

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostního managementu

Katedra správního práva a správní vědy

Legislativní opatření proti krácení spotřebních daní

Diplomová práce

Legislative measures against excise duty evasion

Diploma thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. JUDr. Olga SOVOVÁ, Ph.D.

AUTOR PRÁCE

Bc. Lucie BAROCHOVSKÁ

BENEŠOV

2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V Benešově, dne 10. 3. 2024

Lucie BAROCHOVSKÁ

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní doc. JUDr. Olze SOVOVÉ, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky, kterými přispěla k vypracování této práce.

ANOTACE

Práce se zabývá problematikou spotřebních daní a systémem opatření proti jejich krácení. Tato opatření jsou rozebírána ve vztahu k jednotlivým komoditám podléhajícím spotřebním daním, ale i ke spotřebním daním jako celku. Spotřební daně jsou významnou složkou příjmu státního rozpočtu, proto je jejich řádný výběr důležitý. Zavedená opatření nechrání jen státní rozpočet, ale jejich cílem je i ochrana zdraví obyvatel. Diplomová práce analyzuje různé druhy těchto opatření. Zaměřuje se na legislativní změny a možná rizika, které se mohou v této problematice vyskytnout a obsahuje doporučení k jejich nápravě. Výsledky této studie mohou poskytnout užitečné informace v oblasti nakládání s vybranými výrobky a ochrany fiskální funkce spotřebních daní.

KLÍČOVÁ SLOVA

Celní správa, daňová kontrola, daňový sklad, daňový subjekt, doprava vybraných výrobků, inkaso, kontrolní činnost, líh, minerální oleje, pivo, podmíněné osvobození od daně, povolení, rizika, spotřební daně, správce daně, tabákové výrobky, víno a meziprodukty, volný daňový oběh, vybrané výrobky.

ANNOTATION

The thesis deals with the issue of excise duties and the system of measures against their shortage. These measures are discussed in relation to individual commodities subject to excise duties, but also to excise duties as a whole. Excise duties are an important component of the state budget's revenue, so their proper collection is important. The thesis analyses different types of these measures. It focuses on legislative changes and possible risks that may occur in this issue and contains recommendations for their correction. The results of this study can provide useful information in the field of handling of selected products and protection of the fiscal function of excise duties.

KEYWORDS

Alcohol, beer, collection, control activities, customs administration, excise duties, free tax circulation, mineral oils, permits, risks, selected products, tax administrator, tax control, tax entity, tax, xemption, tax warehouse, tobacco products, transport of selected products, wine and intermediate products

OBSAH

Úvod	7
1 SPOTŘEBNÍ DANĚ V ČR.....	13
1.1 Daň a její funkce	13
1.2 Daňová soustava České republiky	17
1.3 Spotřební daně	19
1.4 Právní úprava spotřebních daní v ČR	24
2 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ.....	26
3 OPATŘENÍ.....	29
3.1 Registrační a povolovací řízení, zajištění daně	29
3.2 Opatření k jednotlivým komoditám	34
3.3 Doprava vybraných výrobků.....	43
3.4 Mezinárodní spolupráce	45
3.5 Daňové kontroly	47
4 POROVNÁNÍ PROCESNÍHO STAVU ČINNOSTÍ CELNÍ SPRÁVY SOUVISEJÍCÍ S VÝŠE UVEDENÝMI OPATŘENÍMI A SPRÁVOU SPOTŘEBNÍCH DANÍ	49
4.1 Změny právních předpisů upravující spotřební a energetické daně	49
4.2 Registrační, povolovací řízení a počet daňových tvrzení	51
4.3 Rozpočty a cíle dle jednotlivých komodit v roce 2023	56
5 RIZIKA A DOPORUČENÍ.....	69
5.1 Minerální oleje.....	69
5.2 Líh.....	71
5.3 Pivo.....	72
5.4 Víno a meziprodukty	73
5.5 Tabákové výrobky.....	74
5.6 Energetické daně	75
ZÁVĚR	79
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	82
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	87
PŘÍLOHA.....	I

ÚVOD

Daně a poplatky slouží k zajištění finančních prostředků potřebných k fungování státu. Tyto finanční zdroje jsou nezbytné pro pokrytí veřejných výdajů, infrastrukturních projektů, sociálních programů a dalších klíčových oblastí, důležitých pro stabilitu a rozvoj společnosti. Přestože je odvod daní základní občanskou povinností, ne vždy jsou všichni plátcí ochotni ji plnit řádně a ve stanovené výši. Stát, ve snaze zajistit efektivní kontrolu a spravedlivý odvod daní, zřídil správní orgány, které mají za úkol provádět dohled nad daňovými povinnostmi občanů. Tato kontrola je nezbytná pro udržení finanční integrity a rovnoměrného plnění daňových povinností ve prospěch celé společnosti. Nicméně, takový dohled může představovat zásah do lidských práv a svobod, proto stát musí těmto správním orgánům přidělit specifické pravomoci.

S ohledem na potřebu zabránit daňovým únikům v oblasti spotřebních daní a distribuci vadných produktů, bylo nutné přijetí adekvátních opatření. Tato práce se bude detailně zabývat právě těmito opatřeními, přinášejícími základní pohled na klíčové aspekty boje proti daňovým únikům v rámci spotřebních daní, a zdůrazní jejich význam v aktuálním kontextu. Problematickým faktorem v oblasti krácení spotřebních daní je také negativní dopad na celkový výpočet DPH, neboť spotřební daně jsou zahrnuty do základu této daně.

Nesprávné odvádění daní nejenže ovlivňuje finanční zdroje státu, ale vede i k neoprávněnému zvýhodnění jednotlivců v obchodním prostředí. Tato skutečnost může být patrná v jejich schopnosti nabízet produkty za nižší ceny než konkurence. Jednání vedoucí ke srovnání těchto cen může v konečném důsledku poškodit spotřebitele, kteří mohou být vystaveni riziku nekvalitních produktů ovlivňujících jejich zdraví.

Správou spotřebních daní se dříve zabývaly hlavně finanční úřady a od roku 2004 byla jejich správa kompletně přenesena na orgány Celní správy České republiky. Během následujících období došlo k nesčetným legislativním úpravám, což poskytlo vhodný rámec pro srovnání vývoje správy spotřebních daní.

Diplomová práce bude strukturována do pěti kapitol, přičemž první dvě se zaměří na teoretické aspekty. První kapitola se bude věnovat daním obecně a bude obsahovat výklad klíčových pojmů, jako je definice daně, rozlišení mezi přímými a nepřímými daněmi, či náhled na spotřební daně a jejich aktuální právní regulaci.

Druhá kapitola rozebere specifika spotřebních daní, zaměří se na definice několika klíčových termínů, které jsou spojeny s oblastí spotřebních daní. Bez základního chápání těchto pojmů by bylo obtížné nahlížet do problematiky této diplomové práce.

Praktická část diplomové práce přiblíží několik opatření, která by měla efektivně předcházet únikům na spotřebních daních. V navazující části, která se bude věnovat výzkumu, bude obsaženo srovnání výběru spotřebních daní v průběhu posledních tří let a uvede podrobný rozbor faktorů, které ovlivňují tento proces. V závěrečné části práce budou identifikovány nedostatky v systému správy spotřebních daní, které zvyšují riziko daňových úniků. Na základě získaných poznatků budou uvedena doporučení zaměřená právě na minimalizaci rizika úniku na dani.

Za cíl práce je kladena nejen analýza stávající správy spotřebních daní Celní správou České republiky, ale i aktivní příspěvek k diskusi o možném zlepšení a zefektivnění opatření v oblasti správy spotřebních daní.

Základním zdrojem informací pro diplomovou práci bude především platná legislativa jak Evropské unie, tak legislativa národní, dokumenty a stanoviska vydaná Generálním ředitelstvím cel související s výběrem a správou spotřebních daní, statistiky z datových skladů a aplikací celní správy s příslušnými daty. Pro práci budou využita data shromažďovaná celní správou jak pro potřeby interní, tak pro výstupy postupované Ministerstvu financí, kterému je Celní správa ČR podřízena. Současně bude využito i vlastních poznatků a zkušeností, jakožto příslušníka Celní správy České republiky v hodnostním označení kapitán, zařazeného na služební místo metodika odboru daní na Generálním ředitelství cel. Problematika spotřebních daní bude konzultována s kolegy z celní správy, kteří se danou problematikou při výkonu svých činností aktivně zabývají na různých pracovních pozicích. Pracovní náplní metodika na odboru spotřebních daní je mimo jiné podílení se na statistikách týkajících se vývoje inkasa. Statistiky z oblasti spotřebních daní a ekologických daní, které budou pro práci využity, jsou zveřejněny na internetových stránkách celní správy. Základní pojmy a informace uvedené v teoretické části diplomové práce přímo navážou na vlastní bakalářskou práci, kde již problematika spotřebních daní byla řešena.

K dosažení cílů diplomové práce bude využito několika metodických postupů. Klíčovým krokem v tomto procesu bude deskripce a analýza. Práce se systematicky rozčlenění do několika částí, přičemž snahou bude vytvořit propojení mezi jednotlivými částmi tak, aby byly zřetelné vzájemné souvislosti. Získané informace budou vyhodnoceny ve vnitřních i vnějších souvislostech s využitím postupu analytickosyntetického, při kterém se prolíná metoda indukce a dedukce a analýzy a syntézy. Tato metoda sloužila k integraci a sestavení uceleného obrazu získaných poznatků a k dosažení celkového pochopení tématu.

