku příjmů státního rozpočtu.

Inkaso SPD z minerálních olejů tvořilo v roce 2015 54,35 % z celkového inkasa SPD. Jedná se tedy o velmi významnou položku příjmů do státního rozpočtu. Ševčík a Rod (2010, s. 17) udávají, že se na tuto skupinu komodit vztahuje totožná legislativa i obecné charakteristiky jako na ostatní spotřební daně.

5.1 Analýza vybraných komodit osvobozených od spotřební daně

V další části této práce se budu věnovat vymezení minerálních olejů, které jsou osvobozeny od spotřební daně. Shrnu jejich běžné využití a také definuji alternativní využití, při kterém by měla být spotřební daň příznána a uhrazena, nicméně se takto často neděje.

5.1.1 Minerální oleje uvedené pod KN 2710 19 91 - 99

První skupinou minerálních olejů, které se budu ve své práci věnovat, jsou ty, jež spadají pod KN 2710 19 91 – 99. Mimo jiné se jedná o šalovací olej, formový olej a základový olej, u kterých byly odhaleny úniky na dani. Danielová (2011) udává, že tyto komodity jsou často obchodovány pod názvy „Olej rust cleaner, Biosepar, Technisches formöl, Olej OM-10, Olej smarowy bioform, Formenöl, Olej ceramiczny, Mazací olej, Smierol, Topclean 10, Universal technisches öl, Ecosolv L“. Dále uvádí, proč jsou zrovna tyto komodity zneužívány k daňovým únikům. Důvody jsou vysoká jednotková sazba, velký objem obchodovaných komodit, jejich vysoká obrátkovost a fyzická příbuznost s PHM.

V následujícím textu se v pár větách zmíním o vlastnostech a využití těchto olejů. Protože se jedná o práci zaměřenou na daňovou problematiku, bude následující text zobecněný pouze do podoby přiblížení těchto látek, nikoli jejich chemického rozboru.

Základový olej

Dle Černého (2016) se základové oleje dělí na minerální, syntetické a biologické. Blažek a Rábl (2006) uvádějí, že jako minerální oleje jsou označovány ty, jež jsou vyrobeny z ropy. Černý (2016) píše, že základový olej je vyráběn z ropných destilačních frakcí nebo meziproductů zpracování ropy (např. výroba z destilačních zbytků po výrobě motorové nafty). Dle Blažka a Rábla (2006) se základové oleje využívají dále pro výrobu mazacích (motorové, převodové) a speciálních (hydraulické, transformátorové, kabelové, medicínální) olejů. Kvalitu těchto olejů měříme pomocí viskozitního indexu (co největší), obsahu síry (usilujeme o co nejnižší) a obsah nasycených uhlovodíků (čím větší, tím lépe).

Podle Ebeso (2014) patří mezi základní vlastnosti vysoký stupeň kompatibility s elastomery a zvýšená odolnost vůči hydrolyze. Základové oleje jsou využívány především v průmyslu – keramický, cementářský, ve stavebnictví a strojírenství. Kromě tohoto využití bývají hojně užívány pro výrobu motorového oleje, jako mazání většiny starých motorů (např. pro historická vozidla) nebo pro novější stroje s nižším výkonem.

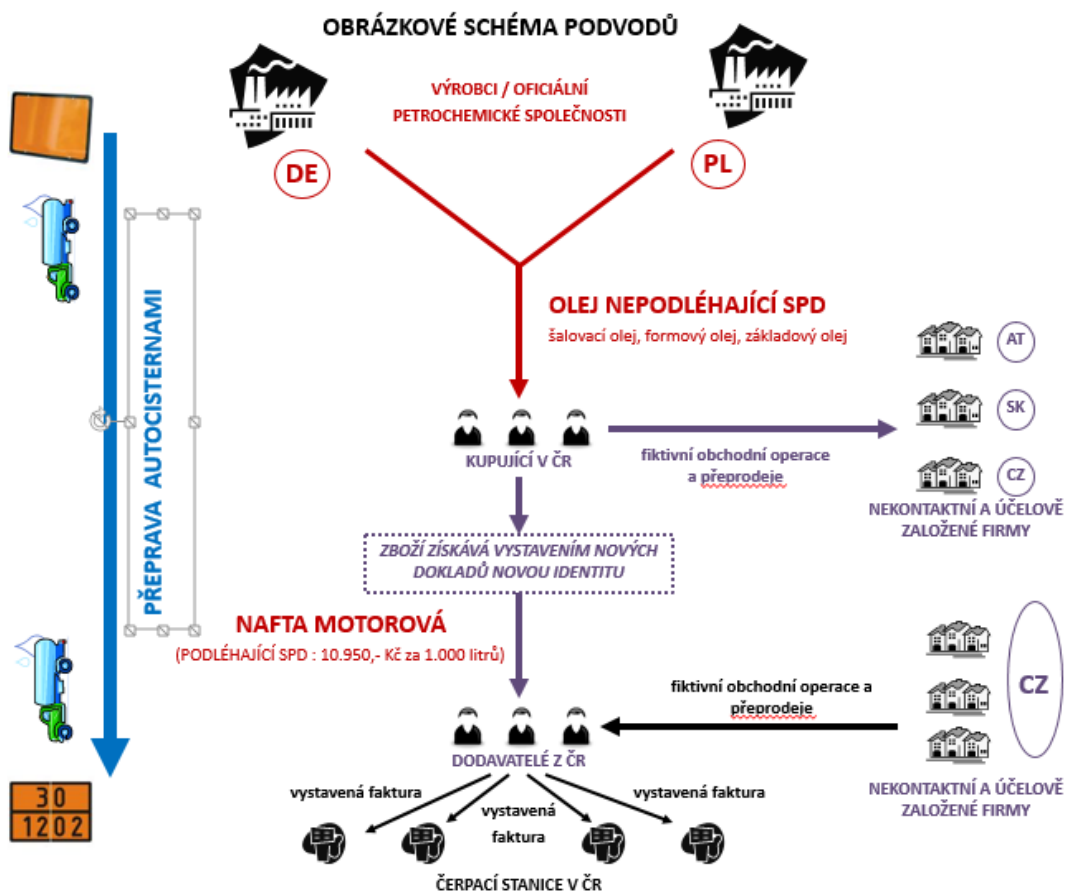
Formový olej, šalovací olej

Formové oleje bývají aplikovány na dřevěné nebo kovové formy, aby se tuhnutí beton nepřilepil na formu. Obdobně jsou tyto oleje využívány i v plastikářském průmyslu nebo při tváření kovových součástí (Oleje, 2016). Moravec (2010) dále uvádí, že nejvyužívanější vlastností těchto olejů je schopnost snižovat tření, chlazení povrchu třecích součástí a vynášení nečistot z třecího povrchu. Gecová (2014) ve svém článku popisuje rozdíl mezi formovými oleji a motorovou naftou. Dle autorky je rozdíl ve viskozitě a obsahu síry (u formových olejů je vyšší). Obecně mají formové oleje nižší kvalitu než Diesel. Oleje nejsou vhodné ani pro starší motory – ale jak autorka uvádí, řidiči nejsou často schopni rozeznat, co jim bylo do nádrže natankováno.

Šalovací oleje patří do skupiny separačních olejů. Nejčastěji je využíván ve stavebnictví jako doplňkový produkt při práci s bednicími systémy (Epic Eco, 2010).

Nezákonné využití

Tyto komodity jsou podle zákona o spotřebních daních osvobozeny (§ 49/1), pokud nejsou využívány pro výrobu tepla nebo pohon motorů. Generální ředitelství cel (2010) uvádí, že jsou výše uvedené komodity často prodávány jako motorová nafta. Dále popisuje, jak k tomuto jednání dochází. Na území ČR jsou tyto komodity dopraveny jako komodity osvobozené od SPD (podle průvodních dokladů se jedná o osvobozené minerální oleje, ve skutečnosti je v cisternách dopravována nafta) a takto jsou také uvedeny do volného daňového oběhu. Dále proběhne obchod přes několik nekontaktních firem, které změni dokumentaci vystavením nových dokladů, kde již nefigurují minerální oleje osvobozené od SPD ale nafta. Nafta je dodána až k čerpacím stanicím, kde je také takto prodána. SPD není nikdy přiznána ani uhrazena. Schéma těchto podvodů přibližuje následující obrázek.



Obr. 2 Schéma úniků

Zdroj: Generální ředitelství cel, 2010

Z obrázku je tedy patrné, že se problém netýká pouze České republiky, ale i dalších států. V tomto konkrétním případě jde o Polsko a Německo, z nichž jsou do tuzemska přiváženy minerální oleje deklarované jako oleje osvobozené od SPD. Mezi další státy potýkající se s tímto problémem můžeme zařadit např. Slovensko nebo Maďarsko. Mimo jiné se této problematice věnuje také Danielová (2014), kdy udává, že u 85 % zvláštních minerálních olejů dovezených z Polska, nebyl zjištěn účel použití. Účel použití často není možno zjistit, protože firmy nejsou kontaktní (změní sídlo, jednatele, ukončí činnost). Autorka odhaduje, že v případě obchodů se jedná o 53 % firem.

Z výše popsaného je zřejmé, že tento problém je aktuální již od roku 2010, kdy byl generálním ředitelstvím cel otevřen tento případ. I po 4 letech mluví Danielová (2014) o tomto počínání jako o problému, který je značně rozsáhlý a doposud nebyl uspokojivě vyřešen. Byla samozřejmě zavedena opatření, která mají toto chování omezit. Jejich rozboru se věnuji v kapitole řešení daňových úniků.

5.1.2 FAME/MEŘO

Další komoditou, u které může dojít k záměně skutečného a uváděného využití, je MEŘO. ČAPPO (2016) uvádí, že v České republice jsou nejčastěji využívány biopaliva na bázi bioethanolu bio ethyl terc.butyl-ether a bioethanol. Kromě těchto jsou velmi často využívána biopaliva FAME (methylestery mastných kyselin), z nichž nejvyužívanější je v tuzemsku právě MEŘO (metyl ester řepkového oleje). Celta (2006) uvádí, že MEŘO je základní složkou bionafty, která je čirou kapalinou bez jakýchkoliv nečistot, zabarvená do žluta, s vodou nemísitelná a hořlavá. Výroba probíhá rafinačním procesem neboli esterifikací. Matějovský (2005, s. 56) upřesňuje, že výroba MEŘO je jednoduchý proces, při kterém se využívá především řepkový olej a metanol. Výroba probíhá za přítomnosti katalyzátoru (nejčastěji hydroxidy alkalických kovů). Pokud je MEŘO využíván pro pohon motorů musí obsahovat co nejméně fosforu. Při spalování MEŘO dochází k nižší produkci nespálených uhlovodíků, než při spalování motorové nafty. Jedná se tedy o ekologicky příznivější variantu pohonu motorů.

Preol (2013) uvádí, že FAME/MEŘO je v poměru 6 % povinnou příměsí motorové nafty jako její složka, a to právě za účelem snižování CO₂ (oxid uhličitý). V tomto případě je FAME/MEŘO samozřejmě předmětem daně. Matějovský (2005, s. 194) uvádí, že v některých zemích (Německo, Švýcarsko, Rakousko) se lze setkat i s 50% směsí MEŘO s palivem. V těchto zemích tedy existuje větší motivace pro daňové úniky. Obsah biopaliv uváděných na trh je určen směrnicí 2003/30/ES. Podle této směrnice je minimální obsah biopaliv od 1. 1. 2008 stanoven na 2 % a od roku 2010 na 5,75 %. Členské státy mohou požadovaných cílů dosáhnout pomocí přimíchávání biosložky do pohonných hmot (dále PHM), prodejem biopaliv smíšenými s deriváty minerálních olejů (v tuzemsku označovány jako směsné PHM), prodejem čistých biopaliv nebo kombinací uvedených způsobů. Cílem směrnice je dle autorů Hromádka a Hönig (2010) podpora využití biopaliv, nebo jiných obnovitelných paliv v dopravě za účelem částečného nahrazení benzínu a nafty. Tento krok má napomoci k dodržování závazků týkajících se změn klimatu (Kjótský protokol), zajištění bezpečnosti zásobování šetrného k životnímu prostředí a podpoře obnovitelných zdrojů energie. Tato směrnice byla do české legislativy implementována zákonem 86/2002 Sb. Uvádí povinnost přimíchávat biopaliva do motorové nafty v minimálním objemu (určeno jako objemové procento z celkového množství motorové nafty uváděné prodejcem na trh) 2 % od 1. 9. 2008, 4,5 % od 1. 1. 2009 a 6 % od 1. 6. 2010 (zde začíná platit podmínka, že obsah biopaliva nesmí překročit 7 % objemových). Tento zákon byl zrušen k 1. 9. 2012 a nahrazen zákonem 201/2012 Sb. povinnost přimíchávat biopaliva do PHM však nadále platí.

Kromě využití jako příměsí do motorové nafty, bývá MEŘO využíváno, jak již bylo zmíněno výše pro výrobu bionafty (označována také jako směsná motorová nafta). Celta (2006) uvádí, že bionafta obsahuje minimálně 31 % a maximálně 36 % MEŘO. Na trhu bývá podle normy ČSN 65 6508 (2009) označována SMN B30.

V případě čisté bionafty bývá využito označení FAME B100. Čisté FAME/MEŘO bylo až do 31. 12. 2015 zatíženo nulovou sazbou daně, tedy prakticky osvobozeno. Od 1. 1. 2016 podléhá takto využívané MEŘO sazbě daně 4590 Kč/ 1000 litrů. Podle

společnosti ČAPPO (2016) jsou minimální množství bioložky povinni zajistit osoby, uvádějící PHM do volného oběhu dodavatelé PHM – tedy výrobci, distributoři a dovozci paliv. V kontextu České republiky se jedná o rafinérie Litvínov a Kralupy České rafinérské, a. s., rafinérie PARAMO, a. s., Pardubice. Dále devět terminálů největšího českého distributora paliv – ČEPRO, a. s. Další povinné osoby jsou menší subjekty působící na českém trhu – dovozci, menší distributoři a výrobci biopaliv.

Nezákonné využití

Šulc (2010) uvádí, že podle zákona o spotřebních daních je MEŘO předmětem daně podle § 45/3/k pokud je využit pro výrobu tepla, pohon motorů nebo výrobu směsí, které jsou předmětem SPD. Dále uvádí příklady, kde nevzniká povinnost přiznat daň. Jedná se například o potravinářskou nebo chemickou výrobu. Nezákonného jednání se tak mohou subjekty dopouštět, pokud deklarují účel použití jiný než výroba tepla a pohon motorů (přimíchávání do PHM), ale ve skutečnosti jej použijí pro účely, při nichž by FAME/MEŘO podléhalo SPD. Danielová (2011) hovoří o problému přimíchávání povinné části bioložky do PHM mimo daňové sklady. PHM při kontrole obsahuje povinnou příměs bioložky, ta ale nebyla nikdy zdaněna.

ČAPPO (2016) uvádí, že čistá biopaliva byla daňově zvýhodněna na základě Víceletého programu podpory dalšího uplatnění biopaliv v dopravě. Tento program byl vládou ČR schválen v roce 2008 a notifikován EU. Tato podpora trvala až do konce roku 2015, kdy novela zákona o SPD navázala na nový Víceletý program podpory dalšího uplatnění udržitelných biopaliv v dopravě na období 2015 – 2020. Program byl českou vládou schválen 6. 8. 2014, notifikován EU byl až ke dni 12. 8. 2015.

V důsledku prodlužování projednávání návrhu poslaneckou sněmovnou byla poskytována na biopaliva překompenzovaná podpora. Tato podpora byla nepřiměřeně vysoká a také čerpána na biopaliva, která jsou povinně přimíchávána do PHM (tedy 6% podíl běžné motorové nafty). EU uložila České republice přijmout nápravná opatření do 1. 1. 2016 a zajistit, aby byla na přechodnou dobu stanovena vyšší sazby spotřební daně za účelem kompenzace neoprávněně poskytnuté podpory. V důsledku vyššího zdanění jsou v současnosti vysokoobjemová paliva prakticky neprodejnou komoditou, která mizí z trhu.

Z důvodu zdanění nulovou sazbou 100% FAME/MEŘO využívaného jako PHM může docházet i zde k únikům na spotřebních daních. Je zde potenciální riziko deklarace využití čistého FAME/MEŘO pro pohon motorů a skutečné využití pro přimíchávání do PHM, kdy by FAME/MEŘO muselo být zdaněno.

5.1.3 Odpadní oleje

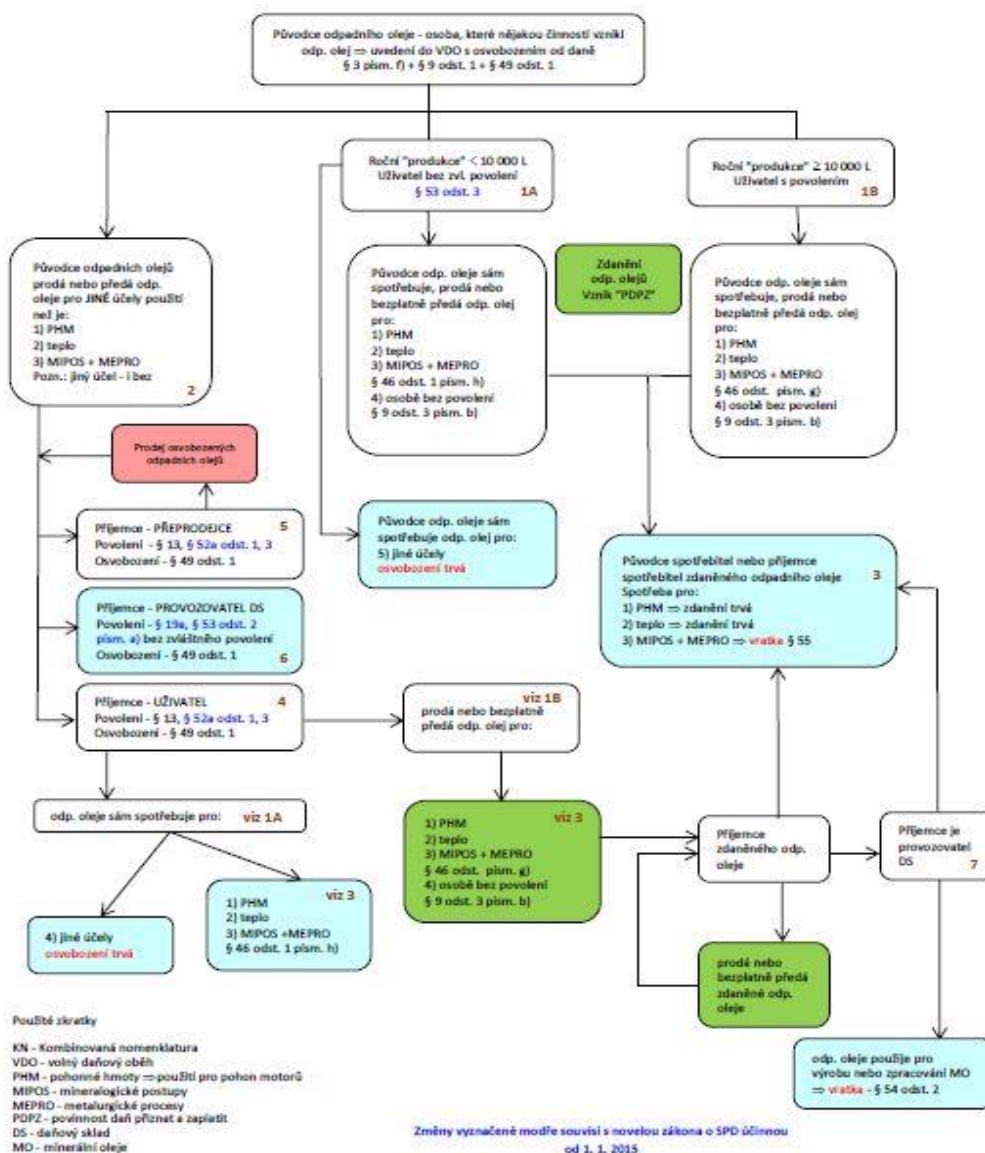
Poslední komodita, kterou se budu v práci zabývat se dá shrnout pod název odpadní oleje. Podle ZSPD (§ 45/1/d) jsou předmětem daně odpadní oleje s KN 2710 91 až 2710 99.

Zákon o odpadech 185/2001 Sb. v § 28 definuje odpadní oleje jako minerální nebo syntetické mazací nebo průmyslové oleje, které již nejsou vhodné pro původní účel použití. Jedná se především o použité oleje ze spalovacích motorů, převodové

oleje, mazací oleje nebo oleje pro turbíny a hydraulické oleje. Tento zákon také definuje pojem přepracování minerálních olejů (§ 28) jako činnost zaměřenou k tomu, aby umožnila další využití odpadních olejů a to především jejich regeneraci a spalování.

Autoři Holek a Rozlílková (2012) uvádí, co se rozumí pod pojmem regenerace. Jedná se o proces, během něhož jsou vyráběny základové oleje rafinací odpadních olejů a odstraněním kontaminujících složek, oxidačních produktů a aditiv. Spalování odpadních olejů je možné pouze v zařízeních, která jsou k tomu určena podle Zákona o odpadech (§ 12 a § 14). Autoři dále uvádí povinnosti původce a dodavatele odpadních olejů. Původce je povinen zajistit regeneraci upotřebených olejů, zajistit spalování odpadních olejů podle Zákona o odpadech, zajistit skladování těchto olejů pokud není možná jejich regenerace ani spalování a zajistit, aby odpadní oleje nebyly míchány s jinými nebezpečnými odpady. Povinností dodavatele je zpětný odběr odpadních olejů za dodržení předepsaných podmínek.