Posledním metodickým přístupem, který bude pro vypracování práce zvolen, je komparace. Tato metoda provede srovnáním zanalyzovaných aspektů vývoje správy spotřebních daní, aby byly jednoznačně identifikovány klíčové trendy a přínosy jednotlivých opatření. Tento způsob by měl přispět k poskytnutí relevantní informace pro navrhovaná doporučení.

1 SPOTŘEBNÍ DANĚ V ČR

Každá společnost potřebuje prostředky k zabezpečení svého správného fungování. Tyto prostředky získává od členů společnosti, nebo z vnějších zdrojů. K těmto účelům jsou vytvářena pravidla, která stanovují kdy, za jakých podmínek a jakým způsobem budou takové prostředky vybírány.

Daň je povinný finanční poplatek, který občané nebo společnosti platí státu. Slouží k financování veřejných služeb a infrastruktury, jako jsou školy, nemocnice nebo silnice. Výše daně se obvykle určuje procentuálně z příjmu nebo hodnoty majetku, závisí na daňové sazbě a zákonem stanovených pravidlech.

1.1 Daň a její funkce

Od dob, kdy začala vznikat společenství lidí, vznikla také potřeba organizace a plánování jejich činnosti. Postupně, jak docházelo k rozrůstání těchto společenství, vzrůstaly nároky na jejich společenskou organizovanost. Tato společenství se musela chránit před nebezpečími, zajistit dostatečné zásoby potravin a materiálů pro nepříznivá období. K zabezpečení dalšího rozvoje se začaly budovat cesty a mosty, pro obranu různá opevnění. To vyžadovalo prostředky, které se na tuto činnost musely použít. K jejich získání byly zavedeny různé poplatky. V dnešní době jsou označovány jako **daně**.

Daně mají významnou roli ve fungování každého státu. Jsou to peněžní částky, které jednotlivci, firmy a další subjekty platí státu, který je používá k financování své činnosti a k zabezpečení veřejných služeb občanům.

Historie daní sahá tisíce let zpět. První důkazy o platbě daní pocházejí z doby starověkého Egypta, kdy jeho obyvatelé odváděli část své úrody panovníkovi. Tento způsob placení daní se používal i v jiných civilizacích. Například v Mezopotámii a Řecku.

Ve středověku se začaly používat různé formy placení daní, často spojené s feudálním systémem. Nejznámější daní té doby byl desátek. Lidé mají tuto daň spojenou s církví. Jednalo se o 10 % daň, která se platila nejen církvi, ale i panovníkovi nebo místní vládnoucí autoritě. Dalšími daněmi byly například cla a dávky, které byly ve formě nucené práce na stavbách, na polích, či ve formě účasti na vojenských taženích.

Formy placení daní byly často specifické pro určité období. Mohly být spojeny s konkrétními povinnostmi vázanými na majetek. Tyto povinnosti byly zaznamenány v pozemkové knize. Jednu takovou povinnost popsal Alois Jirásek v divadelní hře *Lucerna*.

Možnost osvobození od daně je patrné i z minulých dob. V České republice je hodně obcí, které mají ve svém názvu slovo *lhotá*. Jednalo se o obce, osvobozené na určité období od daní. Tímto opatřením vládnoucí autority zabezpečovali osídlení, případně rozvoj řemesel v dané oblasti.

Od dávnověku byla vybírána cla a mýta. Pravděpodobně část takto vybraných poplatků byla investována do výstavby a udržování cest, říčních brodů, mostů, přístavů a průplavů. Používaly se také k zajištění ochrany obchodníků na cestách. Tato ochrana byla zajišťována přidělením ozbrojeného doprovodu. Postupně se začaly tyto poplatky vybírat i ze zboží, které bylo dováženo, vyváženo nebo byl prováděn tranzit přes území. O výběru cla a mýta se zmiňují záznamy Peršanů v 6. století před Kristem. Poplatky za dovoz a vývoz zboží v řecké Attice byly vybírány ve výši 2 % z jeho ceny. V Římě se platilo zhruba 2,5 %.¹ Ve starobylém Řecku a na území ovládané Římem byly státní příjmy, mezi něž patřilo i clo, pronajímány. Osoby, kterým bylo clo pronajato, musely mít k dispozici vlastní personál. Nežádka to byli i otroci. Podmínky, za kterých nájemci celnictví provozovali, byly stanoveny smlouvou. Za nedodržení podmínek jim mohl být veškerý majetek zabavený a oni uvězněni. Ze strany nájemců cla často docházelo k jeho zločinnému a nečestnému výběru. Nakonec to došlo tak daleko, že se clo a další daňové povinnosti na území dnešní Itálie přestaly vybírat. Jejich vybírání nadále probíhalo pouze v provinciích.

Formy placení byly často specifické pro určité období, byly spojeny s konkrétními povinnostmi a mohly být vybírány různými způsoby, jako například povinný odvod z produkce, placení za umístění na trhu, vybírání daní přímo od obyvatel, či dokonce placení desátků církvi. Používaly se hlavně k financování panovníkova dvora a armády, stejně jako k financování staveb a veřejných prací.

V průběhu času se způsob vybírání daní začal měnit. Rozvoj trhů a obchodu vedl k většímu používání peněz jako prostředku směny a placení. To spolu

¹ SEDLÁČEK, Karel. *Průvodce dějinami celnictví v českých zemích od středověku do dvacátého století*. Vydání první. Česko: vlastním nákladem, 2017, 192 s. ISBN 978-80-270-1661-7, str. 64

s rozsáhlejšími státními a hospodářskými strukturami vedlo k potřebě centralizace a standardizace daní.

V průběhu historie se daňový systém dále vyvíjel a přizpůsoboval se změnám ve společnosti. Dnes jsou daně většinou vybírány ve formě peněz a jsou hlavním zdrojem financování státu. Výběr daní je zajišťován daňovým systémem, který stanovuje práva a povinnosti občanů a podnikatelů v oblasti placení daní.

Terminologie související s daněmi se v průběhu času vyvíjela a měnila, stejně jako samotná daň.

Daň může být definována různě. Podle finančního práva se daně definují jako povinné platby, které stát stanoví prostřednictvím zákona s cílem získávat příjmy pro pokrytí veřejných potřeb a naplnění rozpočtu². Tímto způsobem stát získává finanční prostředky, aniž by poskytoval zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Jedním z klíčových znaků daní je pak jejich nenávratnost.

Podle Michala Radvana je daň povinnou platbou, kterou ekonomický subjekt pravidelně odvádí z části svého důchodu do veřejného peněžního fondu³. Tato částka je stanovena zákonem a není ekonomickému subjektu poskytnuto žádné protiplnění. Daň lze také charakterizovat jako nezbytnou, neměnnou, povinnou platbu, stanovenou zákonem, určenou pro veřejný rozpočet, která nemá specifický účel a je neekvivalentní^{4 5}. Zahraniční literatura definuje daň obdobně⁶. Lze tedy říci, že daň je:

Povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (například daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (například daň z převodu nemovitostí). Z ekonomického hlediska patří

² BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6. str. 154

³ RADVAN, Michal, et al. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. 1. vydání. Brno: Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8. str. 23

⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 287

⁵ PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-358-4. str. 301.

⁶ např. BALKO, Ladislav, BABČÁK, Vladimír, et al. *Finančné právo*. 2. vyd. Bratislava: Eurokódex, 2009. ISBN 978-80-89447-02-2. str. 165

GLUCHOWSKI, Jan. *Polskie Prawo podatkowe*. 5. zmienione wyd. Warszawa: LexisNexis, 2004. ISBN 83-7334-315-6. str. 11

TIPKE, Klaus, et. al. *Steuerrecht*. 18. zcela přepracované vyd. Köln: Schmidt, 2005. ISBN 3-504-20138-X

*mezi daně i cla, neboť se jedná o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, placenou při přechodu zboží přes hranice.*⁷

Hovoříme-li o dani jako **povinné**, tak proto, že existuje právní povinnost platit daň, která je stanovena zákonem.

Nenávratnost daně lze chápat proto, že ve většině situací není možné požadovat vrácení již uhrazené daně.

Protože plátce daně nemá žádný vliv na to, jak a na co bude daň použita, je daň chápána jako **neúčelná**. Daň se započítává do celkových příjmů veřejného rozpočtu.

Neekvivalentnost znamená, že míra, jakou poplatník přispívá do veřejného rozpočtu, není přímo proporcionální tomu, jakou část rozpočtu bude využívat.

Daně se vybírají z různých důvodů a plní různé funkce. Slouží jako hlavní zdroj příjmů veřejného rozpočtu a umožňují financování veřejných statků a služeb, které jsou poskytovány obyvatelstvu. Tím se zajišťuje fungování státu a jeho institucí.

Další funkcí daní je regulace ekonomiky. Stát prostřednictvím daní může upravovat ekonomické procesy a chování jednotlivých subjektů na trhu. Tím se například ovlivňuje nabídka a poptávka, investice, zaměstnanost apod.

Fiskální funkce je nejstarší a zahrnuje schopnost naplnit veřejný rozpočet.

Alokační funkce se uplatňuje v případě, kdy je potřeba zlepšit efektivitu přidělování zdrojů, a stát tak přiděluje příjmy z daní tam, kde jsou nejvíce potřeba.

Redistribuční funkce daní slouží k vyrovnávání příjmů a majetku ve společnosti. Snižuje sociální nerovnosti a zajišťuje sociální spravedlnosti. Bohatší občané jsou zpravidla zdaněni vyšší sazbou než ti chudší.

Stabilizační funkce daní spočívá v jejich schopnosti vyrovnávat a stabilizovat ekonomiku. V době hospodářské recese či krize mohou být daně sníženy nebo odkládány, aby se stimulovala ekonomika a podpořila poptávka. Naopak v období ekonomického růstu se daně mohou zvyšovat, aby se vytvořily rezervy pro horší časy.

⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80–357–205-2, str. 15

Stimulační funkce daní se projevuje ve formě daňových úlev a stimulů, které mají podpořit určité oblasti ekonomiky nebo chování poplatníků. Například daňové úlevy pro rodiče s dětmi, podnikatele nebo investory.^{8,9}

V této části bylo vysvětleno, proč jsou daně tak důležité pro fungování společnosti. Mají nejen fiskální, ale také sociální funkci. Při správném nakládání s nimi zabezpečují zdravý vývoj společnosti. V určitých případech, kdy dochází ke zneužívání těchto prostředků, může dojít až k rozkladu společnosti.

1.2 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava představuje klíčový prvek ve fungování každého státu. Jedná se o soubor zákonů a pravidel, které stanovují způsob, jakým se stát snaží získávat příjmy pro krytí svých veřejných výdajů. Tato podkapitola se zabývá složkami daňové soustavy, které mají vliv na ekonomický rozvoj, rovnost a spravedlnost ve společnosti. Stanovuje, jaké daně existují, jaké jsou jejich sazby a základy pro výpočet, kdo je povinen daně platit a jaké jsou podmínky pro jejich osvobození nebo snížení. Je důležitým nástrojem veřejných financí a má vliv na rozpočet státu, redistribuci příjmů, ekonomický růst a chování jednotlivých subjektů v ekonomice. Jednotlivé státy mají různé daňové systémy a soustavy, které se liší v závislosti na jejich hospodářském a politickém systému. Důkladné pochopení konceptů je klíčové pro každého občana, podnikatele i vládní instituce při plánování a hodnocení daňových politik a systémů. Cílem daňové politiky je dosáhnout spravedlivého a transparentního systému podporujícího ekonomiku a společnost.

Systém daní v České republice (dále jen „ČR“) původně vychází ze zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Po vstupu do Evropské unie (dále jen „EU“) byl tento zákon zrušen zákonem č. 353/2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o SPD“).

⁸ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6, str. 9-12.

⁹ BAROCHOVSKÁ, L. *Spotřební daně a uplatňování nároku na vrácení z nich: bakalářská práce*. Policejní akademie České republiky v Praze, 26. 2. 2021.

V současné době je systém daní ČR zveřejněn na stránkách finanční správy¹⁰.
Není upraven žádným normativním aktem. Skládá se z následujících daní:

➤ **Přímé daně:**

- Daně důchodové:
 1. Daň z příjmů fyzických osob:
 2. Daň z příjmů právnických osob:
- Daně majetkové:
 1. Daň z nemovitých věcí:
 2. Silniční daň:
- Daně ostatní:
 1. Daň z hazardních her

➤ **Nepřímé daně:**

- Daně univerzální:
 1. Daň z přidané hodnoty
- Daně selektivní:
 1. Spotřební daně:
 2. Energetické daně:
 3. Cla

Daňový systém rozděluje daně do dvou základních kategorií – **přímé daně** a **nepřímé daně**. Tyto kategorie se odlišují ve způsobu placení daně a v povinnosti podávat daňové přiznání.

Přímé daně jsou placeny poplatníkem daně, což je osoba nebo subjekt, který je ze zákona povinen daň platit. Poplatníci přímých daní jsou povinni daň sami vypočítat a odvést. Daňové přiznání podává sám poplatník.

Nepřímé daně jsou daně, u kterých daň dopadá na poplatníka formou zvýšených cen zboží a služeb. Poplatník tuto daň platí při nákupu zboží, které spotřebovává, nebo pomocí služeb, které využívá. Na rozdíl od přímých daní poplatníci daňové přiznání nepodávají. Povinnost daň přiznat a zaplatit má plátce daně. Tím je osoba, která od poplatníka daň vybrala. V zákoně č. 235/2004 Sb., o dani

¹⁰ Viz <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane>

z přidané hodnoty, se osoba odvádějící daň státu obecně označuje jako daňový subjekt.

Rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi spočívá v tom, kdo daně platí, a jakým způsobem jsou placeny. U přímých daních má povinnost daň přiznat a zaplatit **poplatník daně**. V případě daně placené srážkou, tato povinnost z poplatníka daně přechází na **plátce daně**. U nepřímých daní platí daň vždy poplatník daně a daňové přiznání podává plátce daně.

Plátce daně je osoba, která vybírá daň od poplatníka daně a je povinna ji odvést věcně a místně příslušnému správci daně. **Poplatník daně** je termín používaný především v souvislosti s poplatky za konkrétní službu nebo používání veřejného prostranství, ze kterých je daň odváděna a je v těchto poplatcích zahrnuta. Může se jednat o poplatek za parkování, nebo o poplatek za odvoz odpadu. Jako majitel automobilu, silniční daň správci daně platí přímo.¹¹

Správné nastavení daňové soustavy ovlivňuje spotřebitelskou a podnikatelskou náladu ve společnosti. Daňová soustava musí být vyvážená takovým způsobem, kdy má společnost dostatek prostředků pro své fungování a zároveň nedochází k útlumu, nebo zániku aktivit, které vedou k jejímu rozvoji.

1.3 Spotřební daně

Spotřební daň je historicky nestarší a jsou jí zatíženy pouze určité výrobky ze široké škály zboží. Jedná se o specifický typ nepřímé daně, stejně jako daň z přidané hodnoty. Zatímco obě tyto daně mají podobné vlastnosti, tj. selektivní charakter a vybírají se v rámci spotřebního řetězce, hlavním cílem spotřební daně je dosáhnout dvou důležitých úkolů.

Prvním úkolem je regulace spotřebitelského chování tím, že dochází ke zvýšení ceny na určité produkty. Obvykle jsou tyto daně uplatňovány na produkty, jejichž spotřeba má negativní dopad na zdraví obyvatel či na životní prostředí. Cílem je odradit konečného spotřebitele od nákupu a užívání škodlivých a nezdravých

¹¹ VANČUROVÁ, A. LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. 1. VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2

potravin a nápojů, jako jsou tabák a alkoholické nápoje. Spotřební daně mají za úkol omezit nadměrnou spotřebu těchto výrobků.

Druhým úkolem spotřební daně je generování příjmů pro státní rozpočet a získání finančních prostředků, které mohou být použity na různé výdaje související s prodejem těchto výrobků. Prostředky získané z výběru spotřební daně mohou být použity například na financování staveb a údržby silnic a dálnic, pokrytí nákladů na léčbu nemocných, u kterých užívání daných výrobků vyvolalo zdravotní komplikace, snižování úmrtnosti, kompenzaci ztráty pracovní síly a dalších obdobných výdajů.

Zatímco daň z přidané hodnoty se vybírá ve fázi prodeje na každém kroku výrobního a distribučního procesu, spotřební daně jsou vybírány pouze jednou v rámci spotřebního řetězce. Tyto daně se vybírají od výrobce nebo dovozce až ke konečnému spotřebiteli. Jednou z charakteristických vlastností spotřebních daní je také použití pevné sazby daně, což znamená, že sazba daně je stanovena na pevnou hodnotu a nezávisí na ceně produktu. Tím se zajistí, že každý spotřebitel za tento výrobek platí stejnou daň, ať už je jeho cena jakákoliv.

V současnosti **spotřebními daněmi** v ČR jsou ¹²:

- **Daň z minerálních olejů**
- **Daň z lihu**
- **Daň z piva**
- **Daň z vína a meziproductů**
- **Daň z tabákových výrobků**
- **Daň ze zahřívání tabákových výrobků**
- **Daň z ostatních tabákových výrobků**
- **Daň z výrobků souvisejících s tabákovými výrobky**
- **Daň ze surového tabáku**

Výše spotřební daně se obvykle určuje na základě množství nebo hodnoty spotřebovaného zboží. Například čím vyšší je obsah alkoholu v nápoji, tím vyšší

¹² *Zákon o spotřebních daních*. Online. Zákony pro lidi. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/hledani?text=o%20stabilizaci%20ve%C5%99ejn%C3%BDch>. [cit. 2024-01-21].

je spotřební daň. Daň může být zahrnuta již v ceně zboží nebo může být přidána při jeho prodeji.

Nejmladšími spotřebními daněmi v daňovém systému ČR jsou ekologické neboli energetické daně. Obě pojmenování jsou správně, podtrhují podstatu těchto daní. Dřívější název ekologické daně vznikl z toho, že by měly být daněmi nápravnými. Daň by měla zrcadlit náklady společnosti na znečištění životního prostředí, vypouštění škodlivin poškozujících lidské zdraví a poškozujících biotop planety. Název energetické daně je odvozen od toho, že za základ daně energetických daní je považováno množství spotřebované komodity v jednotkách energie.

Za **energetické daně** se považují¹³:

- **Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů¹⁴**
- **Daň z pevných paliv¹⁵**
- **Daň z elektřiny¹⁶**

Energetické daně jsou daněmi nepřímými. Ačkoli dopadají na konečného spotřebitele, jsou vybírány prostřednictvím plátců daně z plynu, pevných paliv a elektřiny.

Na energetické zdanění se ČR připravovala již od roku 1993, při velké daňové reformě, která začala přizpůsobovat daňový systém tržnímu prostředí. Do soustavy daní byly vloženy zákony o možném zdanění energií s negativním vlivem na životního prostředí a o životním prostředí obecně, ačkoli k uzákonění energetických daní v dnešní podobě nebyl v tomto období podán ani věcný záměr. ČR byla povinna, v souladu s podmínkami členství v EU, zavést energetické daně do svého daňového systému s účinností od dni 1. 1. 2008.