Šulc (2013) uvádí, že odpadní oleje patří mezi rozšířenou skupinu minerálních olejů a jsou předmětem spotřební daně. Jsou produkovány v průmyslových i neprůmyslových odvětvích. Vznikají využitím běžných minerálních olejů, přičemž dochází ke změně nomenklatury. K jejich produkci dochází velmi často v elektrotechnickém průmyslu (jako transformátorové oleje) např. při kovoobráběcích operacích. I když jsou odpadní oleje předmětem spotřební daně, uvádí Celní správa ČR (2015), že mezi odpadní oleje osvobozené od spotřební daně patří ty, které jsou pro jiné účely než pohon motorů nebo výrobu tepla. Pokud by tedy byly odpadní oleje určeny pro jiné účely, např. pro jejich shromáždění a předání firmě, která zajišťuje likvidaci odpadních olejů, pak je samozřejmě naplněn účel osvobození. Osoba, která chce uplatnit toto osvobození, musí prodat nebo darovat oleje osobě, která má statut uživatele – musí tedy mít zvláštní povolení od celního úřadu. Dále mohou být oleje osvobozeny při prodeji nebo darování celnímu skladu nebo tzv. přeprodeji, který sám tyto oleje nikdy nespotřebovává, ale prodává je dále. Poslední dvě možnosti jak dosáhnout na osvobození od SPD je, že výrobce (původce) odpadních olejů tyto sám spotřebuje, nebo prodá konečnému spotřebiteli (v tomto případě daň odvede původce a osvobození uplatňuje spotřebitel). Zde je situace poněkud složitější – pokud tyto oleje spotřebuje nebo prodá pro výrobu tepla nebo pohon motorů musí jej zdanit. Pokud je sám využije, nebo prodá pro mineralogické nebo metalurgické procesy, může uplatnit nárok na vrácení SPD (od roku 2013, do roku 2013 byly osvobozeny) a pokud je použije pro jiné účely, jsou tyto osvobozeny. Ucelené schéma této problematiky vypracovala Celní správa.



Obr. 3 Nakládání s odpadními oleji

Zdroj: Celní správa, 2015

Šulc (2008) vysvětluje podstatu mineralogických a metalurgických procesů. U mineralogických procesů se jedná zejména o výrobu skla a skleněných výrobků, výrobu keramických výrobků (např. dlaždice, obklady), výrobu pálených zdicích materiálů, tašek, výrobu vápna, cementu atd. U metalurgických procesů zmiňuje zejména výrobu surového železa, oceli a feroslitin, výrobu trubek, slévárenství apod.

5.2 Principy výběru daní

Terra (1996) rozlišuje dva principy při výběru nepřímých daní. Prvním z nich je princip země původu, druhým princip země určení (označován též jako princip země spotřeby). Protože jde o nadnárodní problematiku, musí jednotlivé státy přijmout obdobná pravidla, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění. V současnosti je všeobecně uplatňován princip země spotřeby a to jak pro daň z přidané hodnoty, tak pro spotřební daně. Tento princip zdanění vyžaduje „upravení“ hraničních a celních kontrol a také dohod. Tato problematika je pravidelně řešena při diskuzích a jednáních o světovém obchodu. Často je při těchto jednáních využíváno pravidel vycházejících z Všeobecné dohody o clech a obchodu (GATT), jež je v současnosti zaštitěna Světovou obchodní organizací (WTO).

5.2.1 Princip zdanění v zemi původu

Ligthart (2004) uvádí, že při využití tohoto principu se spotřební daň vybírá přímo u zdroje, tedy v místě výroby, nebo při exportu. Naopak dovážené komodity jsou osvobozeny, aby se zabránilo dvojímu zdanění. Tento princip vede k tomu, že firmy umísťují své výroby do zemí, kde je nižší míra zdanění, je tedy ideálním pro země výroby, nicméně v současnosti je využíván pouze pro fyzické osoby a to pouze u výrobků pořízených pro osobní spotřebu. U minerálních olejů zákon (ZSPD § 4) stanoví, že se jedná o minerální oleje dopravované v běžných nádržích (především benzín a nafta) + 20 litrů v rámci zemí EU a minerální oleje dopravované v běžných nádržích + 10 litrů při dovozu ze třetích zemí.

5.2.2 Princip zdanění v zemi spotřeby

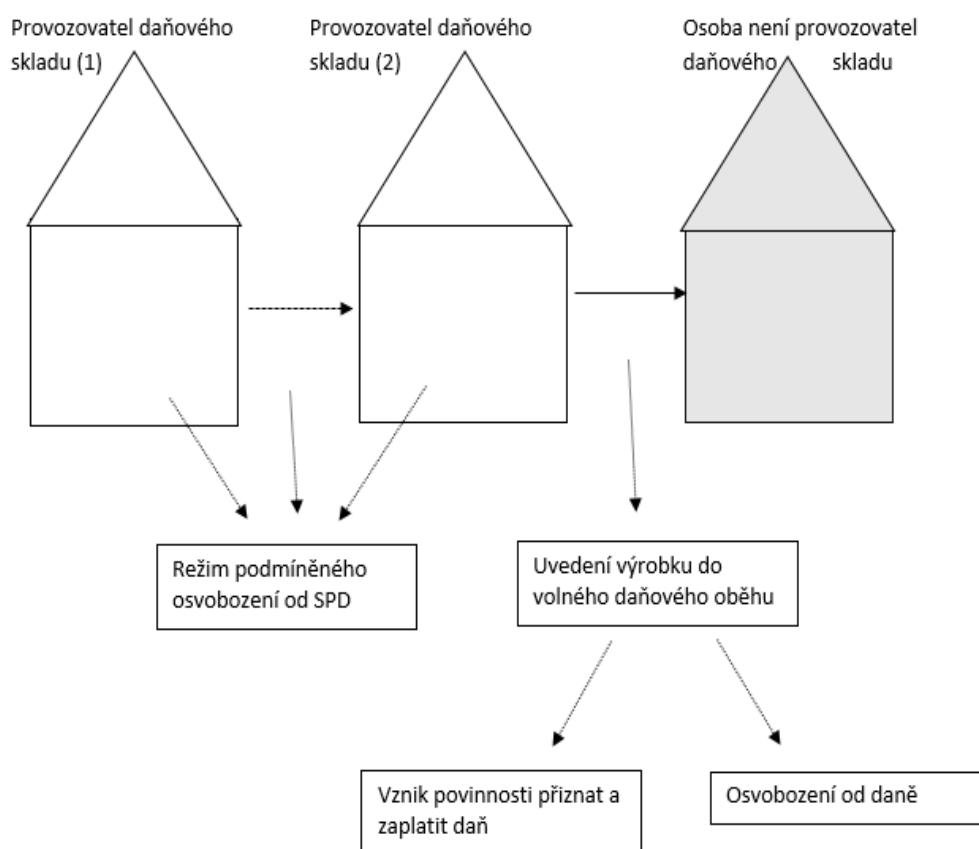
Při uplatnění principu zdanění v zemi spotřeby je dle Ligtharta (2004) zboží při vývozu ze země výroby osvobozeno (případně zdaněno s nárokem na vrácení daně) a zdaněno v zemi spotřeby, a to sazbou platnou v zemi spotřeby. Daň tedy plyne do rozpočtu země, ve které je zboží spotřebováno, což je samozřejmě pro tuto zemi výhodou. Výhodu získávají také importéři zboží, kteří jsou schopni dosáhnout stejné prodejní ceny jako tuzemští výrobci. Je zde tedy respektována daňová neutralita a rezidentství prodejců nehraje žádnou roli. Tento princip je využívanější a podporován jak Evropskou unií, tak i OECD a WTO.

5.3 Mechanismus výběru daní

Svátková (2009, s. 59-61) rozlišuje dva okruhy při výběru spotřebních daní. V prvním okruhu, který je „bezdaňový“, nejsou výrobky zatíženy spotřební daní (ani při jejich nakupech a prodejkách). Výrobky jsou zde v režimu podmíněného osvobození. V tomto režimu mohou výrobky pořizovat pouze provozovatelé daňových skladů, daňový zástupci provozovatelů daňových skladů ze zemí EU a oprávnění příjemci. Tito všichni potřebují k pořízení výrobku bez daně povolení od správce daně. Rozdíl

mezi provozovatelem daňového skladu a dvěma výše zmíněnými je ten, že provozovatel daňového skladu může výrobky v osvobozeném režimu dále uskladňovat a prodávat. Daňový zástupce a oprávněný příjemce musí výrobky okamžitě po přijetí uvést do režimu volného daňového oběhu.

Ke zdanění dochází při přechodu z prvního do druhého okruhu – ve druhém okruhu dochází ke spotřebě výrobků. Zákon tuto fázi nazývá „vedení výrobku do volného daňového oběhu“. Spotřební daň je jednofázová, neprobíhá další zdaňování po tom, co již byla komodita jednou zdaněna. Mechanismus výběru spotřebních daní znázorňuje obrázek:



Obr. 4 Mechanismus výběru spotřebních daní

Zdroj: Svátková (2009, s. 60)

5.4 Značkování a barvení

Značkování a barvení minerálních olejů z hlediska legislativy jsem již popsala výše. V této části se budu věnovat spíše praktické části tohoto procesu. Značkování a barvení minerálních olejů je jedním ze způsobů jak zabránit, nebo omezit provádění daňových úniků. Barveny a značkovány jsou často minerální oleje, které jsou od

daně osvobozeny nebo zvýhodněny možností uplatnění nároku na vrácení daně. Zákon taxativně vymezuje, které minerální oleje musí být barveny a značkovány a naopak, které nesmějí. Jak již bylo uvedeno výše, nesmějí být barveny a značkovány minerální oleje určené jako PHM. Při kontrole čerpacích stanic tedy usnadňuje barvení a značkování kontrolu.

Kotenová (2015, s. 492) uvádí, že z technologického hlediska je možné využít 2 způsoby přimíchávání značkovací látky nebo barviva. Prvním z nich je vsádkový způsob přimíchávání, kdy se do předem známého objemu minerálních olejů přimíchá odpovídající množství barviva nebo značkovače, což zajistí homogenizaci vzniklé směsi. Druhým způsobem je kontinuální způsob, při němž je do minerálního oleje proudícího potrubím nastříkována směs barviva nebo značkovače. Autorka uvádí, že první způsob je vhodnější pro minerální oleje, které budou distribuovány z daňového skladu ve vlakových cisternách. Pro plnění automobilových cisteren je naopak vhodnějším řešením druhý způsob. Barvení se zde provádí před měřidlem při stáčení do cisterny.

Rozhodnutím Komise č. 2011/544/EC z 16. září 2011 bylo určeno, že značkovací látka musí být pro všechny členské státy EU stejná a určena byla látka N-ethyl-N-[2-(1-isobutoxyethoxy)ethyl]-4-fenyazol)aniline. Do tuzemské legislativy byl tento předpis implementován vyhláškou 61/2007 Sb. Kotenová (2015, s. 493) uvádí, že se tato látka označuje jako Euromarker. Tato látka má daný identifikační barevný odstín Solvent Yellow 124 a minimální koncentrace tohoto značkovače je stanovena na 6 mg na 1 litr minerálního oleje. Jako barvivo se využívá Solvent Red 19, kdy není stanoven přesný limit koncentrace. Je pouze uváděno, že množství v minerálním oleji musí být takové, aby prokazatelně zabarvilo minerální olej do červeně.

V současnosti existuje povinnost ve členských zemích EU značkovat plynové oleje a petroleje, využitých v případech, kdy podléhají snížené daňové sazbě (tuto povinnost ukládá Směrnice Rady 95/60/ES a dále upravuje rozhodnutí Komise 2011/544/EC). Je zde stanovena povinnost pro značkování plynových olejů a petroleje využít látku Solvent Yellow 124 a to minimálně 6 mg a maximálně 9 mg na litr komodity. Evropská komise (2017) uvádí jako důvod tohoto opatření předcházení daňovým únikům a zajištění řádného fungování vnitřního trhu.

5.5 Systém EMCS

Podle celní správy (2016) se jedná o systém, využívaný při přepravě a sledování komodit podléhající spotřební dani. Smyslem systému EMCS (Excise Movement and Control System) je nahradit papírovou podobu průvodních dokladů doklady elektronickými (všeobecně označovány jako eAD – electronic Administrative Document). Tento systém navazuje na povinnost přepravovat vybrané výrobky mezi členskými státy v režimu podmíněného osvobození s průvodním dokladem.

Systém umožňuje zjednodušení přepravy uvnitř EU, sledování pohybu těchto výrobků po území EU v reálném čase, vyšší operativnost a lepší možnosti kontrolní činnosti. Systém by měl tedy mimo jiné sloužit i k omezování daňových úniků.

Tento systém je propojen s elektronickým tranzitním systémem NCTS. Jedná se o projekt EU pro režim tranzit. Spočívá v elektronické komunikaci mezi deklaranty, celními správami jednotlivých členských států a zeměmi projektu. V České republice jej provozuje Celní správa. Dle portálu Langdon systems (2015) se jedná o celoevropský systém založený na „prohlášení a zpracování“. Měl by Společenství poskytovat lepší kontrolu a řízení režimu tranzit. Kromě zemí EU jsou součástí této dohody také země EFTA – systém tedy umožňuje dopravu mezi státy EU a státy společenství EFTA.

Náklady zavedení systému nese Evropská unie jako celek i jednotlivé členské státy. Náklady EU jsou především ty na vývoj, pořízení, instalace a dále pravidelnou údržbu a běžný provoz. Jednotlivé státy potom nesou náklady na zavedení a další běžný provoz vnitrostátní databáze a síťového propojení, dále také náklady technického a programového vybavení.

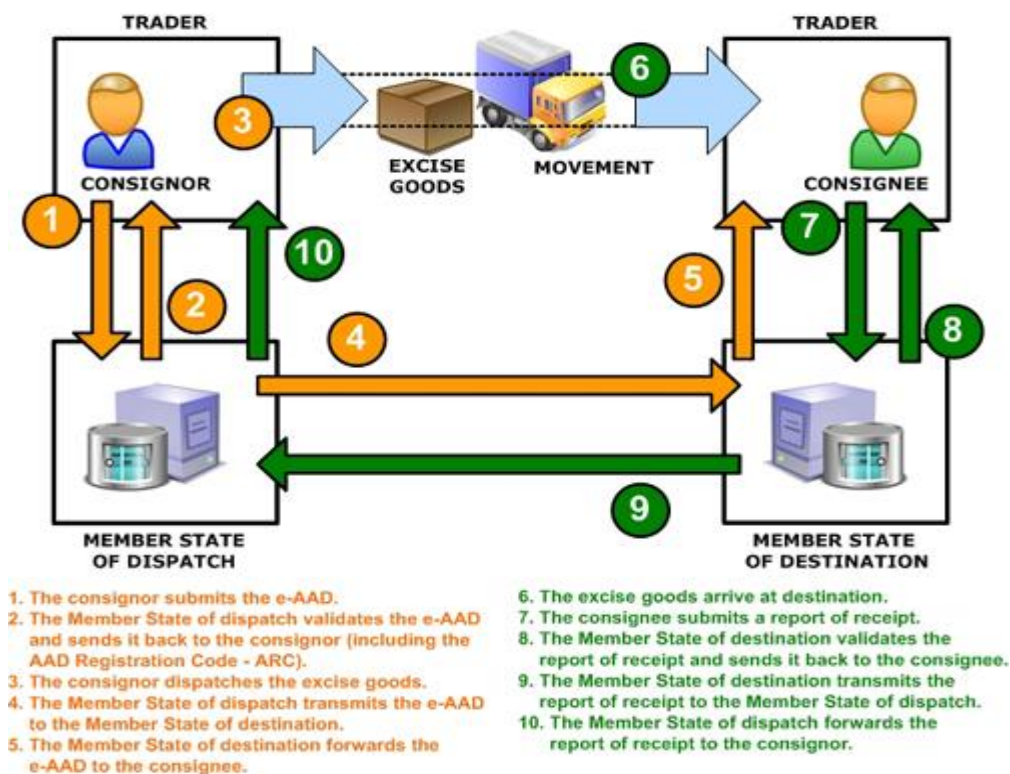
V rámci systému EMCS je zavedena databáze SEED (System for the Exchange of Excise Data), v níž se shromažďují údaje o osobách ze všech členských států EU, jenž vyrábí, skladují, dopravují nebo přijímají vybrané výrobky podléhající podmíněnému osvobození. Jedná se tedy převážně o provozovatele daňových skladů, oprávněné příjemce a daňové zástupce. U těchto osob se evidují především údaje jako je číslo plátce spotřební daně, obchodní jméno, adresa, datum účinnosti registrace, kategorie výrobků spadající do oprávnění k přijímání a místně příslušné určení správce daně.

Celní správa (2016) uvádí, že v České republice je systém EMCS zaveden od 1. 4. 2010. Byl zaveden na základě Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady Evropské unie č. 1152/2003 ES ze dne 16. 3. 2003. Tento systém propojuje přes 100 tisíc daňových subjektů se správci daní z 28 členských zemí.

5.5.1 Jak EMCS funguje?

Evropská komise (2016) popisuje, jak v praxi EMCS funguje. Zboží podléhající spotřební dani, tedy i minerální oleje jsou v každé chvíli své přepravy mezi členskými státy doprovázeny eAD. Návrh dokladu vystavuje odesílatel pomocí elektronického systému, vyplní do něj základní informace o zásilce (druh a množství přepravovaných komodit), identifikační údaje odesílatele a příjemce a plánovanou trasu v rámci EU. Dále je doklad odeslán do systému státu odesílatele a současně je provedeno zajištění daně. Správce daně provede ověření návrhu dokladu pomocí SEED – je zkontrolováno číslo plátce u odesílatele i příjemce (může provést i fyzickou kontrolu zboží). Pokud je návrh v pořádku, přidělí mu správce daně referenční kód, který i s ověřeným eAD zašle elektronickým systémem zpět odesílateli zboží a také správci daně v zemi příjemce. Odesílatel v tuto chvíli může zahájit přepravu zboží. Dále eAD putuje konkrétnímu příjemci zboží, ten je povinen ihned po přijetí umístit zboží v daňovém skladu a předložit „oznámení o přijetí zboží“ svému správci daně. V tomto reportu je povinen uvést veškeré náležitosti o zásilce, včetně odlišností např. doručení jiného množství zboží, než je uvedeno v průvodních dokladech nebo přijetí znehodnoceného zboží, které nemůže být dále využito. Tento report správce

daně příjemce zboží dále zasílá přes EMCS správci daně odesílatele zboží, který informuje samotného odesílatele o tom, že přeprava a příjem zboží proběhl v pořádku a uvolňuje poskytnuté zajištění. Popsané toky elektronických dokladů i zboží jsou zachyceny v následujícím schématu:



Obr. 5 EMCS

Zdroj: Evropská komise, 2016

5.6 Daňové úniky

Stieranka (2013, s. 37) uvádí, že je zcela racionální, pokud se ekonomické subjekty snaží o maximalizaci svého zisku a zároveň minimalizaci nákladů – a to i daňových. Jako hlavní důvod existence daňových úniků tedy vidí rozpor mezi potřebou státu inkasovat co nejvíce a zájmem ekonomických subjektů zaplatit co nejméně. Příčiny existence tedy autor nevidí pouze v ekonomickém prostředí, ale také v politickém, právnickém, morálním a etickém prostředí.

S tímto faktem úzce souvisí kategorizace daňových úniků, kterou se zabývá mnoho autorů, například Široký (2008, s. 241). Ten rozlišuje daňové úniky legální a nelegální. Legální daňový únik (z anglického tax avoidance) se pohybuje v rámci dané legislativy a nejedná se o porušení zákona. K těmto činům dochází často z důvodů nepřesností zákonů a jejich různé interpretaci. Jako legální daňový únik je tedy

označeno takové chování, které je v souladu s právem, i když může být v rozporu s tím, co tvůrce zákona zamýšlel. Toto chování se často nazývá daňovou optimalizací a je prováděno za využití daňových bonusů, slev a osvobození. Proti tomuto stojí nelegální daňové úniky (tax evasion). Marinez (1995, s. 7) popisuje tento daňový únik jako chování, kdy se subjekt vyhýbá uhrazení své daňové povinnosti a to takovým způsobem, který není zákonem povolený. Jedná se tedy o porušení zákona. Při odhalení tohoto jednání je subjekt potrestán – ve většině případů jde o uložení pokuty a doměření daně. Nelegální daňový únik může být také posouzen jako trestný čin. Pro klasifikaci daňového úniku jako trestného činu musí být prokázán úmysl a výše škody musí dosáhnout minimálně stanovené hranice.

Ministerstvo financí (2013) člení daňové úniky podle počtu zapojených osob na individuální, se dvěma zapojenými osobami a skupinové (neboli řetězové obchody). U individuálních úniků se jedná především o úniky u OSVČ a PO s nízkým obratem a to prostřednictvím nadhodnocení výdajů (nákladů) a zatajování příjmů. U daňových úniků se zapojením dvou osob se jedná o úniky typu nadhodnocení nákladů a neoprávněné odpisy pohledávek. Nejčastěji se tyto typy úniků vyskytují u PO s omezeným nebo žádným ručením. U úniků s více zapojenými osobami se jedná především o úniky na DPH a to především prostřednictvím neodvedení této daně, fiktivních vývozů do zahraničí.

Množství a závažnost daňových úniků je dle Stieranka (2013, s. 38) ovlivněno složitostí a stabilitou zákonů, stavem právního systému a stavem ekonomiky (v recesi jsou tendence k únikům vyšší). Kromě těchto ekonomických faktorů zmiňuje autor i společenské, sociální a morální faktory, kdy tolerování a přehlížení daňových úniků vede k jejich růstu.