¹³ *Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů*. Online. Zákony pro lidi. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-261?text=o+stabilizaci+ve%C5%99ejn%C3%BDch>. [cit. 2024-01-21].

¹⁴ část čtyřicátá pátá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)

¹⁵ část čtyřicátá šestá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPP“)

¹⁶ část čtyřicátá sedmá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDE“).

Do energetických daní jsou implementovány evropské směrnice¹⁷. Zákony energetických daní jsou navázány na další technické předpisy upravující energetiku¹⁸.

Při tvorbě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, část čtyřicátá pátá, čtyřicátá šestá a čtyřicátá sedmá byla zvolena obecnější forma řady ustanovení, aby nedocházelo k zásahu do již fungujících obchodních vztahů a aby obecná ustanovení energetických daní dopadala na všechny právní skutečnosti včetně těch, které ještě nebylo možné předpokládat.

Daň z plynu, jako jedinou z energetických daní, dříve již daňová soustava ČR znala. Dříve byla podřazena pod zákon SPD. Ten však k 31. 12. 2007 dostal změn. Jednou z těchto změn bylo zařazení daně z plynu do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá.

Zdanění energetických produktů je jedním z nástrojů k dosažení Kjótského protokolu¹⁹.

Principem je, že si lidé chtějí usnadnit život a zvyšovat svůj zisk bez ohledu na to, jaký to má dopad na životní prostředí. Proto je nutné takové chování lidí změnit. Jako dobré se ukázaly kampaně na podporu výchovy ke střídmosti, dohledání viníka a trestání poškozování přírody, podpora ekologicky vstřícného chování. Od zavedení energetických daní se očekává postupné nahrazování ekologicky škodlivých výrobků za ty šetrné k životnímu prostředí.

Vztah mezi výkonností ekonomiky a ochranou životního prostředí se stal předmětem již mnoha výzkumů. Za významnou je považována např. hypotéza M. E. Portera²⁰. Vychází z toho, že pokud by podniky měly mít motivaci podporovat aktivity mající kladný vliv na ochranu životního prostředí, musí jim z toho vznikat dlouhodobá konkurenční výhoda. V případě energetických daní je to snaha o snižování nákladů na energie a na materiál a investice do technologií,

¹⁷ Směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní

¹⁸ například zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ *Kjótský protokol k Rámcové úmluvě OSN o změně klimatu*. Online. Ministerstvo životního prostředí. Dostupné z: https://www.mzp.cz/cz/kjotsky_protokol. [cit. 2024-02-25].

²⁰ FRWIKI. *Porterova hypotéza*. Online. Dostupné z: https://cs.frwiki.wiki/wiki/Hypoth%C3%A8se_de_Porter. [cit. 2024-02-25].

kteřé pomáhají snížit náklady podniku v rámci výrobních procesů. Dalším významným vlivem je působení na prodejnost výrobků s ohledem na zákazníka. Stále více kupujících se zajímá o vlastnosti výrobků a při koupi dává přednost těm ekologicky šetrným.

Spotřební daně jsou v ČR užívány od 1. ledna 1993. Organizace správy spotřebních daní byla tehdy rozdělena mezi dvě hlavní instituce, a to finanční a celní orgány. Zatímco finanční orgány byly pověřeny dohledem nad daní spojenou s vnitrostátním obchodem, celní orgány měly na starost správu daní v souvislosti s dovozem ze zahraničí, a to v případě tabákových výrobků, na něž byla uvalena povinnost značení. V souvislosti se vstupem ČR do EU vyvstala potřeba přizpůsobit českou legislativu s legislativou EU²¹. V reakci na tuto potřebu byla mimo jiné vytvořena nová úprava spotřebních daní, zejména zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který výrazně přiblížil své postupy a strukturu k celním předpisům. V rámci této nové koncepce došlo ke kompletnímu přenesení správy spotřebních daní na celní orgány. Tato změna, kdy je správa spotřebních daní plně svěřena do rukou **celních orgánů**, není výjimečná a nachází svou běžnou praxi v mnoha dalších členských státech, což umožňuje efektivnější a současně lépe koordinovaný přístup k výběru daní a provedení kontrol v souladu s evropskými standardy.

Jedním z klíčových témat, kterými se evropská integrace zabývá, je harmonizace právních norem. Jedná se o proces, kdy jsou jednotlivé právní předpisy upraveny a sjednoceny. EU udává určité standardy a je již na každém státě, zda pro své potřeby uplatní tyto či vyšší. Existuje několik důvodů, proč je sjednocení právních norem mezi členskými státy žádoucí. Hlavním důvodem je snížit daňovou konkurenci a minimalizovat negativní dopady na fungování jednotného trhu. Harmonizací zároveň dochází ke zjednodušení a snížení administrativní zátěže, a to nejen pro orgány vykonávající správu spotřebních daní, ale i pro subjekty, které nakládají s vybranými výrobky v působnosti celé Evropské unie.

²¹ Tehdejší SMĚRNICE RADY 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

Vzhledem k tomu, že ČR je členem EU, musí mít právní regulaci spotřebních daní také přizpůsobenou jejím směrnicím. Pro spotřební daně je důležitá **Směrnice Rady (EU) 2020/262** ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní. Tato směrnice platí na celém území EU, ale s ohledem na téma, požadovaný rozsah a využití v praxi je diplomová práce soustředěna pouze na problematiku spotřebních daní v ČR.

1.4 Právní úprava spotřebních daní v ČR

V lednu 1993 došlo k zavedení spotřebních daní v rámci daňové soustavy ČR. K tomuto došlo prostřednictvím přijetí zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Zákon o spotřebních daních, konkrétně zákon č. 587/1992 Sb., upravující proces výběru těchto daní, byl zrušen. Důvodem byl vstup ČR do EU a snaha o sjednocení právních předpisů unijních států. V platnost tak 1. ledna 2004 vešel zákon nový, **zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních**. Tímto legislativním krokem převzaly celní orgány plnou kontrolu nad správou spotřebních daní. Celkově lze konstatovat, že tyto proměny byly odpovědí na evropské směrnice, zejména směrnici rady 92/12/EHS, která definovala základní principy jednotného výběru spotřebních daní v zemích EU²².

Zákon o SPD, spolu se **zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů**, jsou v ČR základními zákony, které upravují problematiku spotřebních daní. Tyto zákony definují v jednotlivých částech předmět spotřební daně, její sazby, vznik daňové povinnosti, vznik povinnost daň přiznat a zaplatit, podmínky pro osvobození od daně aj. Oba tyto zákony do české legislativy zapracovávají ustanovení směrnice Rady (EU) 2020/262, ze dne 19. prosince 2019, kterou se v současné době stanoví obecná úprava spotřebních daní. V článku 1 odst. 1 písm. a) tohoto nařízení se spotřební daň ukládá na energetické produkty a elektřinu, na něž se vztahuje směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

²² Tato směrnice již není platná. Aktuální je Směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní

Zákon č. 280/2009 Sb., známý jako daňový řád, představuje klíčový legislativní dokument, který detailně upravuje postupy, práva a povinnosti správců daní, daňových subjektů a třetích stran v průběhu správy daní. Daňový řád, jako obecný procesní předpis, nachází uplatnění v případech, kdy není správa daní specificky stanovena jinak. Tuto situaci můžeme zaznamenat například při dovozu, kde se uplatní předpisy regulující správu cla. Konkrétně toto řeší Celní kodex Společenství²³.

Dalším významným předpisem, který je uplatňován v případech řízení o přestupcích, je **zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky** a řízení o nich. Subsidiárně k němu je **zákon č. 500/2004 Sb., známý jako správní řád**. V neposlední řadě je dalším důležitým předpisem **zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR**. Dle tohoto zákona jsou za správu spotřebních daní zodpovědné orgány celní správy. Tento zákon tedy mimo jiné stanoví další kompetence orgánů celní správy a jejich působnost.²⁴

Zákon o SPD tedy není jediný předpis řešící problematiku spotřebních daní. Jelikož je tato problematika upravována mnoha předpisy, uvedla jsem ty nejdůležitější v **Příloze**.

Pro dosažení lepšího a jednoduššího porozumění problematice, na kterou je diplomová práce zaměřena, je vhodné se seznámit s některými základními pojmy, které budou podrobně vysvětleny v následující kapitole.

²³ EUR-Lex - 12_2 - EN – EUR-Lex. *EUR-Lex — Access to European Union law — choose your language* [online]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A12_2, odkaz ze dne 20. 2. 2021.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie bylo zveřejněno v Úředním věstníku EU č. L 269 dne 10.10.2013.

²⁴ BAROCHOVSKÁ, L. *Spotřební daně a uplatňování nároku na vrácení z nich: bakalářská práce*. Policejní akademie České republiky v Praze, 26. 2. 2021

2 DEFINICE ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Každá činnost, na které se podílí více lidí, vyžaduje zavedení pevně stanovené terminologie, která má zabezpečit správnou a rychlou komunikaci. Předpisy EU, upravující oblast výrobků podléhajících spotřební dani, některé pojmy používané v české legislativě definují jinak, případně nepoužívají žádnou definici daného pojmu. Z uvedeného důvodu a rozsahu práce, bude vycházeno z nejdůležitějších definic používaných v české legislativě.

Správce spotřební daně – celní úřad mající odpovědnost za správu spotřebních daní, který zároveň monitoruje, zda daňový subjekt řádně plní své daňové povinnosti.

Daňový subjekt – fyzická nebo právnická osoba mající, dle zákona o SPD, povinnost přiznat a zaplatit daň.

Vybraný výrobek – výrobek, který podléhá spotřební dani. Jedná se o výrobky, vyrobené či dovezené na území Evropského společenství. Spadá sem i výrobek, který získává podobné nebo odlišné charakteristické vlastnosti důsledkem jeho zpracování.

Daňový sklad – rozlišujeme dva druhy daňových skladů:

- výrobní – podnik, ve kterém provozovatel daňového skladu vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, přijímá, skladuje a odesílá
- distribuční – sklad vybraných výrobků, sloužící ke zpracování, příjmu skladování a expedici vybraných výrobků. Nejedná se o místo fyzické výroby.

Provozovatelem daňového skladu – právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování. Tato osoba je zároveň daňovým subjektem.

Doprava – pohyb vybraných výrobků na daňovém území EU nebo ČR. Vybrané výrobky se nachází v režimu podmíněného osvobození od daně či ve volném daňovém oběhu.

Oprávněný odesílatel – právnická nebo fyzická osoba, která dopravuje vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z místa dovozu do daňového skladu, oprávněnému příjemci v jiném členském státě, do místa vývozu v jiném

členském státě nebo příjemci v jiném členském státě podle směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní. Tato osoba musí být na daňovém území ČR provozovatelem daňového skladu.

Osvobození od daně – uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, při kterém nevzniká povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit spotřební daň.

Podmíněné osvobození od daně – umožňuje odložení povinnosti přiznat a zaplatit daň, která následně vzniká uvedením do volného daňového oběhu. Tento režim platí pro vybrané výrobky, pokud jsou umístěny v daňovém skladu nebo dopravovány za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz, např. doprava mezi dvěma daňovými sklady.

Volný daňový oběh – v tomto režimu se vybraný výrobek nachází, pokud byl dovezen nebo vyroben a vznikla u něj povinnost daň přiznat a zaplatit. Vybraný výrobek se nesmí naházet v režimu podmíněného osvobození od daně.

Uvedení do volného daňového oběhu – Jedná se o stav, kdy vybraný výrobek byl vyrobený nebo dovezený na daňové území, aniž by byl v režimu podmíněného osvobození od daně či skladován a nebylo u něj prokázáno zdanění nebo jeho nabytí za ceny bez daně.

Dovoz – propuštění vybraných výrobků do jiného režimu, než je režim s podmíněným osvobozením od cla, nebo propuštění vybraných výrobků z režimu s podmíněným osvobozením od cla do režimu volný oběh ⇒ celní řízení, do té doby vybraných výrobků nepodléhají daňovým předpisům.

Podmíněné osvobození od cla – vybrané výrobky podléhají celnímu dohledu, nejsou zbožím Evropského společenství

Doprava – pohyb vybraných výrobků na daňovém území EU nebo ČR. Vybrané výrobky se nachází v režimu podmíněného osvobození od daně či ve volném daňovém oběhu.

Kombinovaná nomenklatura – nomenklatura založená na Mezinárodní Úmluvě o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží známém jako

„Harmonizovaný systém“. Jedná se o desetimístný číselný kód pro označení zboží.^{25, 26, 27}

V další části práce budou popsána některá opatření týkající se boje proti daňovým únikům a ochrany zdraví spotřebitelů. Jejich cílem je snaha o eliminaci jejich negativního dopadu na společnost.

²⁵ *Zákon o spotřebních daních: úplné znění zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních po novele zákona č. 479/2003 Sb. (platnost k 1.1.2004)*. Český Těšín: Poradce, 2004. Zákony do kapsy. ISBN 80-86674-54-1.

²⁶ BAROCHOVSKÁ, L. *Spotřební daně a uplatňování nároku na vrácení z nich: bakalářská práce*. Policejní akademie České republiky v Praze, 26. 2. 2021

²⁷ § 3 zákona o SPD

3 OPATŘENÍ

Opatření proti krácení spotřebních daní představují důležitý nástroj pro ochranu finanční integrity státní pokladny a udržení rovnováhy v daňovém systému. Tato opatření jsou navržena s cílem zabránit nelegálním činnostem a daňovým únikům. Snahou je zajistit, aby všechny povinnosti v oblasti spotřebních daní byly spravedlivě a účinně vymáhány, což přispívá k udržitelnému financování veřejných rozpočtů a ochraně hospodářské soutěže.

Mezi klíčové opatření náleží např. registrační a povolovací řízení, zajištění daně; daňová kontrola; značkování a barvení minerálních olejů; identifikace a sledování; trestní sankce; spolupráce na mezinárodní úrovni aj. V této kapitole, vzhledem k rozsahu práce, diplomová práce přiblíží zásadní opatření, týkající se kontrolu oběhu vybraných výrobků a zabránění daňových úniků.

3.1 Registrační a povolovací řízení, zajištění daně

Těmito opatřeními se zajišťuje sledovatelnost a kontrola nad subjekty působícími na trhu.

❖ Registrační řízení

Jedno ze zákonných opatření je povinnost osob, registrovat se jako plátcí daně. Tato povinnost nese nejen právní, ale i ekonomický význam, neboť každá osoba má za úkol uskutečnit tuto registraci nejpozději do okamžiku vzniku první daňové povinnosti, zahrnující povinnost přiznat a uhradit daně. Výjimkou z této povinnosti jsou osoby uplatňující nárok na vrácení daně.

Registrační řízení se vede samostatně za každý druh daně, a to na základě přihlášky podané daňovým subjektem, ale může být zahájeno i z moci úřední.

S registračním řízením souvisí následující právní předpisy:

- zákon o SPD
- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

- zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Registrační řízení dle zákona o pohonných hmotách se svojí povahou přibližuje spíše povolení k určité činnosti, tj. distribuci pohonných hmot. Registrací, která se podává pouze písemně, je subjekt oprávněn k prodeji pohonných hmot (distributor). Rozdíl od registrace dle zákona o SPD můžeme nalézt např. v tom, že distributora nelze zaregistrovat z moci úřední, musí prokázat, že splňuje zákonem uložené podmínky²⁸, které jsou obdobné podmínkám pro povolení. Jednou z těchto podmínek je navíc i poskytnutí kauce.

Stanovení výše kauce vnímám jako pozitivní opatření v oblasti boje s daňovými úniky. Distributory byla kauce vnímána jako diskriminační opatření, což nakonec vyústilo v nález Ústavního soudu č. 130/2014, ze dne 13. května 2014, sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění zákona č. 234/2013 Sb. V tomto případě došlo nakonec až ke změně zákona. Plénum ústavního soudu, i přes odlišná stanoviska některých ústavních soudců, zrušil část ustanovení zákona o pohonných hmotách, kterou byla stanovena povinnost registrovaného distributora pohonných hmot poskytovat kauci (složením částky nebo poskytnutím bankovní záruky) ve výši 20 000 000 Kč²⁹. Nově zákon stanovuje možnost snížení kauce u menších distributorů. Pokud distributoři splní požadavky stanovené zákonem, mohou požádat celní úřad o snížení kauce na 10 000 000 Kč.

²⁸ § 6g zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

²⁹ Nález č. 130/2014 Sb. - *Nález Ústavního soudu ze dne 13. května 2014 sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění zákona č. 234/2013 Sb.* Online. *Zákony pro lidi*. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2014-130>. [cit. 2024-02-25].

Obecná část zákona o SPD stanoví, že osoba, u které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit se musí registrovat³⁰ ke spotřební dani nejpozději do dne vzniku této povinnosti. Existují však výjimky, které se nachází ve speciální části zákona o SPD³¹.

Registrace dle zákona o povinném značení lihu má obdobnou úpravu jako je dle zákona o pohonných hmotách. Zajímavostí je zde splnění podmínky vybavenosti sledovacím zařízením. Celní úřad má pomocí kamerového systému možnost nepřetržitého sledování prostor, kde je líh značen.

❖ Povolovací řízení

Jedním ze základních opatření v oblasti spotřebních daní je, až na taxativně vyjmenované výjimky, možnost vyrábět výrobky podléhající spotřební dani pouze v podniku k tomuto určenému, v daňovém skladu. V těchto podnicích se výrobky podléhající spotřební dani nacházejí v režimu podmíněného osvobození od daně. Tato terminologie je převzata ze směrnice EU. V jiných členských státech EU označují tento stav například jako pozastavení daně.

Legislativní předpisy upravující oblast spotřebních daní, spojují některé činnosti, související s výrobou a zacházením s vybranými výrobky, s existencí povolení. Jedná se o výrobu, daňové a identifikační značení a dopravu vybraných výrobků mezi členskými zeměmi. Podnik na výrobu výrobků podléhajících spotřební dani může být provozován pouze na základě povolení vydaného správcem daně. Osoba, která o toto povolení žádá, musí prokázat, že splňuje všechny zákonné podmínky pro jeho vydání. Správce daně splnění těchto podmínek před vydáním povolení prověřuje. Držitel povolení musí stanovené podmínky dodržovat po celou dobu jeho platnosti, což celní úřad periodicky prověřuje. Prověřování probíhá jedenkrát ročně v návaznosti na lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů. Neplnění podmínek může vést k odebrání povolení na dobu minimálně pěti let.

³⁰ § 4 odst. 2 zákona o SPD

³¹ § 3, § 15 odst. 10, § 15a odst. 7, § 55 odst. 3, § 56 odst. 4, § 56a odst. 2 a § 57 odst. 4 zákona o SPD. Převážně se jedná o osoby, které uplatňují nárok na vrácení spotřební daně.