Autoři Cooper a Bhagwati (1974) popisují úniky při proclívání zboží, které může v kontextu obchodu mezi členskými zeměmi EU vnímat spíše jako daňové úniky při dodání zboží. Autoři uvádí jako příklady deklaraci menšího množství zboží (za nižší cenu), než je skutečně přepravováno, nesprávný uvedení druhu a kvality komodit (jeho záměna). Thanasegaran a Shanmugam (2007) hovoří v tomto kontextu o falešné fakturaci (případně i vystavení dvou rozdílných faktur k jedné dodávce). Falešná faktura slouží pro účel celní deklarace (v rámci EU jako průvodní doklad) a skutečná faktura je využita odběratelem pro zjištění skutečného množství, kódu nomenklatury a ceny.

5.6.1 Měření daňových úniků

Metody měření daňových úniků dělí Alm (2012) na tradiční a moderní. U tradičních metod jde především o přímé měření, které vychází z auditů individuálních příznání. Další přímou metodou je přístup založený na průzkumu důkazů, ve kterém jedinci odpovídají na otázky ohledně jejich přístupu k daňovým únikům. Poslední uváděnou přímou metodou je využití amnestie na daňové úniky, během níž mohou být bez hrozby doměření daně podávány prohlášení o příjmech. U nepřímých metod jsou využívány indikátory. Nejznámějším je daňová mezera, která udává rozdíl zaplacených daní a daní vyměřených. Dalším indikátorem může být například skutečné využití pracovních sil a pracovních sil oficiálně zaregistrovaných.

Další přístup k měření daňových úniků vychází z poptávky po domácí měně. Přístup vychází z předpokladu, že poptávka po měně odráží stav běžných faktorů, jako jsou příjmy a úrokové sazby a také faktory, u nichž je předpoklad o motivaci jednotlivce k zapojení do úniků (např. přímé a nepřímé daňové břemeno, vládní regulace a složitost daňového systému). Přebytek poptávky po měně značí stínovou ekonomiku a může tak být přiřítán i daňovým únikům.

5.6.2 Daňové úniky na spotřební dani

Daňové úniky se týkají všech typů daní. Únikům na spotřební dani se věnuje autor Dorica (2014), který uvádí výčet těch nejčastějších:

- výroba zboží podléhající SPD mimo daňové sklady.
- Nezahrnutí všech částek do základu daně.
- Nezahrnutí spotřební daně do prodejní ceny.
- Nezahrnutí povinnosti platit daň do účetních záznamů.
- Pořízení nebo dovoz komodit, které mají podobné fyzikálně-chemické vlastnosti jako paliva a jejich následný prodej jako PHM.
- Zdanění komodit, které podléhají vyšší dani (PHM) jako komodit s nižší daňovou sazbou (lehký topný olej).
- Fiktivní výroba komodit zdaněných nízkou sazbou daně v daňových skladech za využití nafty jako suroviny v režimu podmíněného osvobození, kdy skutečný konečný produkt je nafta.
- Obchod s palivy, které byly vyrobeny smícháním surovin nepodléhající spotřební dani.
- Prodej paliv přímo z daňových skladů, bez uhrazení daně.
- Nelegální obchod s palivem, vyplývající z dohod managementu ropných terminálů.
- Nelegální obchod s palivy se sníženou sazbou daně z důvodu určení pro zvláštní účely (zemědělství).

Většina těchto podvodů probíhá přes řetězec firem, které si vzájemně prodávají tyto komodity. Často se jedná o legální daňové úniky, kdy firmy zneužívají rozdíly členských států v daňových sazbách za účelem odvést co nejnižší daň a získat tak výhodu při vstupu na trh.

Velmi často jsou také využívány nekontaktní firmy anglicky označované jako „phantom“. Tyto plní roli dodavatele daňových dokladů, které se vztahují k nikdy neuskutečněným transakcím. Pro uhrazení těchto transakcí jsou vybrány peníze v hotovosti nebo prostřednictvím bankomatů, tedy vzniká fiktivní náklad.

Právní rámec definuje tyto fiktivní operace (vznik nákladů) jako utajování skutečností tím, že je vytvořena zdánlivá existence operace, která ve skutečnosti neexistuje.

Ministerstvo financí (2013) uvádí úniky na spotřební dani u minerálních olejů, které jsou nejběžnější v České republice. Jedná se především o přimíchávání biosložek, zneužití vybraných minerálních olejů a zneužití institutu oprávněného příjemce

(přijetí komodit nad aktuální zajištění). V roce 2012 byl počet případů daňových úniků 275 v hodnotě úniku (na clu a daních) 1138 miliónů Kč.

5.6.3 Využívaná řešení daňových úniků v oblasti SPD

V době, kdy jsou ekonomiky otevřené mezinárodnímu obchodu, je velmi důležitý globální boj proti daňovým únikům. Není totiž ojedinělým případem, že zavedení opatření omezující daňové úniky v jedné zemi pouze znamenají přesun této činnosti do jiného státu. Boj s daňovými úniky na národní úrovni samozřejmě musí být zachován, ale měl by být podpořen nadnárodními opatřeními. Stieranka (2013, s. 44) jako příklad uvádí opatření, které předložila Evropská komise – jedná se o **akční plán na posílení boje proti daňovým podvodům a únikům**. Opatření tohoto plánu mají různý charakter a nedotýkají se jen spotřebních daní. Dotýkají se především oblasti administrativní spolupráce, výměny informací, DIČ, daňového plánování a daňové optimalizace, oblasti DPH a daňové disciplíny.

Dalším společným opatření proti daňovým únikům v oblasti spotřebních daní je **značkování a barvení minerálních olejů**. Této problematice jsem se již věnovala v předchozích kapitolách. Pro účely této práce je zvláště důležitá povinnost značkování minerálních olejů uvedených pod kódem nomenklatury 2710 19 91 a 2710 19 99, u kterých již byly odhaleny podvody, které jsou popisovány výše (dovoz těchto olejů s deklarovaným využitím pro stavebnictví a strojírenství – tedy jako osvobozených a jejich následný prodej jako PHM).

V tuzemském prostředí byly zavedeny **povinnosti pro subjekty obchodující s PHM a nakládající se zvláštními minerálními oleji**. Tyto opatření mají omezit chování, při němž jsou formový a základový olej (a samozřejmě i další) dováženy jako komodity osvobozené od daně a dále přimíchávány do PHM, nebo prodávány jako PHM. V roce 2011 byla zavedena povinnost pro všechny obchodníky s PHM přihlásit se do registru distributorů PHM a to dle zákona č. 311/2006 o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot (§ 6e). V § 6g, h, i jsou rozvádněny podmínky, které musí osoba, zapisující se do registru distributorů splnit. Jedná se především o bezdlužnost, vlastnictví živnostenského oprávnění pro distribuci PHM, skutečnost, že provozovateli nebyl udělen zákaz činnosti a že distributor není v úpadku. Distributor je také povinen složit kauci ve výši 20 miliónů Kč. Tato kauce může být na žádost distributora PHM, při splnění podmínek uvedených v § 6ib, snížena na 10 milionů. O snížení kauce rozhoduje Celní úřad.

Další **povinností pro prodejce pohonných hmot**, kterou ukládá výše zmíněný zákon, je podávat souhrnnou zprávu Ministerstvu průmyslu a obchodu o množství a složení jednotlivých druhů pohonných hmot jím prodaných v předchozím kalendářním roce. Podle § 4/1 je tuto zprávu povinen podat každoročně do 28. února za uplynulý kalendářní rok. Dále zákon v § 5a udává povinnost pro provozovatele čerpacích stanic nakupovat PHM pouze od osoby registrované jako distributor PHM, nebo od čerpací stanice zapsané v evidenci čerpacích stanic. Propojení dvou výše popsanych nařízeních by mělo znemožňovat uskutečňování daňových podvodů.

Nicméně pokud je do řetězce tohoto podvodu zapojena i firma, registrovaná jako distributor PHM nebo čerpací stanice, není problém vyřešen.

Dalším opatřením je povinnost k **registraci pro osoby, které nakládají se zvláštními minerálními oleji** a to podle ZSPD § 134 x. Pod pojem zvláštní minerální oleje spadají jak základový, tak formový olej (KN 2710 19 91 a 2710 19 99). Povinnost registrace platí pro všechny subjekty, které takto nakládají se zmíněnými minerálními oleji volně loženými nebo umístěnými v balení přesahující 220 litrů. Příhláška k registraci se podává elektronicky a tato registrace musí být provedena před zahájením činnosti. Podmínky registrace upravuje § 134y ZSPD, jsou následující a musí být splněny po celou dobu registrace:

- oprávnění provozovat živnost, v níž je umožněna činnost osoby nakládající se zvláštními minerálními oleji,
- spolehlivost,
- bezdlužnost,
- osobě nakládající se zvláštními minerálními oleji nebyl vysloven zákaz činnosti,
- tato osoba není v úpadku.

K 1. 1. 2015 byla také zavedena povinnost pro osoby nakládající se zvláštními minerálními oleji (dále jen ZMO – mimo jiné také KN 2710 19 91 -99) oznamovat správci daně taxativně vymezené informace (§ 134zf ZSPD). Tyto osoby jsou povinny oznamovat údaje o identifikaci osoby od které ZMO nabývají, název nebo obchodní značení ZMO a jeho KN, množství přijímaného ZMO při teplotě 15 °C zaokrouhleno na celé litry, údaj o tom zda bude ZMO značkován a barven, pro jaké účely bude ZMO spotřebován, nebo identifikaci osoby, jíž bude prodán nebo převeden a místo skladování nebo spotřeby ZMO. Dále osoba nakládající se ZMO musí správci daně oznámit odhadované množství ZMO (při teplotě 15 °C, v litrech) prodaného nebo jinak převedeného za kalendářní rok.

Dalším zavedeným opatřením v boji proti daňovým únikům je činnost **daňové kobry**. Babiš (2014) uvádí, že daňová kobra byla založena za účelem boje proti daňové kriminalitě a to primárně v oblasti DPH a spotřebních daní. Daňová kobra byla spuštěna 15. června 2014 a je založena na spolupráci celní správy, policie ČR a finanční správy. Babiš (2017) uvedl, že daňová kobra zabránila od svého založení daňovým únikům ve výši 7,66 miliard Kč. Největší úspěch byl zaznamenán za rok 2015, kdy se povedlo odhalit úniky za 3,4 miliardy Kč.

6 Analýza dat

V následující kapitole provedu analýzu získaných dat. Analýza bude sloužit pro zjištění využívání sledovaných minerálních olejů. U každé komodity nejprve stanovím předpoklady vývoje sledovaných hodnot a následně tyto předpoklady porovnám se skutečným vývojem. Ze zjištěných výsledků poté vyvodím závěry, které budou sloužit jako základní podklad pro navržení opatření, kterým se budu věnovat v následující kapitole.

6.1 Analýza dat pro komodity s KN 2710 19 91 -99

V kapitole 5.1.1 jsem popsala, jak může docházet k únikům na spotřební dani u komodit spadajících pod KN 2710 19 91 – 99. Tyto komodity jsou do ČR dováženy s potřebnými doklady, v nichž jsou deklarovány jako mazací, formové nebo šalovací oleje a jsou do volného daňového oběhu uvedeny jako komodity osvobozené od spotřební daně. Dále proběhne přeprava přes několik firem, které jsou při vymáhání daně nekontaktní. Tyto firmy změní dokumentaci komodit na motorovou naftu a ta je dále prodávána na čerpacích stanicích. Spotřební daň tak není nikdy uhrazena, avšak motorová nafta je prodána a tedy vykázána jako spotřebovaná. Druhým případem je přimíchávání těchto komodit do PHM, kdy se po uvedení do volného daňového oběhu nemění během přepravy dokumentace těchto komodit, ale jsou mimo daňové sklady přimíchány do PHM. Tedy roste objem PHM k prodeji (nebo spotřebě), nicméně daň z tohoto „nastaveného“ množství není příznána ani uhrazena.

Předpoklad pro analýzu dat je v tomto případě následující: pokud dochází k výše uvedenému jednání, měl by se lišit vývoj časových řad spotřebovaných PHM (tyto jsem rozdělila jako nafta bez obsahu biopaliv, motorová nafta obsahující 5 – 7 % biopaliv a směsné PHM) a vyměřená daň za tuto komoditu. Pozorované veličiny by neměly být korelovány. Tyto předpoklady platí pro všechny tři uvedené skupiny PHM. Předpoklady stojí na ovlivnění sledovaných veličin popisovaným chováním. Pokud dochází k tomu, že jsou na území ČR dopraveny komodity deklarované jako MO osvobozené od daně (KN 2710 19 91 – 99) následně uvedeny do volného daňového oběhu jako tyto komodity a po kolotoči přepravy spotřebovány (prodány) jako motorová nafta bez uhrazení spotřební daně, je spotřeba této nafty promítnuta do sledovaného objemu spotřebovaných PHM, nicméně suma vyměřené spotřební daně není ovlivněna. Stejně tak ovlivní množství spotřebované nafty přimíchávání sledovaných komodit, které nejsou zdaněny, a tedy neovlivní vyměřenou spotřební daň.

6.1.1 Motorová nafta bez biopaliv

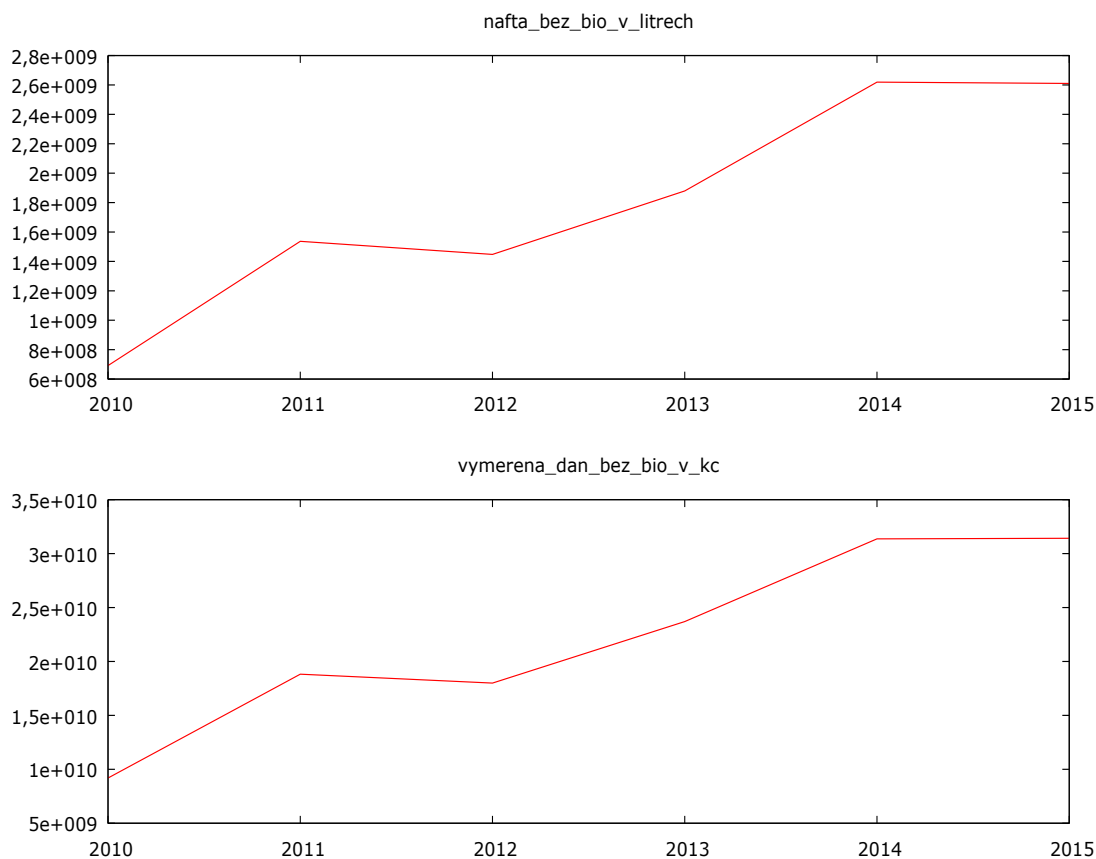
Následující tabulka zachycuje množství spotřebované nafty bez biopaliv v litrech a daň vyměřenou za motorovou naftu bez biopaliv v Kč.

Tab. 1 MONA bez biopaliv

Rok/ položka	Spotřebovaná motorová nafta bez biopaliv	Daň vyměřená za motorovou naftu bez biopaliv
2010	691 705 394	9 194 809 541
2011	1 536 664 233	18 822 212 562
2012	1 447 479 775	17 994 696 180
2013	1 879 212 434	23 696 388 127
2014	2 619 172 982	31 368 109 354
2015	2 610 384 185	31 421 385 602

Zdroj dat: Celní správa (2017)

Následující grafy zachycují vývoj časových řad sestavených z výše uvedených dat. Na obrázku 7 je z těchto dat vypočítán korelační koeficient.



Obr. 6 Vývoj spotřebované nafty bez biopaliv a daně z ní vyměřené

Zdroj: vlastní zpracování

```
corr(nafta_bez_bio_v_litrech, vymerena_dan_bez_bio_v_kc) = 0,99922952
Při nulové hypotéze nulové korelace:
t(4) = 50,9195, s oboustrannou p-hodnotou 0,0000
```

Obr. 7 Korelační koeficient MONA bez biopaliv a daně z ní vyměřené

Zdroj: vlastní zpracování

U sledovaných komodit nebyl splněn ani jeden předpoklad, který by poukazoval na nezákonné jednání. Je zřejmé, že vývoj časových řad je shodný a koeficient korelace dosahuje prakticky hodnoty 1, tedy úplná závislost. Z důvodu nesplnění předpokladů je tedy možné usuzovat, že u této komodity nedochází k záměně deklarovaného využití a tím úniků na spotřebních daních.

6.1.2 Motorová nafta s objemem biopaliv 5-7 %

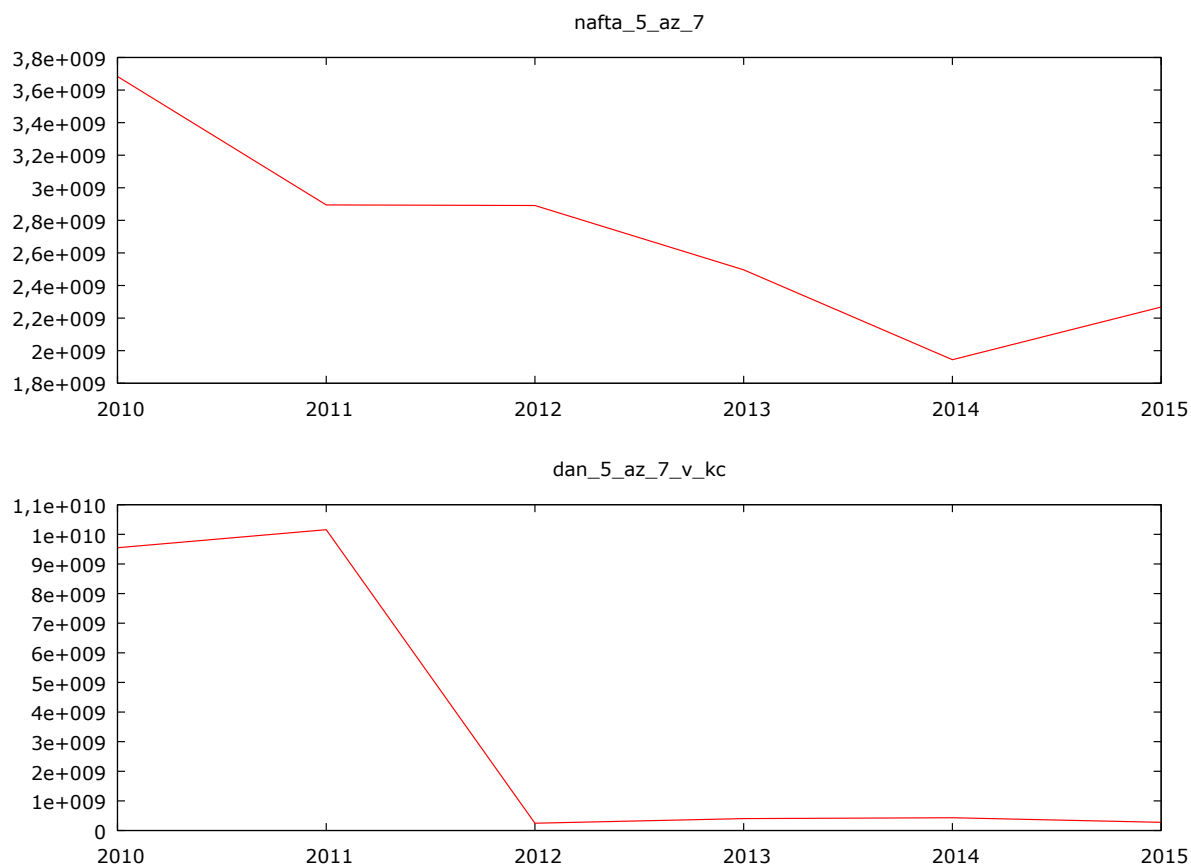
Následující tabulka zachycuje vývoj spotřeby motorové nafty s obsahem biopaliv 5 – 7 % v litrech a vývoj vyměřené daně z této komodity v Kč.