Povolení vydává správce daně pouze na základě návrhu. Žadatel v rámci povolovacího řízení správci daně prokazuje splnění podmínek stanovené zákonem.

Legislativa:

- zákon o SPD
- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů

Podle zákona o SPD jsou vydávána **povolení**:

- k provozování daňového skladu³²
- pro opakovanému přijímání vybraných výrobků³³
- pro jednorázové přijetí vybraných výrobků³⁴
- zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně³⁵
- k nákupu zkapalněných ropných plynů³⁶
- k prodeji za ceny bez daně³⁷

Osoby, které žádají o vydání povolení podle zákona o SPD, musí správci daně prokázat, že splňují podmínky pro jeho vydání³⁸. Jedná se o prokázání spolehlivosti, bezdlužnosti, ekonomické stability, oprávněnost provozovat živnost umožňující výkon činnosti související s vydáním povolení a skutečnost, že žadatel není v likvidaci či úpadku. Správce daně v rámci povolovacího řízení skutečnosti tvrzené v žádosti ověřuje. Povolení jsou vydávána právním oddělením celního úřadu, které při ověřování splnění podmínek pro jeho vydání spolupracuje

³² § 19a zákona o SPD

³³ § 22 zákona o SPD

³⁴ § 23 zákona o SPD

³⁵ § 13 zákona o SPD

³⁶ § 60a zákona o SPD

³⁷ § 36a zákona o SPD

³⁸ § 43 zákona o SPD

s oddělením analýzy. Oddělení analýzy ověřuje v rámci spolehlivosti, zda žadatel nebyl trestán za porušení celních a daňových předpisů, zda nemá záznamy v rejstříku trestů nebo nedoplatky. Nedoplatky se týkají sociálního a zdravotního pojištění a celních a finančních orgánů. V případě nejasností či pozitivních zjištění může správce daně kontaktovat správní orgán, který rozhodnutí vydal.

Vydání povolení je mimo jiné vázáno na poskytnutí zajištění daně. V jaké výši musí být zajištění daně poskytnuto, stanovuje v obecné rovině zákon o SPD. Pro daňové sklady určené ke skladování nebo výrobě minerálních olejů, je výše zajištění daně stanovena v § 58, určené ke skladování nebo výrobě lihu v § 77. Zajištění daně se nevyžaduje u povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.

❖ Zajištění daně

Jedním z preventivních opatření je povinnost daňového subjektu zajistit u celního úřadu svou případnou daňovou povinností.

Zajištění může být poskytnuto složením finančních prostředků na účet celního úřadu nebo ručením. Za zajištění daně se dále považuje poskytnutím šeku nebo bankovní záruky. V případě, že daňovému subjektu vzniknou vůči celnímu úřadu finanční pohledávky, celní úřad použije složené zajištění na jejich úhradu.

Výši zjištění stanoví zákon o SPD³⁹. Zároveň specifikuje, za jakých podmínek je možné od zajištění upustit. Osoba, která zajištění daně poskytla, je povinna sledovat, zda je jeho výše dostatečná, případně zajištění navýšit. Celní úřad tuto výši také pravidelně kontroluje.

Implementovaná opatření se jeví jako účinné prostředky v boji proti daňovým únikům. Registrace umožňuje precizní identifikaci daňových subjektů a poskytuje základ pro sledování finančních toků. Vydání povolení následně zajišťuje, že aktéři v daném odvětví splňují stanovené standardy, což podporuje transparentnost a řádné plnění daňových povinností. Zajištění daně je důležitý prvek udržení finanční stability státu a podporuje spravedlivý rozvoj ekonomiky.

³⁹ § 21, § 58, § 77, § 90 a § 116a zákona o SPD

V návaznosti na registraci a vydaná povolení musí osoba, která vyrábí nebo nakládá s vybranými výrobky dodržovat opatření týkající se daného druhu vybraného výrobky nebo dané činnosti s vybraným výrobkem. Těmito opatřeními se zabývá část této práce věnovaná konkrétnímu druhu vybraného výrobku a konkrétní činnosti.

3.2 Opatření k jednotlivým komoditám

Dalšími klíčovými faktory, které se odvíjejí od povahy každé komodity, jsou specifická opatření. Minerální oleje jsou systematicky značkovány a barveny, tabákové výrobky pak označovány speciálními nálepkami, zatímco lihoviny jsou chráněny kontrolními páskami. Tato opatření hrají klíčovou roli v minimalizaci rizika nelegálního pašování a obchodu s nezdaněným zbožím.

Tabákové výrobky

Klíčovým prvkem v rámci regulace tabákového průmyslu a správy spotřebních daní jsou **tabákové nálepky**. Jejich použití přispívá k transparentnosti, bezpečnosti a kontrole nad výrobou a distribucí. Tabákovou nálepkou musí být značeny veškeré tabákové výrobky, které jsou v ČR vyrobené, dopravené z jiných členských států nebo dovezené. Je zde ale i pár výjimek. Tabákovou nálepkou nemusí mít výrobky osvobozené⁴⁰ a dopravené pro osobní spotřebu⁴¹. Jsou dokonce i případy, kdy výrobky tabákovou nálepkou být značeny nesmí. Jedná se o případy, kdy jsou určeny pro vývoz nebo pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu.

Za výrobky neznačené tabákovou nálepkou se považují výrobky, na kterých tabáková nálepka není žádná, je zahraniční nebo padělaná, náležitosti na ní uvedené jsou nečitelné, nálepka je poškozená nebo jsou značeny nesprávným způsobem. Zjistí-li správce daně takovéto tabákové výrobky, zajistí je. Zajištění vybraných výrobků poté může vést až k jejich propadnutí⁴².

⁴⁰ § 11 odst. 1 a § 105 zákona o SPD

⁴¹ § 32 zákona o SPD

⁴² § 42d zákona o SPD

Pro zajímavost bych zde zmínila Rozsudek Městského soudu č. j. 5 Af 36/2014 21-25 ze dne 7. prosince 2017⁴³, kdy soud podpořil názor správce daně. Městský soud rozhodoval v případě, kdy bylo po území ČR převáženo větší množství cigaret opatřených tabákovou nálepkou republiky Srbsko, u kterých byla následně vyslovena sankce propadnutí. V tomto rozsudku se mi líbí konstatování soudu, kde říká, že pro zamezení daňovým únikům a lepší kontrolu, zda byla spotřební daň zaplacená, je zájmem státu, aby byly tabákové výrobky značeny. Žalobce (osoba přepravující cigarety) namítal, že není povinnostním subjektem dle § 114 odst. 3 zákon o SPD. Soud ale konstatoval, že pokud žalobce převážel větší množství vybraných výrobků, vystupuje v pozici dovozce, a výše uvedené ustanovení na něj dopadá.

Tabákové nálepky mají několik důležitých funkcí v rámci správy spotřebních daní a regulace tabákového průmyslu. Těmito funkcemi jsou:

- **zdanění** – v případě tabákových výrobků plní funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek. Znamená to tedy, že pokud je na výrobku nalepena tabáková nálepka, spotřební daň u něj byla řádně uhrazena
- **bezpečnostní prvky a prevence padělání** – nálepky jsou vybaveny bezpečnostními prvky, které by měly zabránit padělání a falšování. Tyto prvky ztěžují neoprávněnou reprodukci a pomáhají chránit zájmy výrobců a spotřebitelů

Rozměr nálepek je 44 x 20 mm a 32 x 16 mm. Nálepky jsou proti padělání chráněny použitím kombinace dvou tiskových technik. Čtyři barvy jsou vytištěny klasickým ofsetovým tiskem a dvě barvy technikou liniového hlubotisku. Na nálepkách je ještě dotištěna cena nebo další údaje charakteristické pro daný druh tabákového výrobku. Výroba je zajišťována Státní tiskárnou cenin, s. p., v Praze.

Ochranné prvky:

- ❑ **Papír** – pro výrobu je použit speciální ceninový papír bez vlastní fluorescence s ochrannými vlákny
- ❑ **Ofsetový tisk** – pro celoplošný potisk je použit ochranný tříbarevný rastr působící šedozeleně, čtvrtá barva je světle modrá. V té je vytištěno

⁴³ čerpáno z ASPI – JUD362332CZ – 5 Af 36/2014–21 – Cla

mikropísmo s opakujícím se textem „ČESKÁ REPUBLIKA“. Barevné odstíny jsou voleny s ohledem na maximální ztížení padělání na barevných laserových kopírovacích strojích

- ❑ **Liniový hlubotisk** – touto technikou je šedou barvou vytištěn ústřední motiv nálepky se stylizovanými tabákovými lístky spojenými oválem vyplněným sklopným efektem s písmeny CZ. Hlubotiskový motiv je charakteristický svou plasticitou, kterou lze kontrolovat hmatem a nelze jej napodobit
- ❑ **Dotisk cenových a množstevních údajů** – souběžně s oběma kratšími stranami nálepky je v černé barvě na tabákových nálepkách pro cigarety vytištěna cena za jedno balení, počet kusů v jednom balení a údaj o daňové skupině. U doutníků a cigarillos je na nálepce vytištěn počet kusů v jednom balení a daňová skupina. U tabáku je vytištěno množství v gramech a daňová skupina výrobku

- **informace pro spotřebitele** – na tabákové nálepce je uvedena cena pro konečného spotřebitele, písmeno charakterizující aktuální sazbu, množství v jednotkovém balení, aj.⁴⁴
- **legislativní soulad** – musí být splněny příslušné legislativní požadavky na označování, což zahrnuje i požadavky na bezpečnostní prvky

V ČR tabáková nálepka neobsahuje žádný kód, pomocí kterého by bylo možné sledovat pohyb od výroby až po konečný prodej.