Tab. 2 MONA 5 – 7 % biopaliv

Rok/ položka	Spotřebovaná motorová nafta 5 – 7 % obsah biopaliv	Daň vyměřená za motorovou naftu s 5 - 7 % obsahem biopaliv
2010	3 683 393 611	9 546 846 484
2011	2 894 715 846	10 157 631 412
2012	2 891 144 143	246 723 763
2013	2 496 271 684	402 436 047
2014	1 944 506 918	431 126 361
2015	2 267 898 294	277 945 932

Zdroj dat: Celní správa (2017)

Následující graf zobrazuje vývoj časových řad, vytvořených z výše uvedených dat. Na dalším obrázku je vypočtený korelační koeficient pro sledované proměnné.



Obr. 8 Vývoj spotřebované motorové nafty s obsahem biopaliv 5 – 7 % a daně z ní vyměřené

Zdroj: vlastní zpracování

```
corr(nafta_5_az_7, dan_5_az_7_v_kc) = 0,73505276
Při nulové hypotéze nulové korelace: .
t(4) = 2,16827, s oboustrannou p-hodnotou 0,0960
```

Obr. 9 Korelační koeficient MONA 5 – 7 % a daně z ní vyměřené

Zdroj: vlastní zpracování

U PHM s objemem biopaliv 5 - 7 % je u vyměřené spotřební daně patrný propad (z vybraných cca 10 miliard na 246 miliónů. Tento propad je značně významný a je potenciálním indikátorem nezákonného chování. V řádu stovek miliónů se pak výběr daně pohybuje i v dalších letech. Spotřeba PHM se sledovaným obsahem biopaliv sice také v roce 2012 poklesla, ale tento pokles je velmi pozvolný a je tedy patrné, že pokles vybrané daně neodpovídá poklesu spotřeby této komodity. V letech 2012 – 2014 dochází k růstu vybrané daně a poklesu spotřebovaných PHM s daným objemem biopaliv, což také neodpovídá předpokladu o stejném vývoji časových řad.

V roce 2015 dochází naopak k poklesu vybrané daně a růstu spotřeby sledovaných PHM, tedy i zde je patrný vývoj, který neodpovídá předpokladům.

Korelační koeficient dosahuje hodnoty 0,73, je zde tedy patrná silná závislost, ale nejedná se o úplnou závislost jako v předchozím a následujícím případě. Protože u zbývajících komodit dosáhl korelační koeficient hodnot 0,99, může v porovnání s nimi hodnota 0,73 poukazovat na problém.

Vývoj časových řad i hodnota korelačního koeficientu jsou v souladu s předpoklady, jež byly definovány jako indikátory nezákonného využívání minerálních olejů osvobozených od spotřební daně a je tedy vysoce pravděpodobné, že u této komodity docházelo ve sledovaných letech k únikům na spotřební dani.

Vývoj komodit pod KN 2710 19 91 - 99

Dalším předpokladem, který může potvrdit předpoklad o nezákonném využívání těchto minerálních olejů je vývoj jejich využití. Protože v analýze tržních zvyklostí bylo nezákonné využití identifikováno především u importovaných minerálních olejů, rozhodla jsem se pro sledování jejich vývoje jak v souhrnu, tak odděleně importu od tuzemské výroby. Detailní data nemohou být v práci uvedeny, neboť při jejich poskytnutí v e-mailové komunikaci s Českou asociací petrolejářského průmyslu a obchodu (2017) (dále jen ČAPPO) mi byl dán zákaz dalšího šíření a zveřejnění. Vývoj sledovaných veličin vypadá následovně:



Obr. 10 Vývoj komodit pod KN 2710 19 91-99

Zdroj dat: ČAPPO (2017), vlastní zpracování

Celkové množství využitých minerálních olejů se tedy skládá z těch vyrobených v tuzemsku a do tuzemska importovaných. Ve vývoji této komodity vyrobené v tuzemsku sledujeme od roku 2011 střídání pozvolných a prudkých poklesů, naopak minerální oleje importované rostou po celé sledované období, kromě roku 2012. To může být zapříčiněno faktem, že za toto období jsou dostupná data pouze za období od ledna do září a zbývající tři měsíce byly pouze odhadnuty přepočtem z 9 měsíců na 12. Tento odhad ale nemusí být přesný a v posledním čtvrtletí roku 2012 mohlo být dovezeno podstatně větší množství těchto komodit, než by odpovídalo poměru za celý rok. Nicméně je třeba konstatovat, že pokles v roce 2012 nepodporuje tvrzení, že tyto minerální oleje byly nezákonně využity jako PHM. Naopak toto tvrzení podporuje vývoj sledovaných proměnných v roce 2015, kdy došlo ke zvýšení spotřeby sledovaného druhu PHM a také k velmi výraznému růstu importu komodit s kódem nomenklatur 2710 19 91-99. Naopak došlo k poklesu vybrané spotřební daně za sledovaný druh PHM.

Pro další posouzení zda existuje závislost mezi využíváním sledovaných komodit s KN 2710 19 91-99 a vyměřenou spotřební daní, jsem provedla regresní analýzu

pomocí metody nejmenších čtverců. Kdy závisle proměnnou je vybraná daň za sledovanou komoditu. Nezávisle proměnné v nejlepší (porovnáváno dle adjustovaného koeficientu determinace a informačních kritérií) sestaveném modelu tvoří spotřebovaná motorová nafta s obsahem biopaliv 5 – 7 % a kvadratická funkce importovaných komodit s KN 2710 19 91- 99. Model má následující podobu:

Model 1: OLS, za použití pozorování 2010–2015 (T = 6)
Závisle proměnná: dan_5_az_7_v_kc

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-1,38335e+011	1,60932e+010	-8,596	0,0133	**
nafta_5_az_7	4,34812	0,744076	5,844	0,0281	**
sq_celkem_importy	-3,92074e+07	5,18001e+06	-7,569	0,0170	**
celkem_importy	4,62598e+09	5,99697e+08	7,714	0,0164	**
Střední hodnota závisle proměnné		3,51e+09			
Sm. odchylka závisle proměnné *		4,92e+09			
Součet čtverců reziduí		1,68e+18			
Sm. chyba regrese		9,17e+08			
Koeficient determinace		0,986099			
Adjustovaný koeficient determinace		0,965247			
F(3, 2)		47,29034			
P-hodnota (F)		0,020779			
Logaritmus věrohodnosti		-129,0347			
Akaikovo kritérium		266,0694			
Schwarzovo kritérium		265,2364			
Hannan-Quinnovo kritérium		262,7350			
rho (koeficient autokorelace)		0,033184			
Durbin-Watsonova statistika		1,665103			

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Obr. 11 Model OLS pro vybranou daň z motorové nafty s obsahem biopaliv 5 – 7 %

Zdroj dat: ČAPPO (2017), Celní správa (2017)

Z modelu je patrné, že vybraná daň přímo úměrně závisí na spotřebované motorové naftě a dále je do určitého množství (tedy bodu zlomu paraboly) importovaných komodit KN 2710 19 91 - 99 nejprve přímo úměrně závislá a od tohoto množství nepřímo úměrně závislá. Přímo úměrná závislost může být vysvětlena např. vývojem ekonomiky, vývojem sazeb daně v tuzemsku i sousedních státech atd., kde samozřejmě část těchto olejů je spotřebována k jejich deklarovanému účelu, a pokud je ekonomika v růstové fázi cyklu, roste jak spotřeba těchto olejů v průmyslu, tak spotřeba PHM, a tedy i vybraná daň a naopak. Jisté množství, převyšující tuto spotřebu je pak vysvětleno nepřímou úměrou funkce, kdy tento objem komodit není použit k deklarovanému účelu, je prodán jako PHM a není z něj vyměřena daň – tedy snižuje daňový výnos.

Sestavený model tedy podporuje tvrzení, že dochází k nezákonnému využívání sledovaných minerálních olejů osvobozených od spotřební daně.

6.1.3 Směsná motorová nafta

Poslední zkoumanou veličinou v rámci této podkapitoly je směsná motorová nafta, tedy motorová nafta s obsahem biopaliv 30 – 36 %. Následující tabulka zachycuje vývoj spotřeby této komodity v litrech a vývoj vyměřené spotřební daně za tuto komoditu v Kč.

Tab. 3 Směsná motorová nafta

Rok/ položka	Spotřebovaná směsná motorová nafta v litrech	Daň vyměřená za směsnou motorovou naftu v Kč
2010	123 097 252	956 499 594
2011	193 082 042	1 488 555 770
2012	153 618 823	1 227 024 679
2013	152 124 403	1 258 707 578
2014	183 511 883	1 413 590 494
2015	158 624 221	1 218 281 685

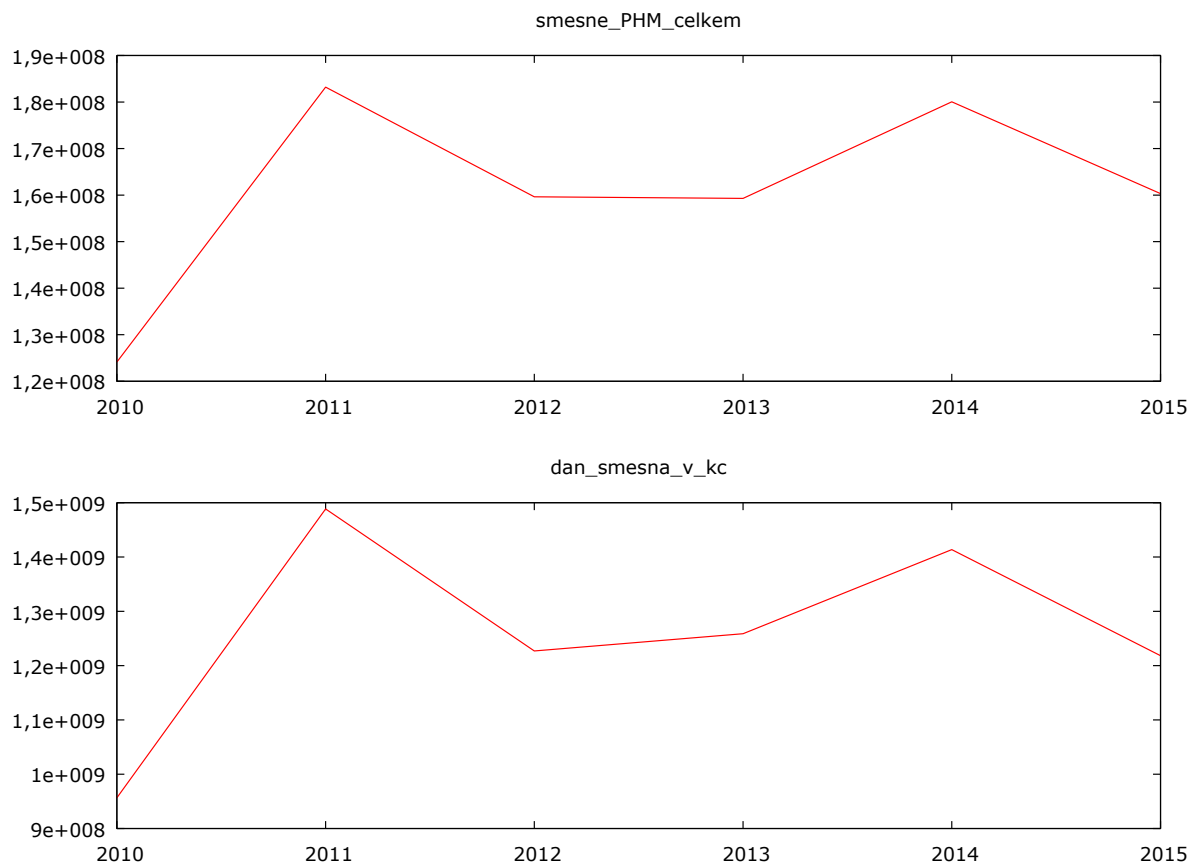
Zdroj dat: Celní správa (2017)

Z uvedených dat jsem sestavila časové řady a vykreslila jejich vývoj, který je zobrazen v následujícím grafu. Také jsem z těchto dat vypočítala korelační koeficient, který je na obrázku 12.

```
corr(smesne_PHM_celkem, dan_smesna_v_kc) = 0,98938691
Při nulové hypotéze nulové korelace:
t(4) = 13,6181, s oboustrannou p-hodnotou 0,0002
```

Obr. 12 Korelační koeficient směsné motorové nafty a daně z ní vyměřené

Zdroj: vlastní zpracování



Obr. 13 Vývoj spotřebované směsné motorové nafty a daně z ní vyměřené

Zdroj: vlastní zpracování

U této komodity vývoj časových řad neodpovídá stanovenému předpokladu o jejich vývoji a korelační koeficient, jenž dosahuje hodnoty 0,989 tedy velmi silná závislost, také nesplňuje předpoklad o nezávislosti. Není zde tedy patrné nezákonné využívání formových, šalovacích a základových olejů.

6.2 Analýza dat pro FAME/MEŘO

Jak bylo popsáno výše, jednou z možných nezákonných využití FAME/MEŘO je uvádění spotřeby čistého FAME/MEŘO pro pohon motorů, který podléhal nulové sazbě daně a využití takto deklarovaného FAME/MEŘO pro přimíchávání do PHM, kdy by tato komodita podléhala vyšší daňové sazbě. Pro upřesnění dále používaných termínů znamená FAME/MEŘO pro přimíchávání jeho využití jako příměsi do směsné motorové nafty (SMN 30) nebo povinné příměsi do běžné motorové nafty, pod pojmem FAME/MEŘO pro pohon motorů se rozumí využití 100% FAME/MEŘO pro pohon motorů (PHM označována jako FAME B100).

Ze získaných dat jsem vypočítala potřebu FAME/MEŘO pro přimíchávání do PHM. U běžných i směsných PHM jsem uvažovala nejnižší možné využití složky FAME/MEŘO (tedy 6 a 30 %). Poté jsem tuto potřebu porovnála s hodnotou FAME/MEŘO, u něhož byl v daňových příznáních deklarován účel přimíchávání. Využití je zde vykazováno v litrech, nehrají zde tedy roli rozdílné sazby daně u FAME/MEŘO pro přimíchávání do běžných a směsných PHM.

Celní správa vede zvlášť evidenci pro PHM bez příměsi biopaliv a s příměsí biopaliv nižší než 5 %. Pro výpočet jsem využila pouze o komodity, které byly prodávány jako PHM s deklarovaným objemem 5 – 7 % FAME/ MEŘO, výsledky by tedy neměly být ovlivněny případy, kdy prodejce PHM nemá dostatečný objem FAME/MEŘO pro přimíchávání a prodává tak čistou motorovou naftu, nebo naftu z nižším procentem biosložky. Tedy při prodeji PHM s nižším procentem (evidovány zvlášť a při výpočtu neuvažovány) než 5 – 7 % bude potřeba FAME/ MEŘO ještě vyšší než zde vypočtená. Tento fakt by tedy neměl zpochybnit výsledky, naopak by je měl podpořit.

Tab. 4 Výpočet potřeby FAME/MEŘO pro přimíchávání a deklarované využití v litrech

Rok/ položka	6 % z MONA 7 v litrech	30 % SMN 30 litrech	ze v	Součet předchozích sloupců	Deklarované FAME pro přimíchávání v litrech	rozdíl
2010	221 003 617	38 481 200		259 484 817	211 909 550	-47 575 267
2011	173 682 951	56 793 098		230 476 049	235 534 167	5 058 118
2012	173 468 649	49 486 889		222 955 537	209 038 494	-13 917 043
2013	149 776 301	49 381 750		199 158 051	186 088 845	-13 069 206
2014	116 670 415	55 813 036		172 483 451	162 255 592	-10 227 859
2015	136 073 898	49 700 479		185 774 376	170 981 569	-14 792 807

Zdroj dat: Celní správa (2017)

Podle tabulky využití je předpokládané využití FAME pro přimíchávání vyšší než skutečně zdaněné. Mínusové hodnoty vypovídají o tom, že předpokládaná spotřeba FAME/MEŘO je vyšší než přiznaná a uhrazená. Je zde tedy potenciální hrozba, že pro přimíchávání bylo využito FAME/MEŘO, které bylo deklarováno jako 100% biopalivo pro pohon motorů a podléhalo tak nulové sazbě, případně že došlo k jeho přimíchávání mimo daňový sklad a jeho využití nebylo vykázáno vůbec.

Naopak v roce 2011 je rozdílem kladná hodnota, zde bylo zdaněno více, než je minimální potřeba. Tento fakt může poukazovat na dvě skutečnosti – v roce 2011 bylo přidáváno více FAME/MEŘO do PHM, než jsou požadovaná minima, nebo došlo ke zdanění FAME/MEŘO již v roce 2011, ale využito bylo až v roce 2012.

Abych mohla potvrdit nebo vyvrátit předpoklad o nezákonném využití FAME/MEŘO stanovila jsem předpoklad vývoje zkoumaných proměnných a provedla korelační a regresní analýzu.

Předpoklad: časové řady, sestavené z dat zveřejněných Celní správou (2017) – tedy spotřeby nafty a spotřeby FAME/MEŘO pro přimíchávání by se měly vyvíjet stejným směrem. Korelační koeficient by měl vykazovat extrémně silnou závislost.



Obr. 14 Vývoj časových řad pro spotřebu FAME/MEŘO pro přimíchávání a motorové nafty

Zdroj dat: Celní správa (2017)

```
corr(FAME_primichavani, motorova_nafta_v_tistun) = -0,78015664
Při nulové hypotéze nulové korelace:
t(4) = -2,49417, s oboustrannou p-hodnotou 0,0672
```

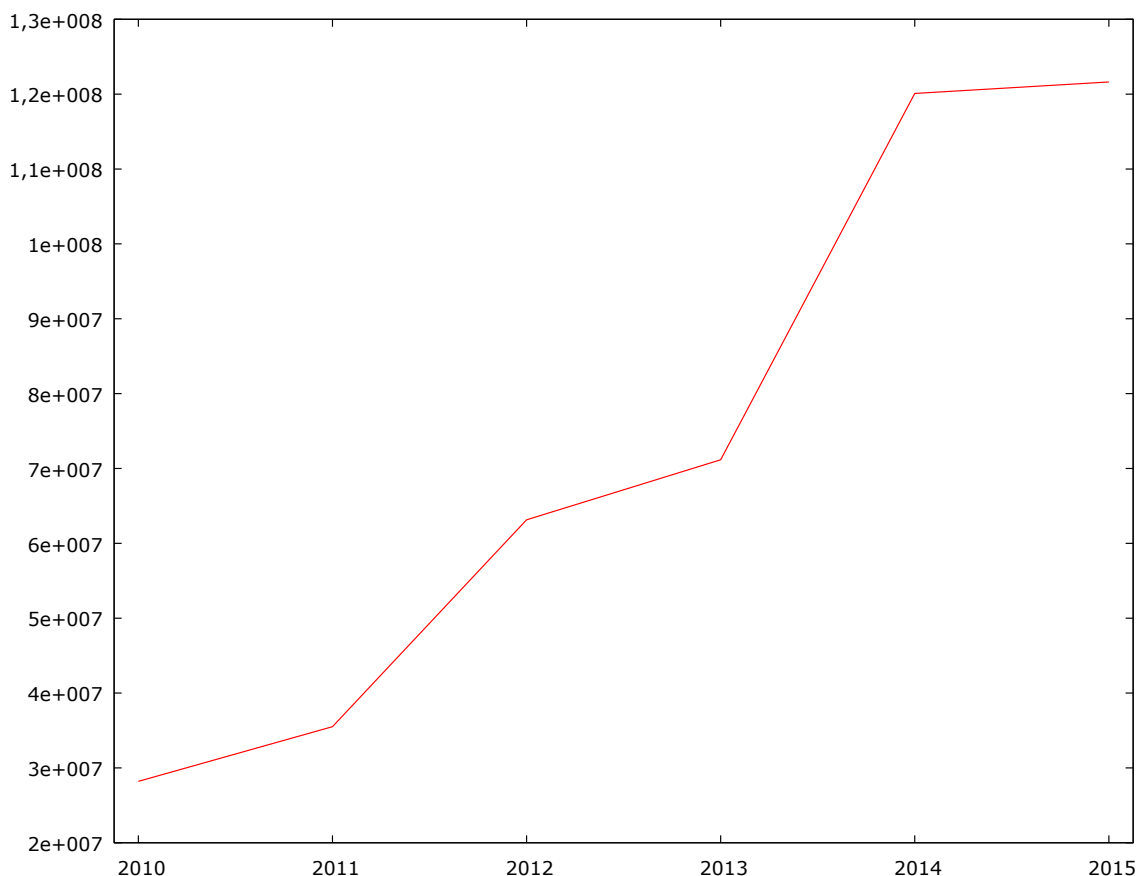
Obr. 15 korelační koeficient pro spotřebu FAME/MEŘO pro přimíchávání a motorové nafty

Zdroj dat: Celní správa (2017)

Vývoj časových řad plně neodpovídá předpokladu. Ukazatele se vyvíjí stejně pouze v letech 2011 a 2015. Korelace je zde silná $|0,78|$, ale ne úplná, jak bych očekávala (jako hraniční hodnota pro extrémně silnou závislost se uvádí minimálně $|0,8|$ (Hampel, 2015)), přestože přimíchávání je povinné. V roce 2011 zde není problém – je zaznamenán růst spotřeby i PHM. Problém nastává v letech 2012-2014, kdy je

zřejmý růst spotřeby PHM, ale pokles využití FAME/MEŘO. Z výše uvedených výpočtů je zřejmé, že množství FAME/MEŘO deklarované pro přimíchávání je nedostatečné. Tento fakt může být vysvětlen nezákonným využitím 100% FAME/MEŘO určeného pro pohon motorů, tedy že bylo přimícháno do PHM.