Značit tabákovou nálepkou mohou pouze osoby, kterým bylo uděleno povolení, a to pouze v daňovém skladu nebo mimo daňové území ČR.

Legislativa:

- Zákon o SPD
- Zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích
- Zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy
- Vyhláška 231/2016 Sb., o odběru, přípravě a metodách zkoušení kontrolních vzorků potravin a tabákových výrobků

⁴⁴ § 2 vyhlášky 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách, ve znění pozdějších předpisů

- Vyhláška 261/2016 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky
- Vyhláška 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách
- Vyhláška č. 275/2005 Sb. kterou se stanoví postup při zpracování návrhů cen pro konečného spotřebitele u cigaret a při změnách těchto cen

Lih

Ochrana spotřebitele proti padělanému lihu je nesmírně důležitá. Není to tak dávno, kdy ČR řešila tzv. metanolovou aféru. Tato situace upozorňuje na to, jak je důležité důkladně prověřovat původ alkoholu. Je třeba důsledně sledovat jejich kvalitu a dodavatele a zajistit, aby bylo spotřebitelům poskytováno pouze bezpečné a ověřené zboží.

Metanolová aféra vyústila k zavedení koncese k prodeji lihu. Každý obchodník, obchodující s lihem, musí tuto koncesi, která je vydávána živnostenským úřadem, vlastnit.

Legislativa

- Zákon o SPD
- Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád
- Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu
- Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu
- Vyhláška č. 334/2013 Sb., k provedení některých ustanovení zákona o povinném značení lihu

Lih je nedenaturovaný etanol, přesahující 15 % objemových a více. Jedním z důležitých opatření u této komodity je povinnost líh značit⁴⁵, která je v ČR zavedena od 1. července 2005. Vyrobený nebo dovezený líh ve spotřebitelském balení⁴⁶ musí být **označen kontrolní páskou**, a to nejpozději v okamžiku jeho uvedení do volného daňového oběhu. K tomu, aby osoba mohla líh značit, musí mít u celního úřadu platnou registraci ke značení lihu a musí být mimo jiné vybavena kamerovým systémem umožňujícím správci daně sledovat dálkovým a nepřetržitým přístupem značení a stáčení.

⁴⁵ § 10 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

⁴⁶ Spotřebitelským balením se rozumí nádoba nebo jiný obal o objemu do 1 litru, nebo nad 1 litr a současně do 3 litrů, pokud se jedná o nádobu vyrobenou ze skla

Zákon vyjmenovává výjimky a případy, kdy je líh zakázáno značit⁴⁷. Výjimka je například u lihu, který je osvobozen od spotřební daně nebo dovezen pro osobní potřebu fyzické osoby. Zakázáno je například značení u lihu, který je exportován. Líh může být značen pouze na předem stanovených místech povolených správcem daně.

Značení lihu probíhá formou vylepení kontrolní pásky, kterou vydává Generální ředitelství cel. Musí být umístěna na spotřebitelském balení tak, aby při jeho otevření došlo k jejímu porušení.

Stejně jako tabáková nálepka, je i kontrolní páska ceninou. U kontrolní pásky ale neplatí, že prokazuje zdanění výrobku, na kterém je umístěna.

Ochranné prvky:

- **Papír** – jedná se o speciální ceninový papír světle okrové barvy s jedinečným pozitivně negativním vodoznakem, který neobsahuje vlastní fluorescenci pod UV světlem. Jsou v něm skrytá vlákna dlouhá 6 mm, která nejsou viditelná za běžného světla, ale září modrou barvou pod UV světlem o vlnové délce 366 nanometru.
- **Ofsetový tisk** – celoplošný podtisk s kombinací ochranných rastrů s irisovým přechodem barev, kde převažují světle modrá a žlutooranžová. Pro zvýraznění tvaru lahve jsou přidány ještě zelená a růžová. V mikropísmech je několikrát napsáno "ČESKÁ REPUBLIKA", zkratka "CZ" a "C₂H₃OH". Dle rozměrů pásky se liší znázorněný design lahve.
- **Holografický proužek** – V holografickém obrázku se nachází několik lahví a písmena CZ, u kterých s pohybem kolku dochází ke změně barvy a obrazu. Stříbrný holografický proužek, široký 9 mm, je umístěn na pásce vlevo.
- **Liniový měditisk** – Za použití této metody jsou na levém okraji tištěny gilošové pásy s mikro písmi. Na pravém okraji se nachází státní znak ČR. Gilošové pásy umístěné vlevo jsou tištěny ve tmavě fialové a hnědo oranžové kombinaci, zatímco giloš se státním znakem na pravé straně je tištěný v hnědo oranžové barvě. Měditiskový motiv je plastický, tudíž hmatatelný. Tento prvek není možné napodobit.

⁴⁷ § 11 a § 12 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

- **Dotisk – inkjetovou** technikou, černou barvou, je na pásku rovnoměrně vytištěn dvacetimístný alfanumerický kód a QR kód. Ten je jedinečný pro každou objednávku a lahev.⁴⁸

Kontrolou plnění povinností při značení lihu či nakládání s lihem jsou primárně pověřeny celní orgány. Dalšími orgány, jejichž činnost s touto problematikou může souviset je Finanční správa České republiky, Policie České republiky, České obchodní inspekce, Státní zemědělské a potravinářské inspekce a živnostenských úřadů.

Minerální oleje

Existují různé kategorie minerálních olejů, které podléhají rozdílným povinnostem při uvedení do volného daňového oběhu. Některé minerální oleje vyžadují povinnost přiznat a zaplatit daně při jakémkoli uvedení do volného daňového oběhu, zatímco jiné podléhají této povinnosti pouze v případě, že jsou nabízeny k prodeji, určeny nebo použity k pohonu motoru, nebo slouží k výrobě tepla⁴⁹.

Zákon o SPD stanoví, že některé specifické a potenciálně rizikové minerální oleje musí být označovány a barveny⁵⁰ v souladu se směrnicí EU. Tato povinnost vychází z potřeby sjednocení postupů v rámci EU a má za cíl řídit obchod s těmito minerálními oleji v souladu s evropskými standardy.

Minerální oleje patří k nejrizikovější skupině vybraných výrobků. Opatření, která souvisí s minerálními oleji jsou např.:

- **značkování a barvení vybraných minerálních olejů**
- **značkování některých dalších minerálních olejů**
- **sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji**

Zjednodušeně by se dalo říci, že značkována a barvena je většina minerálních olejů, kromě těch, které jsou určeny pro pohon motorů. Důvod pro jejich značkování

⁴⁸ CELNÍ SPRÁVA. *Vzor kontrolní pásky ke značení lihu*. Online. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasaky/Documents/Vzor%20kontroln%C3%AD%20lihov%C3%A9%20p%C3%A1sky.pdf>. [cit. 2024-03-06].

⁴⁹ § 45 zákona o SPD

⁵⁰ § 134b, § 134l zákona o SPD

a barvení je ten, aby bylo možné rozpoznat, zda nebyly přidány do minerálních olejů určených pro pohon motorů, k čemuž v dřívějších dobách často docházelo.

Legislativa:

- Směrnice Rady (ES) č. 95/60/ES o daňovém značení plynových olejů a petroleje
- Provděcí rozhodnutí Komise (EU) č. 2022/197 ze dne 17. ledna 2022 o určení společné látky pro daňové značení plynových olejů a petroleje
- Zákon o SPD, část pátá a šestá zákona zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky – Hlava V., VI., VII
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
- Vyhláška č. 242/2023 Sb., o stanovení podrobností značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů
- Vyhláška č. 34/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování některých dalších minerálních olejů

❖ **Značkování a barvení vybraných minerálních olejů⁵¹**

Značkováním a barvením vybraných MO se rozumí rovnoměrné přimíchávání značkovací látky a barviva do těchto olejů. Druh značkovací látky a druh barviva, jejich minimální množství v 1 litru značkových a barvených minerálních olejů a způsob jejich evidence stanoví prováděcí právní předpis. Dále tento předpis stanoví seznam minerálních olejů, které nesmějí být značkovány a barveny nebo značkovány, a seznam technologií, pro něž je značkování a barvení nebo značkování minerálních olejů na závadu jejich použití.

Ke značkování a barvení se používá tekuté směsi značkovací látky a barviva. Značkovač ACCUTRACETM PLUS, který obsahuje značkovací látku s chemickým názvem butoxybenzen (číslo CAS 1126-79-0) a červené barvivo s obchodním názvem SOLVENT RED 19, které obsahuje chemickou látku s chemickým názvem N-ethyl-1-(4-(fenylazo) fenylazo) -2naftylamin (číslo CAS 6368-72-5).

⁵¹ § 134a - § 134k zákona o SPD – část pátá

Podle zákona o SPD⁵² nesmějí být značkovány a barveny např. pohonné hmoty a maziva, s výjimkou minerálních olejů, na které se vztahuje osvobození od daně⁵³, pohonné hmoty pro plavby na vodách na daňovém území ČR, na které se nevztahuje osvobození od daně⁴³, složky pohonných hmot aj. Zároveň zákon definuje minerální oleje, které značkovány a barveny být nemusí. Těmi jsou ty, které se exportují.

Minerální oleje podléhající značení a barvení musí být označkovány a obarveny po celou dobu, kdy jsou na daňovém území ČR, mimo těch, které mají být exportovány nebo se nachází v daňovém skladu.