Dalším krokem analýzy, který může potvrdit nezákonné využití je vývoj samotného FAME/MEŘO pro pohon motorů. Za předpokladu, že část takto deklarovaného užití je ve skutečnosti využita pro přimíchávání, měla by spotřeba čistého FAME/MEŘO růst.



Obr. 16 Vývoj FAME/MEŘO pro pohon motorů

Zdroj dat: Celní správa (2017)

Tento předpoklad je potvrzen vývojem ukazatele. Spotřeba FAME/MEŘO pro pohon motorů roste po celou sledovanou dobu a v letech 2012 a 2014 dokonce velmi výrazně. Je zde tedy patrný trend snížení spotřeby FAME/MEŘO pro přimíchávání (přesto, že samotná spotřeba PHM roste) a naopak velmi výrazný růst FAME/MEŘO pro pohon motorů.

Nezákonné využití potvrzuje i regresní analýza, provedená metodou nejmenších čtverců, kde závisle proměnnou je právě FAME/MEŘO pro pohon motorů a vysvětlujícími proměnnými jsou FAME/MEŘO pro přimíchávání a spotřeba motorové nafty. Obě vysvětlující proměnné jsou na hladině významnosti 10 % významné.

Model 1: OLS, za použití pozorování 2010–2015 (T = 6)
Závisle proměnná: FAME_pohon

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-1,91726e+08	1,91572e+08	-1,001	0,3907	
FAME_primichavani	-0,710243	0,283887	-2,502	0,0876	*
motorova_nafta_v~	106321	38122,2	2,789	0,0685	*

Střední hodnota závisle proměnné		73287552			
Sm. odchylka závisle proměnné		40238251			
Součet čtverců reziduí		3,64e+14			
Sm. chyba regrese		11017909			
Koeficient determinace		0,955015			
Adjustovaný koeficient determinace		0,925024			
F(2, 3)		31,84417			
P-hodnota(F)		0,009541			
Logaritmus věrohodnosti		-103,7244			
Akaikovo kritérium		213,4488			
Schwarzovo kritérium		212,8240			
Hannan-Quinnovo kritérium		210,9480			
rho (koeficient autokorelace)		-0,349862			
Durbin-Watsonova statistika		2,137806			

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Obr. 17 Regresní analýza, model OLS pro MEŘO

Zdroj dat: Celní správa (2017)

Z modelu je patrná negativní závislost FAME/MEŘO pro pohon motorů a FAME/MEŘO pro přimíchávání. Tedy pokud spotřeba pro přimíchávání klesá, spotřeba pro pohon motorů roste. Naopak se spotřebou motorové nafty vykazuje FAME/MEŘO pro pohon motorů pozitivní závislost. Tento model tedy podporuje tvrzení, že část FAME/MEŘO deklarovaného pro pohon motorů je využíván nezákonným způsobem – pro přimíchávání.

Druhým možným nezákonným využitím, jež bylo popsáno výše, je deklarace využití FAME/MEŘO v potravinářském nebo chemickém průmyslu a jeho skutečného využití jako příměs do PHM. Podle Vytrhlíka (2017) není toto využití v tuzemsku velmi časté. Za rok 2016 prodala společnost Preol pro toto využití 8 tun z celkových 120 000 tun, tedy 0,006 % celkové produkce. Jeho slova potvrzuje i analýza spotřeby a výroby FAME/MEŘO v České republice při zohlednění importu a exportu této komodity. V následující tabulce je uvedena suma tuzemské výroby + importu a suma spotřeby + exportu a následný rozdíl, který udává kolik tun FAME/MEŘO nebylo zdaněno. Následně jsem nezdaněnou část vyjádřila jako podíl na celkové spotřebě.

Tab. 5 Nakládání s MEŘO v ČR

MEŘO v tunách	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Výroba + dovoz	165 789	219 695	264 386	251 043	267 245	337 594	343 485
spotřeba + vývoz	165 483	219 420	262 012	248 970	271 300	335 634	344 891
rozdíl = nezdaněná část	306	275	2 374	2 073	-4 055	1 960	-1 406
podíl na celkové spotřebě v %	0,18	0,13	0,91	0,83	-1,49	0,58	-0,41

Zdroj dat: Ministerstvo zemědělství České republiky (2016)

Z výpočtů je patrné, že spotřeba FAME/MEŘO pro činnosti, kdy tato komodita nepodléhá zdanění, je zcela zanedbatelná. Z tohoto důvodu a také z důvodu nedostupnosti potřebných dat nebudu tuto problematiku dále zkoumat. Záporné hodnoty v letech 2013 a 2015 lze vysvětlit extrémně vysokým množstvím, jež bylo exportováno. Podíl exportu na tuzemské výrobě se v letech 2009 – 2012 a 2014 pohybuje od 3,9 do 19,3 %. V roce 2013 činí tato hodnota 23,8 % a v roce 2015 dokonce 40,3 %.

6.2.1 Analýza dat pro odpadní oleje

U odpadních olejů došlo k několika změnám ve zdanění. V roce 2008 byly odpadní oleje zdaněny sazbou 660 Kč / 1000 litrů, do tohoto roku podléhaly odpadní oleje nulové sazbě daně. V roce 2013 došlo ke změně u odpadních olejů využívaných v mineralogických postupech a metalurgických procesech, jež byly před tímto datem od daně osvobozeny a nově vznikla povinnost tyto zdanit a následně je zde možnost požádat o vrácení daně.

Nezákonné chování je tedy možné například při deklaraci využití jiného, než je výroba tepla a pohon motorů a jejich skutečnému využití právě v těchto činnostech. Nicméně analýza dat je zde velice omezená, neboť dle Kaňkové (2017) nemají uživatelé povinnost hlásit množství přijatých a užitých odpadních olejů osvobozených od spotřební daně. Jedinou statistikou je zde tedy vybraná daň a od roku 2013 vratky spotřební daně pro mineralogické postupy a metalurgické procesy. Dále vede Eurostat statistiku nakládání s odpadními oleji (která obsahuje i množství odpadních olejů, které byly spáleny pro recyklaci energie), ale sledované období je jednou za dva roky a není tedy dostatečně vypovídající. Množství vyprodukovaných odpadních olejů vede český statistický úřad.

Následující tabulka zobrazuje data Eurostatu o spáleném odpadním oleji pro energetickou recyklaci v tunách a podíl takto zpracovaného odpadního oleje na celkovém množství vyprodukovaných odpadních olejů.

Tab. 6 Využití odpadních olejů

Rok	Odpadní oleje spálené pro energetickou recyklaci	Procentní podíl na celkových odpadních olejích
2004	6144	27,3 %
2006	2659	42,9 %
2008	1042	15,5 %
2010	1670	14,7 %
2012	2124	34,6 %
2014	598	14,2 %

Zdroj dat: Eurostat (2017)

V roce 2008, kdy došlo k navýšení sazby daně z 0 Kč / 1000 litrů na 660 Kč / 1000 litrů, je patrný propad využívání odpadních olejů pro účely, při kterých musí být přiznána a odvedena spotřební daň. Tento propad je zřetelný jak v absolutním, tak relativním vyjádření. Je zde tedy potenciální hrozba, že zde dochází k daňovým únikům – tedy deklaraci způsobu využití odpadních olejů, kdy jsou tyto od spotřební daně osvobozeny. Z výše uvedených dat jsem sestavila časovou řadu a testovala ji na zlom v roce 2008. Výsledný zlom není statisticky významný na 5% hladině významnosti, nicméně na 10% hladině významnosti už ano.

6.2.2 Shrnutí kapitoly

Při analýze dat se potvrdilo, že existují problémy u minerálních olejů osvobozených od spotřební daně. Pro komodity s KN 2710 19 91-99 se jedná o problém přimíchávání těchto olejů do PHM s obsahem biopaliv 5 – 7 %, nebo jejich záměnu za tento druh PHM. O který ze dvou uvedených nezákonných jednání jde, není možné z dostupných dat určit. Nicméně dopad do státního rozpočtu je stejný – je prodán větší objem těchto PHM, než z nějž je vyměřena spotřební daň. U PHM bez biopaliv ani u směsné motorové nafty tento problém prokázán nebyl.

Při analýze využití komodity FAME/MEŘO byla identifikována hrozba využívání této komodity, deklarované jako čisté biopalivo, pro přimíchávání do PHM. FAME/ MEŘO jako 100% bionafta podléhalo do roku 2015 nulové sazbě daně – teoreticky se nejedná o osvobozenou komoditu od SPD, praktické dopady nulové sazby do státního rozpočtu jsou ale totožné jako při osvobození. Naopak FAME/MEŘO pro přimíchávání do PHM podléhá stejné sazbě, jako PHM do níž je přimícháváno. Jiné využití, než deklarované, je tedy nezákonným jednáním, při němž dochází k daňovým únikům.

Poslední analyzovanou komoditou byly odpadní oleje. Pro tuto komoditu nejsou sledována potřebná data a analýza tak mohla prokázat pouze přesun odpadních olejů mezi jednotlivými využitími. K tomuto přesunu došlo právě v roce 2008, kdy odpadní oleje přešly z nulové sazby daně na sazbu daně 660 Kč / 1000 litrů. Právě v roce 2008 byl zaznamenán statisticky významný propad využití odpadních olejů pro činnosti, při nichž tyto komodity podléhají zdanění.

7 Návrh opatření

V následující kapitole se budu věnovat návrhu opatření, které mohou pomoci s eliminací nezákonného využívání minerálních olejů, u nichž bylo při analýze patrné, že dochází k jejich nezákonnému využití. U navrhovaných opatření nejprve identifikuji subjekty, které by zavedení těchto opatření ovlivnilo, dále uvedu právní předpisy, kterými by mělo dojít k implementaci právních změn do národních legislativ a nakonec vyhodnotím přínosy a náklady jednotlivých navrhovaných změn.

7.1 Opatření pro komodity s KN 2710 19 91 -99

Jelikož se u těchto minerálních olejů jedná o mezinárodní problém, je nutné navrhnout taková opatření, která bude možné zavést v rámci celé Evropské unie.

7.1.1 Varianta 1

V této variantě navrhuji uložit povinnost složit kauci všem firmám, které nakládají se ZMO. Dále navrhuji, aby část této kauce (maximálně však 50 %) mohla být složena prostřednictvím bankovní záruky. Dále doporučuji stanovení minimální a maximální výše kauce. Zákonné opatření by dále mělo umožňovat správci daně (po jeho zvážení) uvolnit (nebo snížit) tuto kauci při splnění stanovených podmínek. K uvolnění zajištění by docházelo na žádost subjektu, po jeho několikaletém bezproblémovém fungování. Snížit kauci by bylo možné především pro firmy, které neobchodují ZMO se zahraničními firmami a to maximálně na poloviční hodnotu stanovené kauce. Tuto možnost snížení navrhuji především z důvodu, že daňové úniky se realizují především při přeshraničních obchodech.

Výši kauce navrhuji odstupňovat podle výše vlastního kapitálu jednotlivých subjektů. Pro určení výše dle tohoto ukazatele jsem se rozhodla z důvodu, že vlastní kapitál nezohledňuje pouze velikost základního kapitálu, ale také výsledek hospodaření běžného období a minulých období a velikost fondů. Nebude tak hrozit, že firmy budou mít základní kapitál účelově snížen, aby dosáhly na možnost mít nižší kauci. V rámci tohoto opatření bude také stanovena nejnižší a nevyšší výše kauce a to především z důvodu, aby i nově vznikající firmy musely složit tuto kauci a nevyhýbaly se této povinnosti stanovením nízké hodnoty základního kapitálu (mají pouze základní kapitál, žádné výsledky hospodaření a fondy). Maximální výše kauce bude stanovena především proto, aby nedocházelo k neúměrnému zatížení velkých podnikatelských subjektů. Kauce navrhuji v následující výši:

Tab. 7 Výše navrhovaných kaucí

VK v tisících Kč	kauce v tisících Kč
0 - 100 000	10 000
100 000 - 199 999	20 000
200 000 - 299 999	30 000
300 000 - 399 999	40 000
400 000 a více	50 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že všechny subjekty nakládající s těmito komoditami (ZMO) mají povinnost registrace, nevznikne zde problém s jejich identifikací. Výjimku z registrace mají subjekty, které nakládají se ZMO volně loženými nebo umístěnými v balení nepřesahující 220 litrů. Právě tyto subjekty (bez povinnosti registrace) bych navrhovala vyjmout z povinnosti skládat kauci. A to především z důvodu složité identifikace těchto subjektů, neboť nejsou nikde registrovány. Dalším důvodem pro vyjmutí těchto subjektů je hrozba neúměrného finančního zatížení drobných podnikatelů. Toto finanční zatížení by mohlo být pro drobné podnikatelské subjekty likvidační.

Dotčené subjekty:

- Osoby nakládající se ZMO – tedy jejich výrobci, osoby s nimi obchodující a osoby, které je spotřebovávají, kromě osob vyjmutých z tohoto opatření.
- Správci daně těchto subjektů.
- Jednorázově osoby implementující směrnice EU do české legislativy.

Implementace nařízení

Na nadnárodní úrovni by povinnost složení kauce byla provedena novelizací směrnice 2003/96/ES, která se věnuje problematice spotřebních daní. Po uveřejnění této novelizace by měly členské státy standardně stanovený termín, do kterého musí tuto problematiku zpracovat do svých, národních legislativních předpisů. V České republice by se tato implementace uskutečnila pomocí novelizace zákona 353/2003 Sb. o spotřebních daních.

Zhodnocení nákladů a přínosů pro toto opatření

Zavedení opatření je samozřejmě spojeno s náklady, které vzniknou po jeho implementaci. Náklady vzniknou všem dotčeným subjektům. Nejvíce dotčeným subjekty budou firmy nakládající se ZMO, protože ty budou nuceny mít finanční hotovost, kterou složí na účet správce daně jako kauci. Tyto finanční prostředky mohou získat z bankovního úvěru nebo z vlastních prostředků. Úroky z úvěru (oportunitní náklady na zhodnocení vlastních prostředků a náklady na bankovní záruky) tak budou vstupovat (přímo nebo nepřímo) do nákladů těchto firem. V případě uhrazení kauce z bankovního úvěru (a bankovní zárukou) vzniká také oportunitní náklad v podobě času, který dotčený subjekt bude věnovat vyřízení tohoto úvěru.

Registr osob nakládajících se ZMO byl zřízen v roce 2015. V tomto roce se tak museli, kromě nově vzniklých firem registrovat také všechny doposud působící firmy – bylo zaregistrováno 39 subjektů. V roce 2016 bylo zaregistrováno 12 subjektů a do 31. 03. 2017 byly za rok 2017 zaregistrovány dva subjekty. Celkem je tak v registru osob nakládajících se ZMO 53 subjektů (Celní správa, 2017).

Dalším dotčeným subjektem jsou správci daně. Jejich náklad je navýšení administrativních nákladů. Nicméně toto navýšení nákladů by v rámci ČR nemělo být zásadní, protože zde není nutnost identifikovat osoby nakládající se ZMO. Depozitní účet, na kterém bude kauce spravován, mají jednotlivé celní úřady také již zřízeny, a protože peníze vložené na těchto účtech jako zajištění daně, případně kauce, nejsou v současnosti úročeny, nevzniknou tak dodatečné finanční náklady.

Posledním z dotčených subjektů jsou pracovníci EU, kteří musí vytvořit přesné znění, které zapracují v podobě novely do směrnice 2003/96/ES. Na národní úrovni to poté budou zaměstnanci státních správ, jejichž úkolem je implementace směrnice EU do národních legislativ. V jejich případě se jedná pouze o oportunitní náklad v podobě času věnovanému implementaci právě této novely. Návrh této novely zákona samozřejmě také musí projít schvalovacím procesem od vládního návrhu zákona, přes jednotlivá čtení v poslanecké sněmovně a senát až po podpis prezidenta republiky. Dalo by se tedy říci, že i tyto subjekty budou nepřímo dotčeny.

Přínosem novely poté bude právě omezení daňových úniků a to ve dvou rovinách. Jednou z nich je snížení počtu daňových úniků. Složení kauce by mělo odradit subjekty od zakládání účelových firem, které vznikají právě proto, aby jejich prostřednictvím byl spáchán daňový únik. Druhou rovinou je využití složené kauce, která umožní zaplatit neuhrazenou spotřební daň (nebo alespoň její část) v případě odhalení nezákonného využití ZMO. Toto omezení daňových úniků bude mít samozřejmě fiskální dopady, v podobě zvýšení příjmů plynoucích z vybrané spotřební daně.

7.1.2 Varianta 2

V rámci této varianty navrhuji zavést povinnost značkování a barvení pro komodity s KN 2710 19 91 – 99. Jedná se o opatření v tuzemsku z části již aplikované, nicméně Evropská legislativa tuto povinnost neukládá. ZMO tak nejsou značkovány a barveny ve všech zemích a při přeshraničních obchodech nedochází ke značkování a barvení nikdy. Nejednalo by se o první plošné nařízení značkovat – v rámci Evropské legislativy je tato povinnost stanovena již pro plynové oleje a petrolej.

V tuzemsku v současnosti existuje povinnost značkovat a barvit komodity s KN 2710 19 91 a 99. V podmínkách ČR by šlo tedy o zařazení komodit pod KN 2710 19 93 mezi komodity, které podléhají povinnosti značkování a barvení. Tento KN by tak byl přidán do § 134m ZSPD, v němž jsou zahrnuty KN 2710 19 91 a 2710 19 99, čímž by došlo ke sjednocení povinností značkování a barvení všech ZMO. Značkování a barvení minerálních olejů je prováděno právě pro omezení úniků na spotřebních daních. Tato změna legislativy by pro vyšší účinnost měla být doplněna zvýšením kontrol čerpacích stanic – zavedení tohoto doporučení již není možné nařídit nad-

národně a jedná se tedy o doporučení pro tuzemské správce daně. Kontroly čerpacích stanic provádí ČOI společně s celní správou. Při těchto kontrolách jsou prováděny testy jakosti a složení stanovené normou ČSN EN 228 (2013). Pro zjištění, zda nebyly do PHM přimíchány ZMO musí být odebrané vzorky testovány na přítomnost značkovacích a barvicích látek – tedy Solvent Yellow 124 a Solvent Red 19 (vyhláška 61/2007 Sb.). **Způsob implementace** zůstává totožný jako ve variantě 1. **Subjekty**, které budou touto variantou dotčeny, jsou ty, vyjmenované ve variantě 1 plus ČOI, která provádí kontroly kvality PHM ve spolupráci s Celní správou. Stejně jako u varianty 1 navrhuji vyjmout z této povinnosti osoby, které nakládají se ZMO volně loženými nebo umístěnými v balení nepřesahující 220 litrů.

Zhodnocení nákladů a přínosů pro toto opatření

I když jsou dotčené subjekty i způsob implementace totožné jako ve variantě 1, dopady na tyto subjekty se liší. Náklady při zavedení tohoto opatření vzniknou v tuzemsku osobám nakládajícími se ZMO pod KN 2710 19 93. Tyto osoby zaznamenají navýšení nákladů na nákup materiálů, jež se využívají ke značkování a barvení. Dalším jednorázovým nákladem bude pro tyto osoby nákup zařízení, které umožní upravování ZMO (pokud toto zařízení nemají). Výjimkou by i zde měly být firmy, které nakládají se ZMO volně loženými nebo umístěnými v balení menších než 220 litrů. Tyto osoby nemají povinnost registrace a jejich identifikace by tak byla velmi náročná.

Správci daně a především ČOI vzniknou náklady na zvýšení mezd pracovníků, kteří se budou podílet na zvýšení četnosti kontrol, které by měly doprovázet zavedení tohoto opatření. Výši dodatečných nákladů bude ovlivněna tím, kolik kontrol navíc ročně bude provedeno. V roce 2015 odebrala ČOI 2723 vzorků PHM (zajištěno 32 nevyhovujících výsledků) a v roce 2016 2549 vzorků (s 28 nevyhovujícími výsledky) (ČOI, 2017). K 31. 12. 2016 evidovalo Ministerstvo průmyslu a obchodu celkem 6992 čerpacích stanic, z nichž 3906 je veřejných (MPO, 2017). Navrhuji zvýšit počet odebraných vzorků pro kontrolu na čerpacích stanicích o 10 – 15 %. Tedy odebrat a zkontrolovat cca o 280 vzorků ročně navíc. Systém stanovení kontrolovaných subjektů by zůstal stejný jako doposud. Kdy je vytvořen roční plán kontrol a operativně jsou do něj přidávány kontroly na podnět spotřebitelů.

Četnější kontroly umožní zkontrolovat více čerpacích stanic, na nichž budou odebrány vzorky za účelem posouzení, zda se v PHM nevyskytují značkované a barvené ZMO. S tímto jednáním je samozřejmě spojeno i navýšení administrativních nákladů týkajících se přijetí nových pracovníků, nebo navýšení stávajících úvazků. Dále se také zvýší administrativní náklady vynaložené na zaprotokolování a posouzení výsledků navýšených kontrol.

Přínosem je zde spíše než omezení daňových úniků, zvýšení počtu jejich odhalení. Při odhalení daňového úniku je pak možné doměřit daň včetně jejího příslušenství, což povede k navýšení příjmů státního rozpočtu. Dalším přínosem zvýšeného počtu kontrol je mimo oblast spotřebních daní vyšší počet odhalených vzorků PHM, které neodpovídají jakostním požadavkům. Toto nedodržení jakosti je pokutováno

– pokuty tedy přinesou dodatečné finanční prostředky a také předpokládám zlepšení kvalitativních vlastností PHM.

7.1.3 Porovnání navrhovaných variant a shrnutí

U obou variant jsou ze změn vyloučeny subjekty, které nakládají se ZMO volně loženými nebo umístěnými v balení nepřesahující 220 litrů. Jejich vyloučení je přínosem jak pro tyto subjekty samotné – jedná se o drobné podnikatele, u nichž se nepředpokládá nezákonné využívání těchto MO. V případě, že by nedošlo k jejich vyjmutí z těchto opatření, docházelo by k nadměrnému administrativnímu i finančnímu zatížení těchto subjektů. Celní správě by pak přibyla práce jak s jejich identifikací, tak potřebou navýšení kontrol na takovou úroveň, aby kontroly mohly pokrýt i tyto subjekty. V obou variantách budou také nepřímo dotčenými osobami koneční spotřebitelé, kteří ponесou část nákladů, které přímo dotčené osoby promítnou do svých cen v podobě jejich navýšení. Následující tabulka shrnuje přínosy a náklady navrhovaných opatření.

Tab. 8 Zhodnocení nákladů a přínosů navrhovaných variant - ZMO

	Náklady	Přínosy
Varianta 1	Finanční náklady na pořízení a udržování bankovního úvěru nebo záruky (oportunitní náklady uložených peněz) u osob nakládajících se ZMO	Snížení počtu daňových úniků
	Administrativní náklady správce daně	Zvýšení příjmů státního rozpočtu z navýšené spotřební daně
	Oportunitní náklady pracovníků zabývajících se tvorbou a implementací legislativy	
Varianta 2	Finanční náklady na značkovací a barvicí látky u osob nakládajících s dotčenými ZMO	Odhalení vyššího počtu daňových úniků
	Finanční náklady osob nakládajících s dotčenými ZMO na pořízení zařízení, umožňující značkování a barvení	Zvýšení příjmů státního rozpočtu z doměřené daně a jejího příslušenství
	Navýšení nákladů správce daně a ČOI na mzdy pracovníků provádějících kontroly na čerpacích stanicích	Zvýšení příjmů státního rozpočtu z pokut za neodpovídající jakost PHM
	Navýšení administrativních nákladů u správce daně	
	Oportunitní náklady pracovníků zabývajících se tvorbou a implementací legislativy	

Zdroj: vlastní zpracování

Přínosem obou navrhovaných variant je dodatečný příjem státních rozpočtů. U varianty 1 bude tento příjem realizován při daňovém úniku z poskytnuté kauce, u varianty 2 se jedná spíše o příjem z dodatečně doměřené daně a příslušenství. S přihlédnutím k počtu zasažených subjektů a výši stanoveného zajištění u varianty 1, předpokládám vyšší finanční přínos u varianty 2. Přesné finanční náklady u subjektů nakládajících se ZMO není možné u varianty 2 vyčíslit, protože informace o cenách potřebných zařízení nejsou dostupné. U varianty 1 by se tyto náklady odvíjely od aktuální úrokové míry na trhu bankovních půjček. Např. při úrokové sazbě 6 % p.a.

a hodnotě kauce 500 miliónů by činily 30 miliónů ročně. Při využití bankovní záruky vzniká jednorázový náklad na její pořízení (ve většině případů do 5000 Kč) a poté náklady na provizi, které se standardně pohybují od 0,5 – 3 % p.a. (při hodnotě kauce 500 miliónů a 2 % p.a. se jedná o 10 miliónů ročně). Ačkoli přesné náklady u varianty 1 nejsou přesně známy, není zde předpoklad, že by přesáhly náklady varianty 1. U správce daně jsou náklady vyšší u varianty 2, kdy kromě administrativních nákladů, které obsahuje i varianta 1, je zde potřeba uvažovat i navýšení mezd. U pracovníků zabývajících se tvorbou a implementací legislativy jsou náklady obou variant totožné.

Z výše uvedeného je zřejmé, že při zohlednění výnosů pro státní rozpočty a zatížení osob nakládajících se ZMO je přijatelnější varianta 2, kterou bych také doporučila správci daně jako opatření proti nezákonnému využívání ZMO. Byla by zde také možnost využití kombinace obou variant, ale domnívám se, že tato kombinace opatření by vedla k nadměrnému zatížení osob nakládajících se ZMO.

7.2 Opatření pro FAME/MEŘO

Z provedené analýzy dat vyplynula potenciální hrozba přimíchávání FAME/MEŘO určeného pro pohon motorů (tedy jako 100% bionafta – do konce roku 2015 nulová sazba daně) do PHM jako jejich povinná složka (nebo biosložka směsné motorové nafty), která by měla být deklarována jako FAME/MEŘO pro přimíchávání a podléhat tak vyšší sazbě daně. Tento problém byl z části vyřešen zdaněním FAME/MEŘO pro pohon motorů sazbou daně 4590 Kč/ 1000 litrů, nicméně jde stále o poloviční sazbu než je sazba daně pro FAME/MEŘO využitých pro přimíchávání (9265 Kč/ 1000 litrů, případně 10950 Kč / 1000 litrů). Proto tedy navrhu opatření, která by mohla tomuto nezákonnému využívání zabránit, nebo jej omezit.

Ve druhém zkoumaném případě – tedy deklaraci využití FAME/MEŘO v potravinářském nebo chemickém průmyslu a jeho skutečného využití jako příměs do PHM nebylo identifikována statisticky významné zneužívání a návrhu opatření pro tuto problematiku se tak nebudu věnovat.

7.2.1 Varianta 1

V rámci této varianty navrhuji zavedení povinnosti značkovat a barvit FAME/MEŘO určené pro pohon motorů (tedy jako 100% bionafta). Značkování a barvení by měly povinnost zajistit subjekty produkující FAME/MEŘO. Osoby nakládající s FAME/MEŘO pro pohon motorů (čerpací stanice, výrobci a prodejci PHM) by tak museli již při objednávce u svých dodavatelů FAME/MEŘO rozlišit množství této látky pro přimíchávání a pro pohon motorů. Výrobci by následně zajistili značkování a barvení takového objemu FAME/MEŘO, jež odpovídá objednávce pro pohon motorů. Upravené FAME/MEŘO určené pro pohon motorů a zdaněné nižší sazbou daně pak nebude možné využít pro přimíchávání, protože by se barvicí a značkovací látky dostaly do PHM, jež barveny a značkovány být nesmějí. Současně s touto úpravou

zákona bych doporučila zvýšit četnosti kontrol prováděných celní správou ve spolupráci s ČOI na čerpacích stanicích, které by se zaměřily na zkoumání, zda se v běžných a směsných PHM nenachází barvicí a značkovací látky.

Dotčené subjekty:

- Subjekty produkující FAME/MEŘO.
- Osoby nakládající s FAME/MEŘO pro pohon motorů – především čerpací stanice, výrobci a prodejci PHM.
- Správci daně těchto subjektů a ČOI.
- Jednorázově osoby upravující českou legislativu.

Implementace nařízení

Protože nebylo identifikováno zneužívání FAME/MEŘO na mezinárodní úrovni, došlo by k implementaci navrhovaného opatření do zákona pouze v rámci České republiky. Ke změně by došlo novelou zákona o spotřebních daních (353/2003 Sb.) a to konkrétně v části páté, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, kde by do § 134/b/1 byl přidán KN 1514 11 a 1514 91.

Zhodnocení nákladů a přínosů pro toto opatření

Nejvíce dotčenými subjekty v případě uvedení navrhovaného opatření v platnost budou osoby produkující FAME/MEŘO. Dle Ministerstva Zemědělství vyprodukovalo v roce 2015 96 % celkového produkovaného objemu pět firem (AGROPODNIK, a. s. Jihlava, Oleo Chemical, a. s. Liberec, Primagra, a. s. Milín, Preol, a. s. Lovosice a Kratolia Trade, a. s. Ústí nad Labem). Tyto osoby budou nuceny zakoupit zařízení umožňující značkovat a barvit FAME/MEŘO a dále jim budou vznikat pravidelně náklady na značkovací a barvicí látky. Předpokládám, že tyto zvýšené náklady promítnou do cen svých produktů a tak ponесou tyto náklady i osoby uvádějící FAME/MEŘO pro pohon motorů na trh – tedy čerpací stanice, výrobci a prodejci PHM. Těmto osobám vzniknou i náklady na oddělené skladování FAME/MEŘO pro pohon motorů a FAME/MEŘO pro přimíchávání. Osoby nakládající pouze s běžnými a směsnými PHM nebudou tímto nařízením dotčeny.

Správci daně a ČOI vzniknou mzdové náklady na pracovníky provádějící dodatečné kontroly čerpacích stanic. Blíže jsem se těmto kontrolám věnovala již v kapitole 7.1.2. I v tomto případě by běžné a směsné PHM byly testovány na výskyt látek Solvent Yellow 124 a Solvent Red 19. I zde navrhuji zvýšení počtu odebraných vzorků o 10 – 15 %, tedy zkontrolovat navíc cca 280 vzorků ročně. Dále se navýší náklady na vyhodnocení odebraných vzorků PHM a administrativní náklady spojené s vyhodnocováním těchto kontrol. Správce daně ve spolupráci s ČOI může tyto náklady řídit pomocí vhodného zvolení počtu kontrol, o které budou navýšeny stávající kontroly.

Osobám zabývajícím se úpravou národní legislativy a její novelizací vzniknou jednorázově oportunitní náklady času, který by mohli vynaložit na jinou práci.

Přínosy tohoto opatření spatřuji především v omezení úniků na spotřebních daních. Toto omezení daňových úniků by sebou mělo samozřejmě přinést zvýšení příjmů státního rozpočtu v podobě zvýšení inkasa spotřební daně.

7.2.2 Varianta 2

V rámci této varianty navrhuji sjednocení sazby FAME/MEŘO bez ohledu na to, zda je využito pro pohon motorů nebo pro přimíchávání. Od roku 2016 je sice FAME/MEŘO pro pohon motorů zdaněno nenulovou sazbou, ale tato je stále na polovině sazeb pro přimíchávání. Tímto sjednocením by bylo znemožněno zneužití FAME/MEŘO zdaněného nižší sazbou pro účely, kdy by podléhaly sazbě vyšší. Dotčené subjekty by po uvedení této varianty v platnost nemusely rozlišovat účel použití, ani skladovat FAME/MEŘO odděleně podle účelu.

Dotčené subjekty:

- Osoby nakládající s FAME/MEŘO pro pohon motorů – především čerpací stanice, výrobci a prodejci PHM.
- Správce daně.
- Jednorázově osoby upravující českou legislativu.

Implementace nařízení

I v rámci této varianty postačí řešení na národní úrovni, které by bylo provedeno novelizací zákona o spotřebních daních (353/2003 Sb.). V tomto případě by došlo ke změně v § 48.

Zhodnocení nákladů a přínosů pro toto opatření

V rámci tohoto opatření bude dopad na osoby nakládající s FAME/MEŘO záviset na tom, s jakými druhy PHM obchodují. Pokud obchodují jak s čistou bionaftou, tak s běžnými a směsnými PHM dojde ke snížení daňové povinnosti u běžných a směsných PHM (z objemového podílu biosložky) a navýšení daňové povinnosti u čisté bionafty. Jaký bude konečný dopad tak bude záviset na podílu jednotlivých druhů prodaných PHM. Pokud subjekty obchodují pouze s běžnými a směsnými PHM dojde u nich ke snížení daňové povinnosti. Tyto subjekty v obou případech zaznamenají nejspíše i drobné administrativní náklady, které budou vynaloženy na změny ve vykazování.

U správce daně dojde k navýšení nákladů, které budou spojeny se zavedením změn ve vykazování a evidenci dotčených komodit. Osoby upravující českou legislativu budou mít, stejně jako ve variantě 1, pouze oportunitní náklad času.

Toto omezení přinese přínos v podobě omezení daňových úniků. Konečný fiskální dopad na státní rozpočet bude záviset na zvolené sazbě spotřební daně. Přehled dopadů uvádí následující tabulka, za využití dat o spotřebě FAME/MEŘO v roce 2016. Navrhované stavy ukazují výši vyměřené daně při daném opatření. Navrhovaný stav 1 počítá se sazbou daně 7000 Kč / 1000 litrů FAME/MEŘO. Navrhovaný stav 2 počítá se sazbou daně 9000 Kč / 1000 litrů FAME/MEŘO.

Tab. 9 Výpočet dopadu na státní rozpočet

Komodita	Spotřebované množství v litrech	Vyměřená daň v miliónech Kč		
		Aktuální stav	Navrhovaný stav 1	Navrhovaný stav 2
MONA 5 – 7 % MEŘO	4 683 536 261	-	-	-
6 % z MONA 5 – 7 %	281 012 176	3077,08	1967,09	2529,11
SMN 30 FAME + SMN 30 MEŘO	131 896	-		
30 % z SMN 30	39 569	0,37	0,28	0,36
FAME/MEŘO jako čistá bionafta	9567	0,044	0,067	0,086
celkem	-	3077,49	1967,44	2529,56

Zdroj dat: Celní správa (2017), vlastní zpracování

7.2.3 Porovnání navrhovaných variant a shrnutí

Obě navrhované varianty přinesou dodatečné náklady správci daně. U varianty 1 dojde k navýšení mzdových nákladů na pracovníky provádějící dodatečné kontroly čerpacích stanic a k navýšení nákladů na vyhodnocování a evidenci těchto kontrol. Ve variantě 2 jsou náklady správce daně podstatně nižší – dojde pouze k nákladům spojených se změnou ve vykazování. U osob upravující znění zákona dojde v obou variantách shodně pouze k jednorázovým oportunitním nákladům.

Podstatný nárůst nákladů zaznamenají při aplikaci varianty 1 producenti FAME/MEŘO. Tyto subjekty budou nuceny zakoupit přístroje umožňující značkování a barvení a také jim vzniknou pravidelné náklady na značkovací a barvicí látky. Tyto zvýšené náklady s nejvyšší pravděpodobností promítnou do cen FAME/MEŘO pro pohon motorů a tedy i do konečné ceny bionafty. Toto navýšení ceny může způsobit, že bionafta bude prakticky neprodejná. Z tohoto důvodu nepovažují aplikaci varianty 1 jako vhodné řešení.

Naopak při aplikaci varianty 2 dojde ke snížení daňového zatížení osob nakládajících s FAME/MEŘO (čerpací stanice, distributoři a prodejci PHM), a to právě na úkor snížení příjmů státního rozpočtu. Varianta 2 se proto také jeví jako zcela nevyhovující. Tento stav vyplývá z faktu, že analýza byla prováděna na datech z let 2010 – 2015 (v době provádění analýzy nebyla dostupná data z roku 2016) a v roce 2016 došlo ke zdanění FAME/MEŘO pro pohon motorů. Tento krok již značně omezil úniky na spotřebních daních, o čemž svědčí i množství FAME/MEŘO deklarované pro pohon motorů. V roce 2015 bylo pro tento účel deklarováno 121 627 892 litrů, v roce 2016 pouze 9567 litrů. Jedná se tedy o pokles v řádu stovek procent. Toto opatření provedené správcem daně proto považují za dostatečně účinné a nevidím zde potřebu aplikovat další z navrhovaných opatření.

Naopak bych správci daně doporučila ponechat sazbu daně FAME/MEŘO pro pohon motorů ve stávající výši a neaplikovat plánované snížení této sazby (od 1. 7. 2017 je plánovaná sazba daně 2190 Kč/ 1000 litrů). Toto snížení daně může opět vyvolat zvýšené množství úniků na spotřební dani, protože nižší sazba umožňuje vyšší daňový únik, což může být motivací pro nezákonné jednání.

7.3 Opatření pro odpadní oleje

U odpadních olejů analýza prokázala statisticky významný propad využití, při němž odpadní oleje podléhají zdanění právě v roce 2008, kdy se z původní sazby 0 Kč / 1000 litrů zvýšila sazba na 660 Kč / 1000 litrů. Protože nedošlo k poklesu celkového vyprodukovaného množství odpadních olejů je jasné, že došlo k přesunu spotřeby těchto olejů do oblastí, kde jsou osvobozeny. Protože existuje velké množství různých využití odpadních olejů a také je velmi složité určit, zda bude odpadní olej od spotřební daně osvobozen nebo ne, je zde vysoké riziko daňových úniků. Dalším faktorem, který napomáhá nezákonnému využití, je fakt, že osoby nakládající s osvobozenými odpadními oleji nemají povinnost hlásit množství přijatých a užitých odpadních olejů. Osoby nakládající s odpadními oleji mají povinnost vést evidenci převzatých, využitých, odeslaných a vyrobených odpadních olejů podle § 40 ZSPD. Evidenční povinnost je zároveň uložena zákonem o odpadech (185/2001 Sb.) v § 39. Dále tento § ukládá povinnost osobám nakládajícím s více než 100 tunami odpadů (nebo více než 100 kilogramy nebezpečného odpadu) podávat jednou ročně hlášení o druzích, množství, a způsobu nakládání s odpadem příslušnému obecnímu úřadu nebo obci. Tyto hlášení ale neslouží pro správu daní a ke správcům daně se tedy nedostávají.

7.3.1 Varianta 1

Prvním navrhovaným opatřením pro odpadní oleje vychází z faktu, že neexistuje povinnost hlásit množství přijatých a užitých odpadních olejů. Jedná se tedy o zavedení povinnosti hlásit toto množství a způsob využití. Aby nedocházelo k nadměrné administrativní zátěži drobných podnikatelů (např. autoservisů) inspirovala bych se v zákoně a z této povinnosti vyjmula uživatele, kteří nakládají s objemem menším než 10 000 litrů za rok.

Dotčené subjekty:

- Osoby nakládající s odpadními oleji nad objem 10 000 litrů ročně.
- Správce daně.
- Jednorázově osoby upravující českou legislativu.

Implementace nařízení

Protože se zde nejedná o mezinárodní problém, bude nařízení zavedeno pomocí novelizace zákona o spotřebních daních 353/2003 Sb. V současnosti existuje pro dotčené osoby povinnost vést evidenci vybraných výrobků podle § 40 ZSPD. Do zákona by tedy byl vložen nový §, který by u odpadních olejů určoval povinnost informace

z této evidence v elektronické podobě odesílat správci daně v pravidelných intervalech.

Zhodnocení nákladů a přínosů pro toto opatření

Náklady osob nakládajících s odpadními oleji i správce daně budou při implementaci tohoto nařízení pouze administrativní a oportunitní. Pro osoby nakládající s odpadními oleji již existuje povinnost vést evidenci přijatých, použitých, odeslaných a vyrobených odpadních olejů (pokud jejich množství přesáhne objem 10 000 litrů ročně). Náklad tedy vznikne v podobě navýšení mzdy administrativního pracovníka při vyplňování online formulářů pro odeslání informací z této evidence správci daně. Pro tuto činnost je nezbytné vlastnictví počítače (nebo tabletu) a internetového připojení. Nicméně všechny podnikatelské subjekty jsou povinny evidovat tržby pomocí elektronické evidence (dle zákona č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb) a byli tak nuceny si toto zařízení již zakoupit (případně tak budou nuceny učinit nejpozději k 1. 6. 2018). Není tedy nutné uvažovat náklady na toto vybavení v důsledku zavedení tohoto opatření. Pokud subjekt nezaměstnává administrativní pracovníky, vznikne mu oportunitní náklad času věnovaného vyplňování online formulářů.

Správci dani vzniknou náklady na vytvoření online formulářů a také náklady na mzdy pracovníků, kteří budou zpracovávat informace z vyplněných formulářů. Osobám upravujících českou legislativu vznikne jednorázový, oportunitní náklad času.

Přínosy tohoto opatření spatřuji především v získání informací, jak je nakládáno s odpadními oleji, které v současné době chybí. Potenciálně by lepší informovanost mohla vést ke snížení daňových úniků. Informace z evidencí subjektů nakládajících s odpadními oleji se vždy dostanou ke správci daně, což by mělo být pro tyto subjekty motivací daň přiznat a zaplatit. V současnosti se tyto informace ke správci daně dostanou pouze, pokud je u subjektu prováděna kontrola. Subjekty tak mohou kalkulovat s faktem, že kontrola nepřijde a nemají tedy motivaci přiznat skutečné využití, při němž by byly povinny přiznat a zaplatit daň.

7.3.2 Varianta 2

Druhým možným opatřením je zdanění všech převzatých, použitých, odeslaných a vyrobených odpadních olejů s následnou možností vrátit tuto daň u odpadních olejů, které jsou v současnosti od daně osvobozeny. Vrácení daně by bylo navázáno na povinnost doložit, jakým způsobem byly odpadní oleje využity. I v tomto případě bych z působnosti této varianty navrhovala vyjmout osoby, které nakládají s objemem nižším než 10 000 odpadních olejů ročně.

Dotčené subjekty:

- Osoby nakládající s odpadními oleji nad objem 10 000 litrů ročně.
- Správce daně.
- Jednorázově osoby upravující českou legislativu.

Implementace nařízení

I v rámci této varianty bude dostačující implementace opatření na národní úrovni a to novelizací zákona o spotřebních daních 353/2003 Sb. V současnosti existuje stejný režim pro minerální oleje využitě v mineralogických procesech a metalurgických postupech (§ 55 ZSPD). Implementace opatření by tedy byla provedena v podobě přidání nového § do ZSPD, v jehož rámci by bylo subjektům umožněno požádat o vrácení spotřební daně uhrazené za odpadní oleje, které byly prokazatelně využité jiným způsobem než je výroba tepla, pohon motorů a mineralogické postupy a metalurgické procesy (tyto již mají svůj vlastní §). Také by muselo být zrušeno jejich osvobození a to vyjmutím z § 49.

Zhodnocení nákladů a přínosů pro toto opatření

Při aplikaci této varianty vzniknou osobám nakládajícím s odpadními oleji kromě administrativních nákladů, také přímé finanční náklady na uhrazení daně. Administrativní náklady budou vynaloženy především na mzdy pracovníku zpracovávající příznání ke spotřební dani a následně žádající o její vrácení, včetně prokázání využití odpadních olejů. Pokud subjekt nezaměstnává administrativního pracovníka provádějícího uvedené úkony, vzniknou mu oportunitní časové náklady – tedy čas věnovaný této administrativě, který by mohl být využit jinak. Dále vzniknou těmto osobám finanční náklady na prostředky vynaložené ve formě uhrazené daně. Jedná se tedy také o oportunitní náklady těchto prostředků, které by mohly být využity způsobem generujícím zisk (nebo by nevznikl úrokový náklad při jejich vypůjčení).

Správci daně vzniknou náklady na zpracování daňových příznání, jejichž množství se podstatně navýší a také náklady na správu a vrácení vybrané daně. Osobám upravujícím českou legislativu, vznikne stejně jako ve všech navrhovaných variantách, oportunitní náklad času.

Přínosem tohoto opatření je možnost nakládat s dočasně uloženými finančními prostředky v podobě uhrazené daně. Dalším přínosem je navýšení prostředků státního rozpočtu plynoucí z omezení úniků na spotřební dani (tedy nižšího množství deklarovaného pro využití kdy odpadní oleje dosahují na osvobození od daně). I zde také dojde k získávání informací o využití odpadních olejů, které budou v tomto případě získávány z daňových příznání.

7.3.3 Porovnání navrhovaných variant a shrnutí

Z obou navrhovaných řešení jsou vyjmuty drobné subjekty, které nakládají s odpadními oleji v množství nižším než 10 000 litrů za rok. Toto vyjmutí má za úkol zamezit nadměrnému administrativnímu zatížení jak těchto subjektů, tak správce daně. Následující tabulka uvádí přehled nákladů a přínosů navrhovaných variant.

Tab. 10 Zhodnocení nákladů a přínosů navrhovaných variant – odpadní oleje

	Náklady	Přínosy
Varianta 1	Administrativní náklady na vyplňování informací z vedené evidence do online formulářů	Získání informací o nakládání s odpadními oleji
	Administrativní náklady správce daně na vývoj a zpracování těchto formulářů	Omezení daňových úniků
	Oportunitní náklady pracovníků zabývajících se tvorbou a implementací legislativy	Zvýšení příjmů státního rozpočtu z navýšené spotřební daně
Varianta 2	Finanční náklady na částku zaplacenou jako daň	Dočasné navýšení prostředků, které je možno využít
	Navýšení administrativních nákladů dotčených subjektů na vyplnění daňových přiznání	Získání informací o nakládání s odpadními oleji
	Navýšení administrativních nákladů správce daně na zpracování daňových přiznání a správu daně	Omezení daňových úniků
	Oportunitní náklady pracovníků zabývajících se tvorbou a implementací legislativy	Zvýšení příjmů státního rozpočtu z navýšené spotřební daně

Zdroj: vlastní zpracování

V rámci obou variant dochází k prakticky shodným nákladům i přínosům. Varianta dva je rozšířena o přínos v rámci získání dočasných finančních prostředků, se kterými může státní správa nakládat. Tento dodatečný přínos je vyvážen finančními náklady, které vzniknou subjektům na částku, kterou budou mít vázánou u správce daně v podobě daně uhrazené, která nebyla dosud vrácena.

U obou navrhovaných variant budou stále hrozit úniky na dani a to při uvedení odlišného využití, než je skutečné. Nicméně až doposud se informace o nakládání s odpadními oleji dostaly ke správci daně jen při daňových kontrolách. Subjekty tak mohly kalkulovat s variantou, že se správce daně na kontrolu nedostaví a evidenci tak nikdy neuvidí. Pravidelné zasílání informací z evidence (v podobě online formulářů, nebo daňového přiznání) správci daně by mělo odradit subjekty nakládající s odpadními oleji od uvádění nepravdivých informací do evidence. Správce daně pak může tyto informace vyhodnocovat a s přihlédnutím k předmětu podnikání daných subjektů lépe zacílit kontroly.

Z navrhovaných opatření bych správci daně doporučila zavedení opatření navrhovaného v rámci varianty 1. Tato varianta zatěžuje osoby nakládající s odpad-

ními odpady podstatně méně než varianta 2. Při využití varianty 1 nevznikají finanční náklady na částku uhrazenou jako daň do doby, než dojde k jejímu vrácení. Také nedochází k „blokaci“ těchto prostředků a subjekty nakládající s odpadními oleji je tak mohou využít pro generování zisku.

8 Diskuse

Omezování daňových úniků je v současnosti velmi populárním zdrojem navyšování příjmů státních rozpočtů. Úniky na spotřební dani jsou velmi specifickým druhem úniků a to především díky komplikovanosti zákona o spotřebních daních. Daňová sazba není stanovena podle komodit (případně KN), jak je tomu například u DPH, ale podle způsobu využití sledované komodity. Tento fakt může podnítit podnikatelské subjekty k provádění daňových úniků, neboť jejich odhalení je poměrně komplikované. Toto tvrzení je v souladu s textem, který publikoval Stieranka (2013, s. 38) – tedy, že množství a velikost daňových úniků souvisí mimo jiné i se složitostí zákonů.

Ve spojitosti s minerálními oleji je velmi často diskutován problém nelegálního přimíchávání ZMO do PHM, nebo problém záměny ZMO, který je osvobozen od spotřební daně, nebo podléhá podstatně nižší sazbě daně za PHM. Této problematice se velmi aktivně věnuje autorka Danielová (2011), která uvádí, že tyto daňové úniky jsou tak časté především z důvodu velkého objemu a vysokého rozdílu daňových sazeb obchodovaných komodit. Analýza dat, kterou jsem v rámci práce prováděla, potvrzuje, že k únikům na spotřební dani výše uvedeným způsobem skutečně dochází a tento problém je stále aktuální. Do PHM mohou být nezákonně přimíchávány nejrozličnější minerální oleje a jejich směsi. V práci jsem provedla analýzu komodit označovaných KN 2710 19 91-99, jež bývají přimíchávány (nebo zaměňovány) za motorovou naftu. Nejvíce zřetelný problém s přimícháváním se ukázal u motorové nafty s obsahem biopaliva 5 – 7 %, tedy u standardně prodávané motorové nafty. Na problém v této oblasti ukazoval jak samotný vývoj dat, tak vypočtený korelační koeficient. Nedostatkem při analýze vývoje sledovaných proměnných je fakt, že data za rok 2012 jsou dostupná pouze za prvních devět měsíců roku. Aby tato data mohla být porovnána se zbytkem datového souboru, musela jsem data přepočítat pro dvanáct měsíců. Tento výpočet může být do jisté míry odlišný od skutečného vývoje. Na další využití metody by ale tento fakt neměl mít vliv. Vypočtený korelační koeficient ukazuje silnou závislost, což by se mohlo jevit jako dostatečné. Nicméně korelační koeficient u dalších dvou sledovaných druhů PHM vykazuje závislost extrémně silnou, téměř o 20 procentních bodů vyšší a tento rozdíl tedy byl při vyhodnocování zjištěných výsledků indikátorem nezákonného přimíchávání komodit osvobozených od SPD do PHM. Pro potvrzení tohoto výsledku jsem využila regresní analýzu, která ukázala, že k nezákonnému jednání skutečně dochází.

Analýza potvrdila fakta, která uvádí Dorica (2014) a to, že jedním z velmi častých způsobů provádění daňových úniků je obchod s palivy, které byly vyrobeny smícháním surovin nepodléhajících SPD. Teoretická koncepce autora je také ve shodě se slovy Danielové (2014), která hovoří o účelovém zakládání nekontaktních firem – Dorica tyto firmy označuje pojmem „Phantom“. Dle členění Ministerstva financí (2013) se ve většině případů jedná o skupinové podvody. Do podvodného jednání je zapojena celá řada firem, kdy některé z nich nemusí vědět, že se těchto podvodných transakcí účastní.

Protože problém je již řešen na mezinárodní úrovni, existují opatření, která by měla omezit daňové úniky. Jedná se například o sledování pohybu zboží v režimu

podmíněného osvobození od daně v systému EMCS a povinnost toto zboží zajistit při přepravě kaucí. Komodity s KN 2710 19 91 – 99 jsou ovšem ve většině případů svého využití od daně osvobozeny, a tudíž sledování v tomto systému nepodléhají. O pokusech zařadit tyto komodity do systému EMCS pojednává Kravcová (2012). Nicméně tato jednání nebyla doposud úspěšná. Proto jsem se rozhodla navrhnout jiné řešení.

Prvním návrhem je povinnost složit kauci pro subjekty nakládající se ZMO s výjimkou subjektů nakládajících s objemem menším než 220 litrů volně ložených ZMO nebo umístěných v balení. Druhým navrhovaným řešením je zavedení povinnosti značkovat a barvit ZMO pro všechny členské státy EU. Jak jsem uvedla výše, přikládám se k využití varianty číslo 2. U varianty 1 existuje potenciální riziko deformace trhu, k níž může dojít, pokud menší firmy nebudou schopny získat finanční prostředky na složení kauce a budou tak nuceny trh opustit. Především z tohoto důvodu jsem navrhla možnost snížení kauce na polovinu pro ty subjekty, které neobchodují se zahraničím. Dalším rizikem u varianty 1 je úročení kaucí. V současné době nejsou kauce poskytnuté správci daně úročeny, ale vzhledem k výši navrhovaných kaucí existuje potenciální hrozba tlaku subjektů, aby k úročení docházelo. Pokud by mělo dojít k úročení kaucí, vznikly by vysoké náklady, které by musely být jako úroky subjektům hrazeny. V tomto případě by až praxe ukázala, zda se vůbec vynaložené náklady na úroky zaplatí v podobě navýšených příjmů, které by toto opatření mělo generovat.

U varianty 2 by mohl nastat problém při prosazování této legislativy. Problém spatřuji především v tom, že ne všechny země využívají značkování a barvení ZMO již v současnosti jako Česká republika a také ne všechny země vedou registr osob, které se ZMO nakládají. Mohly by tak nastat problémy již při identifikaci těchto subjektů. Nicméně v minulosti již bylo prosazeno nařízení značkovat plynové oleje a petrolej. Samotná Komise EU pokládá tento způsob jako vhodné řešení daňových úniků. V rámci tuzemské legislativy by pouze došlo k doplnění zákona o komodity s KN 2710 19 93. Aby toto opatření mělo požadovaný účinek, musí docházet ke kontrolám PHM, při nichž se budou odebrané vzorky testovat na přítomnost barvicích a značkovacích látek. Výhodu zde spatřuji také v tom, že již byla sjednocena legislativa v rámci zemí EU, která nařizuje využití stejných barvicích a značkovacích látek – je tedy přesně dáno na jaké látky se musí chemický rozbor zaměřit.

Autoři Cooper a Bhagwati (1974) uvádí v souvislosti s tímto tématem, že při přeshraničních daňových únicích dochází velmi často k tomu, že je na dokumentech deklarováno jiné zboží, než je skutečně převáženo. Značkování a barvení by mělo pomoci se snazší identifikací látek, které jsou převáženy (a obchodovány), čímž dojde k vyššímu množství odhalených daňových úniků a řešení současné situace.

Druhou řešenou problematikou bylo zdanění FAME/MEŘO. Jedná se v současnosti o velmi diskutovanou komoditu. Tyto diskuse se nicméně nevěnují spotřebním daním, ale kritériím udržitelnosti a ochraně životního prostředí. Přimíchávání biosložky do PHM nařizuje legislativa EU. I přesto si myslím, že otázka zdanění těchto složek je spíše problematikou na národní úrovni. Tato komodita je jasným příkladem toho, že výše daňové sazby se odvíjí od způsobu využití dané komodity. Až do

konce roku 2015 podléhalo FAME/MEŘO nulové sazbě daně (prakticky tak můžeme hovořit o jeho osvobození) pokud bylo využito jako 100% bionafta. I v současnosti má při tomto využití poloviční sazbu daně, než když je přimícháváno do PHM. V případě, že je využito pro přimíchávání, podléhá stejné sazbě daně jako komodita, do níž je přimícháváno. I zde se potvrzují teorie autora Dorici (2014) o využití komodit podléhající vyšší dani jako komodit s nižší daňovou sazbou. Na rozdíl od první z analyzovaných komodit se zde jedná dle členění Ministerstva financí (2013) o individuální daňové úniky. Subjekt se sám rozhoduje jak využít FAME/MEŘO vykáže a jakou sazbu využije pro jeho zdanění. Pro realizaci daňového úniku tak nepotřebuje kooperaci dalších firem.

Analýza dat v práci prokázala, že i u této komodity skutečně docházelo k nezákonnému využívání – tedy deklaraci využití jako 100% bionafty a jejímu následnému přimíchávání do PHM. Tento problém byl z větší části vyřešen zrušením nulové sazby daně od roku 2016. V práci jsem navrhla další opatření, která se ale po dalším rozboru jeví jako zbytečná, protože již došlo k nápravě a náklady na zavedení mnou navrhovaných opatření by nebyly vyváženy příjmy, které by tato opatření generovala. Jako zcela nevhodný se mi ale jeví úmysl správců daně snížit současné zdanění FAME/MEŘO využitých jako 100% bionafta. Současná výše daňové sazby se ukázala jako velmi vhodná při omezení zneužívání FAME/MEŘO a její snížení může být impulsem pro opětovné provádění daňových úniků. Ke snížení sazby má dojít od 1. 7. 2017 a tato změna již vyšla v ZSPD. Správci daně bych tak primárně doporučila ponechat daňovou sazbu na současné výši a její snížení neaplikovat. Pokud se situace na trhu s touto komoditou vrátí do stavu před rokem 2016, stanou se mnou navrhované řešení opět aktuální a v tomto případě bych doporučila variantu 2, jejímž obsahem je sjednocení sazby pro FAME/MEŘO. A to především z důvodu, že omezení úniků na SPD z FAME/MEŘO pomocí změny sazeb se již jednou ukázalo jako velmi účinné.

Naopak zneužití osvobozeného FAME/MEŘO při deklarovaných využitích, které uvádí Šulc (2010) – tedy pro potravinářský a chemický průmysl, se během analýzy dat nepotvrdilo. Jedná se o velmi malé objemy, které jsou takto využívány a při současných sazbách (které zakládají výši provedeného úniku) se subjektům „nevyplatí“ provádět daňové úniky v této oblasti a riskovat tak postih při odhalení.

Poslední komoditou, kterou jsem se v práci zabývala, jsou odpadní oleje. V rámci nakládání s touto komoditou existuje velké množství možností jejího zdanění. Složitost této problematiky přiznává i Celní správa (2015). Tato složitost opět nahrává daňovým subjektům – neboť i zde se potvrzuje tvrzení Stieranka (2013, s. 38) o přímé úměře složitosti zákona a množství daňových úniků.

Problematické odpadních olejů není věnována přílišná pozornost, což potvrzuje i nedostatek statistických dat, ze kterých by mohla být provedena analýza. Mnou prováděná analýza, zda dochází k únikům v této oblasti, tak vykazuje jisté nedostatky – například dvouleté intervaly jednotlivých pozorování, které mohou výsledky zkreslit. I přes tento nedostatek kvalitních dat se pomocí zkoumání časových řad povedlo prokázat, že v období, kdy došlo k nahrazení nulové sazby sazbou vyšší,

došlo ke statisticky výraznému poklesu využívání odpadních olejů pro činnost, kdy podléhají dani.

Největší problém spatřuji ve faktu, že uživatelé nemají povinnost hlásit množství přijatých a užitých odpadních olejů osvobozených od spotřební daně. Tento fakt potvrzuje i Kaňková (2017). Existuje zde povinnost vést evidenci nakládání s odpadními oleji a to jak dle ZSPD, tak dle zákona o odpadech – ten navíc ukládá vybraným subjektům ohlašovací povinnost. Tato hlášení se ale podávají obecním úřadům nebo obcím a ke správcům daně se nedostanou. Své návrhy řešení jsem tedy směřovala tak, aby napomohly získání lepších informací o nakládání s odpadními oleji. Z navrhovaných variant upřednostňuji aplikaci varianty 1. Tedy povinnost zasílat informace z vedených evidencí pravidelně správci daně prostřednictvím online formulářů. Náklady na tuto variantu jsou minimální jak na straně správce daně, tak na straně dotčených subjektů.

Tato varianta povede především k lepší informovanosti správců daně, kteří budou moci lépe cílit své kontroly a zvýší se tak pravděpodobnost odhalení nezákonného využívání odpadních olejů. Kromě vyššího počtu odhalených úniků očekávám také snížení počtu prováděných úniků. A to především v důsledku vyšší pravděpodobnosti odhalení, která má podstatný vliv na tom, jestli se subjekty rozhodnou pro provedení úniku či nikoli.

Přímé srovnání mnou navrhovaných opatření s autory odborné literatury je v rámci této diskuse omezené, neboť přímo minerálním olejům není věnováno velké množství pozornosti a to i přesto, že daňové úniky na spotřební dani u minerálních olejů znamenají pro jednotlivé státní rozpočty velké ztráty. Mohla jsem tak provést porovnání pouze s literaturou zabývající se obecně spotřebními daněmi a úniky na nich.

9 Závěr

Primárním cílem práce bylo navrhnout opatření, která eliminují nezákonné jednání – tedy úniky na spotřební dani u minerálních olejů osvobozených od této daně. Primární cíl práce byl naplněn, navrhla jsem dohromady 6 variant opatření. Tyto opatření jsou členěna podle komodit – vždy pro každou komoditu dvě opatření.

V rámci prvního dílčího cíle jsem si stanovila tři komodity, kterým je celá práce věnována – první skupinou komodit jsou mazací, šalovací a formové oleje (označovány jako ZMO), druhou komoditou je FAME/MEŘO a poslední analyzovanou skupinou jsou odpadní oleje. Poté jsem se v práci věnovala rozboru legislativy, která se k těmto komoditám vztahuje. Zvláštní pozornost je věnována zákonu o spotřebních daních. Dalšími legislativními prameny jsou zákon o odpadech, zákon o PHM a také směrnice EU upravující osvobození od spotřební daně. Třetí dílčí cíl byl naplněn v rámci analýzy tržních zvyků, kde jsem se věnovala možným využitím jednotlivých komodit. Stanovila jsem zde také rizika nezákonného využití těchto komodit.

V rámci vlastní práce jsem provedla sběr dat, která jsem analyzovala především pomocí ekonometrických metod v softwaru Gretl. Z provedených analýz vyplynulo, že u všechny sledovaných druhů minerálních olejů dochází k nezákonnému využívání. Tedy, že je deklarováno využití, při němž jsou tyto minerální oleje od spotřebních daní osvobozeny, ale ve skutečnosti jsou využívány pro takové činnosti, kdy by měly být zdaněny. Regresní analýzy u prvních dvou sledovaných komodit (ZMO a FAME/MEŘO) prokázaly statistickou významnost na 10% hladině. Zlom v časové řadě u odpadních olejů je taktéž na 10% hladině statisticky významný.

Na základě závěrů vyplývajících z analýz dat jsem navrhla doporučení pro správce daně, jež by měl zavést pro omezení nezákonného využívání minerálních olejů. Pro každou z navrhovaných variant jsem rovnou vymezila náklady jejího zavedení a také předpokládané přínosy, což byl poslední dílčí cíl. Pro ZMO jsem z navrhovaných variant vybrala jako vhodnější pro zavedení tu, která zavádí povinnost značkovat a barvit ZMO a to pro všechny členské státy EU. Značkování a barvení je obecně uznávaný způsob, jak omezit úniky na spotřebních daních a v rámci tuzemska je tato povinnost zavedena u většiny ZMO, jednalo by se tedy spíše o doplnění legislativy. Náklady plynoucí ze zavedení tohoto opatření ponese všechny dotčené subjekty a jsou popsány detailněji v příslušné kapitole. Přínosy spatřuji především ve vyšším počtu odhalených daňových úniků, což může vést i ke snížení jejich počtu.

Opatření navržená pro FAME/MEŘO v současné situaci nedoporučuji aplikovat. V roce 2016 již došlo k nápravě zvýšením daňové sazby. Ovšem od července letošního roku se sazba opět snižuje a je tedy pravděpodobné, že opět začne docházet k únikům i v této oblasti. Primárním doporučením je zde nesnižovat daňovou sazbu. Pokud se situace vrátí ke stavu před rokem 2016, doporučuji využít navrhovanou variantu číslo 2 pro tuto komoditu. Tedy sjednocení sazeb pro FAME/MEŘO pro pohon motorů a pro přimíchávání.

Poslední část návrhové kapitoly jsem věnovala opatřením pro odpadní oleje. V této oblasti dochází dle mého názoru k nedostatečnému informování správce daně

o nakládání s touto komoditou a tímto problémem jsem se také inspirovala při návrhu opatření. Jako vhodnější z navrhovaných variant se jeví uložení povinnosti zasílat informace z již povinně vedených evidencí správci daně pomocí elektronických online formulářů. S implementací tohoto nařízení jsou spojeny minimální náklady a jeho hlavním přínosem je zlepšení informovanosti správce daně v oblasti využívání odpadních olejů osvobozených od daně. Aplikace této varianty by samozřejmě měla přinést peněžní prostředky do státního rozpočtu ve formě vyššího inkasa spotřební daně.

Tuto práci považuji za přínosnou, neboť v ní navrhuji opatření, která mohou přispět k omezení daňových úniků na spotřebních daních. Jedná se tedy o návrh řešení velmi aktuálního problému, se kterým se nepotýká pouze Česká republika, ale také státy celé EU.

Literatura

- ADAMEC, V. STŘELEČEK, L., HAMPEL, D. *Ekonometrie I: učební text*. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2014. ISBN: 978-80-7375-703-8.
- ALLEN, L., *Excise taxation policy and practise*. [online]. 2014 [cit. 31.01.2017]. Dostupný z: <http://www.itic-net.org/images/July%202014%20WCO%20Events/ITIC%20-%20WCO%20Knowledge%20Academy%20-%20session%20I%20-%20Excise%20Taxation%20policy%20v.2.pdf>
- ALM, J., *Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies*. [online]. 2012 [cit. 30.01.2017]. Dostupné z: <http://econ.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1213.pdf>
- BABIŠ, A., *Daňová „Kobra“ startuje*. [online]. Ministerstvo financí České republiky. 13.6.2014 [cit. 31.01.2017]. Dostupný z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/danova-kobra-startuje-18119>
- BABIŠ, A., *Daňová kobra zachránila za tři roky přes 7,6 miliardy, pochlubil se Babiš*. [online]. Ministerstvo financí České republiky. 26.1.2017 [cit. 31.01.2017]. Dostupný z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/danova-kobra-zachranila-za-tri-roky-pres-7-6-miliardy-pochlu/r~08a8960ae3c911e6b4b0002590604f2e/?redirected=1485865671>
- BLAŽEK, J., RÁBL, V., *Základy zpracování a využití ropy*. Vyd. 2. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická v Praze, 2006. ISBN 80-7080-619-2.
- BOLTAR, J., *Novelizace zákona o spotřebních daních*. [online]. Advokátní kancelář Dáňa, Pergl & Partneři. 16.7.2009 [cit. 11.11.2016]. Dostupný z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/novelizace-zakona-o-spotrebnich-dani-57206.html?mail>
- BREZEANU, P., VLAD, C. *The Way Excise Duties Evolved In Romania And European Union In Time Of Economic Crisis*. Revista Economica [online]. Romania, 2016, **68**(4), 10 [cit. 28.01.2017]. Dostupné z: <http://economice.ulbsibiu.ro/revista.economica/archive/68413vlad&brezeanu.pdf>
- CELNÍ SPRÁVA, *Nakládání s odpadními oleji – komentář k přiloženému schématu*. [online]. Celní správa České republiky. 2015 [cit. 26.10.2016]. Dostupný z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/minerally/Informace/Informace_13_14965_komentar_ver2.pdf
- CELNÍ SPRÁVA, *Nakládání s odpadními oleji – schéma – stav k 1.1.2015*. [online]. Celní správa České republiky. 2015 [cit. 11.02.2017]. Dostupný z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/minerally/Informace_BZO/Informace_13_14965_priloha_01_ver2.pdf
- CELNÍ SPRÁVA, *Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani v rámci EU*. [online]. Celní správa České republiky. 2016 [cit. 20.11.2016]. Dostupný z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>

- CELNÍ SPRÁVA, *NCTS – tranzit společenství/společný tranzit*. [online]. Celní správa České republiky. 2016 [cit. 20.11.2016]. Dostupný z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/e-customs/ncts/Stranky/default.aspx>
- CELNÍ SPRÁVA, *Statistická data z oblasti výroby, dopravy a dovozu minerálních olejů*. [online]. Celní správa České republiky. 2017 [cit. 01.13.2016]. Dostupný z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/minerally.aspx>
- CELNÍ SPRÁVA, *Registr zvláštních minerálních olejů*. [online]. Celní správa České republiky. 2017 [cit. 03.04.2017]. Dostupný z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/rzmoInternet.aspx>
- CELTA, z. *Co je MEŘO*. [online]. 7.8.2006 [cit. 24.10.2016]. Dostupný z: <http://www.scienceshop.cz/service.asp?act=email&val=50123>
- CNOSSEN, S., *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting and driving*. Oxford: Oxford university press, 2005. ISBN:0-19927859-8.
- ČAPPO. *Zhodnocení používání biopaliv v dopravě v České republice do konce roku 2015*. [online]. Česká asociace petrolejářského průmyslu a obchodu. 27.09.2016 [cit. 01.02.2017]. Dostupný z: <http://www.cappo.cz/res/archive/001/000208.pdf?seek=1474972100>
- E-mailová korespondence s ČAPPO. [online]. 16.2.2017, cappo@cappo.cz
- ČESKÁ OBCHODNÍ INSPEKCE. *Výroční zpráva 2016*. [online]. Česká obchodní inspekce. 2017 [cit. 29.04.2017]. Dostupný z: <http://www.coi.cz/userdata/files/dokumenty-ke-stazeni/vyrocnizpravy-o-cinnosti/coi-vyrocnizprava-2016-final.pdf>
- ČERNÝ, J. *Když se řekne: základové oleje*. [online]. 2016 [cit. 17.10.2016]. Dostupný z: <https://www.oleje.cz/clanek/Kdyz-se-rekne--zakladove-oleje>
- COOPER, R. N., BHAGWATI, J. N. *Illegal Transactions in International Trade: Theory and Measurement*. [online]. 1974 [cit. 05.02.2017]. Dostupný z: <https://www.elsevier.com/books/illegal-transactions-in-international-trade/bhagwati/978-0-444-10581-3>
- DANIELOVÁ, J. *Boj proti páchání daňových deliktů při dovozu, distribuci a skladování minerálních olejů*. [online]. PETROL summit 2011 [cit. 3.12.2016]. Dostupný z: https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiA2I7GyOrTAhUJDSwKHXX-AIoQFggI3MAA&url=http%3A%2F%2Fscs-unp.cz%2Fwp-content%2Fuploads%2F2015%2F08%2Fpetrol_summit_11-danielova.pdf&usq=AFQjCNGiqfirV4-RAxj0OqpPKyDTzryESw&cad=rja
- DANIELOVÁ, J. *Nelegální nakládání s minerálními oleji*. [online]. PETROL summit 2014 [cit. 9.11.2016]. Dostupný z: <http://www.petrol.cz/media/90554/danielova.pdf>
- DAVID, P., SEMERÁD P., *Possibilities of Measuring Tax Evasion Related to Fuel Sale*. *Procedia Economics and Finance* [online]. Czech republic, Brno, 2014 (12), 9 [cit. 01.02.2017]. Dostupné z: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S221256711400327X>
- DORICA, S. *The Excise Duty Fraud In The Case Of Crossborder Operations With Petroleum Products*. *The Journal of the Faculty of Economics - Economic*. [online].

- Oradea, 2014, 1(1), 9 [cit. 30.01.2017]. Dostupné z: <http://anale.steonomiceuoradea.ro/volume/2014/n1/056.pdf>
- EBESO. *Minerální oleje*. [online]. 2014 [cit. 17.10.2016]. Dostupný z: <http://www.ebeso.cz/oleje/mineralni-oleje>
- EPIC ECO. *Sklolaminátové systémové bednění, kompozitní systémové bednění*. [online]. 2010 [cit. 12.02.2017]. Dostupný z: <http://www.altradbaumann.cz/userfiles/file/Katalog%20EPIC.pdf>
- EUROSTAT. *Treatment of waste by waste category, hazardousness and waste operations*. 2017. [cit. 05.03.2017]. Dostupný z: http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/-/env_wastrt
- EVROPSKÁ KOMISE. *EMCS: How It Works*. [online]. European Commission. 20.11.2016. [cit. 20.11.2016]. Dostupný z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system/emcs-how-it-works_en
- EVROPSKÁ KOMISE. *Excise Duties: Other Energy Tax Legislation*. [online]. European Commission. 29.04.2017. [cit. 29.04.2017]. Dostupný z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy/excise-duties-other-energy-tax-legislation_en
- FICLOVÁ, E. *Spotřebné dane v Európe*. Brno: Tribun EU, 2009. Librix.eu. ISBN 978-80-7399-684-0.
- FIŘTOVÁ, L. *Prognózování pomocí ekonometrických modelů. Úloha očekávání v ekonomii*. [online]. 2014 [cit. 20.03.2017]. Dostupný z: http://www.jakplavejak.cz/sites/default/files/prilohy/3C_EKO_fin.pdf
- FLOREA, N., M., SELISTEANU, S. *Excise In Tax Practice In The European Union*. Annals of Computational Economics [online]. Craiova, 2014, 1(42), 7 [cit. 28.01.2017]. Dostupné z: <http://feaa.ucv.ro/AUCSSE/0042v1-021.pdf>
- GECOVÁ, V., *Z Polska pašovali formové oleje, v České republice je prodávali jako naftu*. [online]. 16.9.2014 [cit. 18.10.2016]. Dostupný z: <http://brnensky.denik.cz/zlociny-a-soudy/z-polska-pasovali-formove-oleje-v-ceske-republice-je-prodavali-jako-naftu-201409.html>
- GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL, „*Identifikace podvodu s nezdaněnými minerálními oleji využívaných jako motorová nafta – realizace případu s krycím názvem „FORM“*“ [online]. Celní správa České republiky. 2010 [cit. 28.02.2016]. Dostupný z: https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiUhcxy5rLahWhjXIKHY0iAfUQF-gguMAM&url=https%3A%2F%2Fwww.celnisprava.cz%2Fcz%2Ftiskove-zpravy%2F2010%2FDocuments%2FPrezentace_FORM.pptx&usq=AFQjCNG-KNAGPh78mJT4Pvc8HwwmVo5J66A
- HÁJEK, J., VLK, V. *Jak se změnila daň*. [online]. Rödl a Partner. 2012 [cit. 12.11.2016]. Dostupný z: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2012/Pravni_radce_12_2012_JHC_VVL.pdf

- HAMPEL, D. *Ekonometrie 2.* (přednáška), Brno: Mendelova univerzita v Brně, 12.10.2015.
- HOLEK, M., ROZLÍLKOVÁ, L. *Nakládání s upotřebenými – odpadními oleji.* [online]. Česká rafinérská. 1.11.2012 [cit. 11.2.2017]. Dostupný z: http://ceskarafiner-ska.com/data/publications/nakladani_s_upotrebenymi_oleji.pdf
- HROMÁDKO, J., HÖNIG, V. *Ekonomická analýza využití bioetanolu v zážehových motorech.* Listy cukrovarnické a řepařské [online]. 1.3.2010 [cit. 11.02.2017]. Dostupný z: <http://biom.cz/cz/odborne-clanky/ekonomicka-analyza-vyuziti-bioetanolu-v-zazehovych-motorech>
- JANSKÝ P. *Impact of Changes in Excise Duties on Households in the Czech Republic.* IES Working Paper [online]. Charles University, 2014 (25) [cit. 01.02.2017]. Dostupný z: <http://ies.fsv.cuni.cz/sci/publication/show/id/5194/lang/cs>
- E-mailová korespondence s mjr, Ing. Kaňková, M. [online]. 17.3.2017, podatelna@cs.mfcr.cz
- KOHOUT, P., *Co vědí hokynaři a neví ministerstvo financí: Lafferova křivka v praxi.* [online]. 9.7.2012 [cit. 13.02.2017]. Dostupný z: <HTTP://FINMAG.PENIZE.CZ/EKONOMIKA/266655-CO-VEDI-HOKYNARI-A-NEVI-MINISTERSTVO-FINANCI-LAFFEROVA-KRIVKA-V-PRAXI>
- KOTENOVÁ, B. *Zákon o spotřebních daních: komentář. 2.,* aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-883-3.
- KRAVCOVÁ, R. *Slovenská finančná správa správa sa aktívne zúčastňovala rokování v Bruseli.* Colné aktuality [online]. 2012, 10(5-6) [cit. 30.04.2017]. Dostupný z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Casopisy/ca/CA_2012_05_06.pdf
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika. 6.,* aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- LANGDON SYSTEMS, *New Computerised Transit System (NCTS).* [online]. 2015 [cit. 28.01.2017]. Dostupný z: <http://ies.fsv.cuni.cz/sci/publication/show/id/5194/lang/cs>
- LIGTHART, J., E., *Consumption taxation in a Digital World: A Primer.* [online]. 2004 [cit. 31.1.2017]. Dostupný z: <https://pure.uvt.nl/portal/files/629396/102.pdf>
- MARTINEZ, J. *Daňový únik.* Praha: HZ Editio, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5. MATĚJOVSKÝ, V. *Automobilová paliva.* 1. vyd. Praha: Grada, 2005. ISBN 80-247-0350-5.
- MATĚJOVSKÝ, V. *Automobilová paliva.* Praha: Grada, 2005. ISBN 80-247-0350-5.
- MINISTERSTVO FINANČÍ. *Daňové nedoplatky a daňové úniky.* [online]. Ministerstvo financí České republiky. Říjen 2013 [cit. 30.1.2017]. Dostupný z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
- MINISTERSTVO FINANČÍ. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2015.* [online]. Ministerstvo financí České republiky. 14.07.2016 [cit. 11.3.2017].

- Dostupný z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>
- MINISTERSTVO FINANČÍ. *Závěrečný účet kapitoly 398 všeobecná pokladní správa za rok 2015*. [online]. Ministerstvo financí České republiky. Duben 2016 [cit. 12.10.2016]. Dostupný z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpočet/plneni-statniho-rozpoctu/2015/zaverecny-ucet-kapitoly-398-vseobecna-25220>
- MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Zpráva o aktualizaci a stavu Evidence čerpacích stanic pohonných hmot v ČR k 31.12.2016*. [online]. Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky. 24. 1. 2017 [cit. 28.04.2017]. Dostupný z: <https://www.mpo.cz/cz/energetika/statistika/statistika-čerpacích-stanic-pohonných-hmot/zprava-o-aktualizaci-a-stavu-evidence-čerpacích-stanic-pohonných-hmot-v-cr-k-31--12--2016--225311/>
- MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ. *Zemědělství 2015*. [online]. Ministerstvo zemědělství České republiky. 2016 [cit. 10.03.2016]. ISBN: 78-80-7434-292-9. Dostupný z: <http://eagri.cz/public/web/mze/ministerstvo-zemedelstvi/vyrocní-a-hodnoticí-zpravy/publikace-zemedelstvi/zemedelstvi-2015.html>
- MORAVEC, J., *Nauka o materiálech*. [online]. Květen 2010 [cit. 18.10.2016]. Dostupný z: <http://www.spsks.cz/wp-content/uploads/2013/09/NoM-2.pdf>
- MORÁVEK, Z., *Změny daňových zákonů pro rok 2013*. [online]. 1.1.2013 [cit. 13.11.2016]. Dostupný z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41081v51809-zmeny-danovych-zakonu-pro-rok-2013/>
- NERUDOVÁ, D., *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. 01.07.2005 [cit. 30.01.2017]. Dostupný z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>
- OECD. *Consumption Tax Trends 2014*. OECD Publishing, 2014. ISBN 9789264223936
- OLEJE. *Názvosloví z oboru*. [online]. 2016 [cit. 18.10.2016]. Dostupný z: <http://www.oleje.cz/clanek/Nazvoslovi-z-oboru>
- PETROVÁ, P. *Novela zákona o spotřebních daních*. [online]. 1.6.2011 [cit. 12.11.2016]. Dostupný z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34056v43533-novela-zakona-o-spotrebnich-danich/?search_query=%24index%3D82
- PETRŮJ, M., *Public administration: study support*. Issue 1st. Brno: Mendel University in Brno, 2013. ISBN 978-80-7375-822-6.
- PREOL. *Prezentace preol a.s.* [online]. 2013 [cit. 02.03.2016]. Dostupný z: <http://projekty.upce.cz/parprochem/prezentace-partneru/preol.pdf>
- RADU, M., S. *Elements of comparative law on excise duty*. Social Economic Debates [online]. 2016, 5(1), 6 [cit. 28.01.2017]. Dostupné z: <http://www.economic-debates.ro/Art6DSE1-2016.pdf>
- RAMONA, M., E., IOSIF, R., FELICIA, CH., M. *Excises Harmonization In The Context Of Economic Crisis In Romania*. The Journal of the Faculty of Economics - Economic [online].

- 2010, 1(2), 7 [cit. 29.01.2017]. Dostupný z: <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2010/n2/092.pdf>
- Rozhodnutí komise ze dne 16. září 2011 o určení společné látky pro daňové značení plynových olejů a petroleje 2011/544/EU
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/30/ES ze dne 8. května 2003 o podpoře užívání biopaliv nebo jiných obnovitelných pohonných hmot v dopravě
- Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/28/ES ze dne 23. dubna 2009 o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů a o změně a následném zrušení směrnic 2001/77/ES a 2003/30/ES
- STIERANKA, J. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti: zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedecko-výskumnej úlohy .. evidovanej na Akadémii Policajného zboru v Bratislave pod č. 164*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5.
- SVÁTKOVÁ, S., *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-443-7
- ŠEVČÍK, M., ROD, A. *Spotřební daň z pohonných hmot v České republice: když více znamená méně: odborná studie*. Praha: Oeconomica, 2010. ISBN 978-80-245-1739-1.
- ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠMUCLEROVÁ, J. *Přehled nové legislativy od 1.1.2015*. [online]. 1.1.2015 [cit. 13.11.2016]. Dostupný z: <https://www.patria.cz/pravo/2811662/prehled-nove-legislativy-od-1-1-2015.html>
- ŠULC, I. *Sledování účelu využití odpadních olejů ve světle novely zákona o spotřebních daních*. 2008 [online]. [cit. 26.10.2016]. Dostupný z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12162v15070-sledovani-ucelu-vyuziti-odpadnich-oleju-ve-svetle-novely-z/?search_query=vzor|p%C5%99edloha%20pod%C3%A1n%C3%AD
- ŠULC, I. *Zákon o spotřebních daních s komentářem: k 1.4.2010*. 3. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2010. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-608-2.
- ŠULC, I. *Odpadní oleje v roce 2013*. [online]. 1.4.2013 [cit. 26.10.2016]. Dostupný z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41689v52631-odpadni-oleje-v-roce-2013/>
- TABANDEH, R., JUSOH, M., NOR, N. G. M., ZAIDI, M. A. S. *Causes of Tax Evasion and Their Relative Contribution in Malaysia. An Artificial Neural Network Method Analysis*. Jurnal Ekonomi Malaysia. Malaysia, 2013, 47(1), 7 [cit. 03.02.2017].
- TERRA, B. *Excises*. Tax Law Design and Drafting. [online]. 1996, 1(1996), 17 [cit. 11.04.2017]. Dostupný z: <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch8.pdf>

THANASEGARAN, H., SHANMUGAM, B. *International trade-based money laundering: the Malaysian perspective*. Journal of Money Laundering Control. 2007 **10**(4). [cit. 03.02.2017].

Vyhláška 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů

E-mailová korespondence s JOSEFEM VYTRHLÍKEM. [online]. 13.2.2017, Josef.Vytrhlik@preol.cz

Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů

ZATLOUKAL, T. *Změny daňových zákonů účinné (převážně) od 1.ledna 2015*. [online]. Rödl a Partner. 2014 [cit. 13.11.2016]. Dostupný z: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2014/Pravni_radce_12_2014_ZATT.pdf

10 Seznam zkratk

DPH – daň z přidané hodnoty

ČOI – Česká obchodní inspekce

eAD – elektronický dokument (electronic Administrative Document)

EMCS – Systém pro kontrolu zboží přepravovaného v režimu podmíněného osvobození od daně (Excise Movement and Control Systém)

EU – Evropská unie

FAME - methylestery mastných kyselin

KN – kód nomenklatury

MEŘO – metyl ester řepkového oleje

MPO – Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky

PHM – pohonné hmoty

SPD – spotřební daň

ZMO – zvláštní minerální oleje

ZSPD – zákon o spotřebních daních

11 Seznam obrázků

Obr. 1	Vliv spotřební daně na užitek spotřebitele	17
Obr. 2	Schéma úniků	30
Obr. 3	Nakládání s odpadními oleji	34
Obr. 4	Mechanismus výběru spotřebních daní	36
Obr. 5	EMCS	39
Obr. 6	Vývoj spotřebované nafty bez biopaliv a daně z ní vyměřené	45
Obr. 7	Korelační koeficient MONA bez biopaliv a daně z ní vyměřené	46
Obr. 8	Vývoj spotřebované motorové nafty s obsahem biopaliv 5 – 7 % a daně z ní vyměřené	47
Obr. 9	Korelační koeficient MONA 5 – 7 % a daně z ní vyměřené	47
Obr. 10	Vývoj komodit pod KN 2710 19 91-99	49
Obr. 11	Model OLS pro vybranou daň z motorové nafty s obsahem biopaliv 5 – 7 %	50
Obr. 12	Korelační koeficient směsné motorové nafty a daně z ní vyměřené	51
Obr. 13	Vývoj spotřebované směsné motorové nafty a daně z ní vyměřené	52
Obr. 14	Vývoj časových řad pro spotřebu FAME/MEŘO pro přimíchávání a motorové nafty	54
Obr. 15	korelační koeficient pro spotřebu FAME/MEŘO pro přimíchávání a motorové nafty	54
Obr. 16	Vývoj FAME/MEŘO pro pohon motorů	55
Obr. 17	Regresní analýza, model OLS pro MEŘO	56

12 Seznam tabulek

Tab. 1	MONA bez biopaliv	45
Tab. 2	MONA 5 – 7 % biopaliv	46
Tab. 3	Směsná motorová nafta	51
Tab. 4	Výpočet potřeby FAME/MEŘO pro přimíchávání a deklarované využití v litrech	53
Tab. 5	Nakládání s MEŘO v ČR	57
Tab. 6	Využití odpadních olejů	58
Tab. 7	Výše navrhovaných kaucí	60
Tab. 8	Zhodnocení nákladů a přínosů navrhovaných variant - ZMO	64
Tab. 9	Výpočet dopadu na státní rozpočet	68
Tab. 10	Zhodnocení nákladů a přínosů navrhovaných variant – odpadní oleje	72