Na daňovém území ČR mohou být minerální oleje značkovány a barveny výhradně v daňovém skladu, který je vybaven dávkovacím a mísicím zařízením pro značkování a barvení těchto olejů. Povinnost označkovat a obarvit minerální oleje vzniká provozovateli daňového skladu před jejich uvedením do volného daňového oběhu. Při dopravě z jiného členského státu nebo při dovozu ze třetí země toto zajistí jejich příjemce nebo dovozce, a to ještě před jejich vstupem na daňové území ČR, pokud nejsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně do daňového skladu. Osobám povinným značit a barvit minerální oleje zákon ukládá i jiné povinnosti⁵⁴ a zároveň i omezení⁵⁵.

Provozovatel daňového skladu nemůže značkovat a barvit minerální oleje bez povolení, které mu na žádost, a po splnění určitých podmínek, vydává celní úřad.

❖ Značkování vybraných minerálních olejů⁵⁶

Značkováním některých dalších MO se rozumí rovnoměrné přimíchávání značkovací látky do těchto olejů.

Ke značkování a barvení se používá tekuté směsi značkovací látky, jejíž chemický název zní N-ethyl-N-[2-(1isobutoxy-ethoxy) ethyl] -4-(fenylazo) anilin s identifikačním barevným odstínem SOLVENT YELLOW 124. Druhým značkovačem je chemický přípravek s obchodním názvem ACCUTRACETM PLUS, který obsahuje značkovací látku s chemickým názvem butoxybenzen (číslo

⁵² § 134c až § 134k zákona o SPD

⁵³ § 49 zákona o SPD – pohonná hmota nesmí – mimo osvobozenou naftu pro lodě – ta musí

⁵⁴ Další povinnosti jsou např. uvedeny v § 134a zákona o SPD

⁵⁵ § 134f zákona o SPD.

⁵⁶ § 134l - § 134v zákona o SPD, část šestá

CAS 1126-79-0). Zákon o SPD⁵⁷ a prováděcí předpis stanoví, které minerální oleje nemusí a nesmí být označovány.

Minerální oleje, které jsou předmětem značení, musí být označovány po celou dobu, kdy jsou na DÚ ČR, s výjimkou minerálních olejů, které mají jít do EU nebo do třetích zemí, nebo jsou v daňovém skladu, dokud nepůjdou do volného daňového oběhu. Značení může provádět pouze výrobce či provozovatel daňového skladu, kteří jsou povinni vést evidenci značkovací látky. Značkovat minerální oleje mohou pouze na základě pravomocného povolení vydaného správcem daně.

Osoby, které vyrábějí, zpracovávají, dopravují, skladují, nakupují nebo jinak nabývají, prodávají nebo spotřebovávají v rámci podnikatelské činnosti značkové minerální oleje mají například povinnost umožnit správci daně přístup do prostor a umožnit odběr vzorků.

Je zakázáno ředit, odstraňovat nebo jinak měnit značkování, uvádět do volného daňového oběhu neznačkové minerální oleje, nabízet k prodeji nebo používat je pro pohon motorů, dopravovat je a skladovat v nádobě ve spojení s motorem a nabízet k prodeji nebo používat je pro jiné účely, než pro které nesmějí být značkovány.

❖ Sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji

Rizikovou komoditou jsou zvláštní minerální oleje. Lze je popsat, jako minerální oleje, které jsou svými parametry podobné motorové naftě. Pokud se do těchto olejů přidá předepsané aditivum, je možné je použít pro pohon motorů. Rozdíl mezi naftou a zvláštním minerálním olejem je ten, že zvláštní minerální oleje nepodléhají spotřební dani⁵⁸.

Osoba nakládající s těmito oleji má registrační povinnost a musí splňovat podmínky podobné pro vydání povolení. V rozhodnutí o registraci jí správce daně přidělí registrační číslo pro účely nakládání se zvláštními minerálními oleji. Generální ředitelství cel vede registr osob s nimi nakládajících. Nabýt, prodat nebo jinak převést tyto oleje může jedině registrovaná osoba.

⁵⁷ § 134n až § 134v

⁵⁸ Spotřební daní by byly zatíženy v případě, že by byly použity pro pohon motorů nebo výrobu tepla

Osoba nakládající se zvláštními minerálními oleji má vůči správci daně oznamovací povinnost, např. identifikaci osoby, od které oleje nabývá nebo které prodává, jejich množství, název, účel použití aj. Zároveň má tato osoba povinnost oznámit správci daně, nejméně 24 hodin a současně ne více než 72 hodin, každé přijetí. Správci daně musí také sdělit předpokládané množství těchto olejů nabytých, prodaných, spotřebovaných či jinak převedených, a to spolu s přihláškou k registraci či do konce ledna.

Protože se na minerální oleje nahlíží jako na problematickou komoditu, je kladen velký důraz na jejich kontrolu. Provádí se u nich mimo jiné kontrola evidence a často dochází k odběrům kontrolních vzorků. Kontrolu evidence provádějí místně příslušní správci daně ve vzájemné spolupráci. Doklady musí být prověřeny jak u kontrolované osoby, tak i u jeho dodavatele.

3.3 Doprava vybraných výrobků

Veškerá doprava vybraných výrobků, od jejich výroby až po dodání konečnému spotřebiteli, podléhá důkladnému monitorování. Tato sledování jsou navržena tak, aby zajišťovala transparentnost a kontrolu nad pohybem zboží a případnou rychlou reakci na nelegální aktivity.

EU vyvinula systém pohybu a kontroly spotřebních daní, který je znám pod zkratkou EMCS⁵⁹ (dále jen „EMCS“). Jedná se o automatizovaný systém pro sledování pohybu zboží podléhajícího spotřební dani v rámci členských států. V ČR je tento systém funkční od 1. září 2009. Půl roku fungoval pouze na národní úrovni. Od 1. dubna 2010 se do tohoto systému musely zapojit všechny členské státy. Systém zahrnuje elektronické zprávy a kontroly, které pomáhají snížit riziko podvodu a nelegálního obchodu. Usnadňuje spolupráci mezi členskými státy a zajišťuje dodržování evropských pravidel a postupů.

Legislativa:

- směrnice Rady (EU) 2020/262, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní

⁵⁹ Excise Movement and Control System

- nařízení Komise (ES) č. 314/2012, kterým se mění nařízení (ES) č. 555/2008 a (ES) 436/2009, pokud jde o průvodní doklady pro přepravu vinařských produktů a evidenční knihy vedené v odvětví vína
- nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2022/1636, kterým se doplňuje směrnice Rady (EU) 2020/262 stanovením struktury a obsahu dokladů vyměňovaných v souvislosti s dopravou zboží podléhajícího spotřební dani a stanovením prahu ztrát v důsledku povahy zboží
- prováděcí nařízení Komise (EU) 2022/1637, kterým se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici Rady (EU) 2020/262, pokud jde o používání dokladů v souvislosti s dopravou zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně a s dopravou zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě, a stanoví formulář, který se má použít pro osvědčení o osvobození od daně
- Zákon o SPD⁶⁰
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Systém EMCS je rozdělen na dva režimy, režim podmíněné osvobození od daně a od 13. února 2023 na režim volný daňový oběh.

Aplikaci může používat pouze osoba mající parametry k elektronické komunikaci se systémy celní správy a elektronický certifikát. Daňový subjekt zažádá celní úřad o vydání povolení a zajistí daň. Po splnění těchto podmínek celní úřad sdělí daňovému subjektu jedinečné číslo pro dopravu, tzv. SEED ID⁶¹.

Osoba odesílající vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně vyplní potřebné údaje, jako je např. identifikace výrobků, identifikace odesílatele a příjemce aj., do Elektronického průvodního dokladu označovaného e-AD. Návrh e-AD zašle pomocí EMCS celnímu úřadu až 7 kalendářních dní před zahájením dopravy. Celní úřad ověří správnost a platnost údajů uvedených v návrhu e-AD, popřípadě provede fyzickou kontrolu, přidělí návrhu referenční kód, známý jako ARC kód⁶² a sdělí jej odesílateli. Po přijetí výrobků příjemce celnímu úřadu předloží oznámení o přijetí, kde uvede případné nesrovnalosti.

⁶⁰ § 24 až § 31, § 50, § 58, § 60, § 71a, § 79, § 100, § 108 a §130e

⁶¹ System for Exchange of Excise Data

⁶² administrative registration code, 21místný alfanumerický kód

Pro dopravu vybraných výrobků v režimu volného daňového oběhu se užívá Zjednodušený elektronický průvodní doklad, označovaný jako e-SAD. Podmínky pro dopravu v tomto režimu jsou obdobné jako u režimu podmíněného osvobození od daně. V režimu volného daňového oběhu ale správce daně návrh neschvaluje. Odesílatel musí správci daně pouze oznámit, že bude vybrané výrobky dopravovat do jiného členského státu EU pro účely podnikání. Odesílatel vybraných výrobků dopravených do jiného členského státu pro účely podnikání může, při splnění všech povinností stanovených legislativou členského státu odesláním, uplatnit nárok na vrácení daně zaplacených v ceně těchto vybraných výrobků. K tomuto účelu musí být registrován ke spotřební dani z daného vybraného výrobku. Správce daně informuje stát odesláním/určením o vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, či o ztrátě nebo znehodnocení, ke kterým došlo na daňovém území České republiky.

Z režimu volného daňového oběhu v systému EMCS jsou vyňaty dopravy vín od malých vinařů z Itálie a Rakouska, neharmonizované výrobky. Výjimka je i u minerálních olejů uvedených v § 58 zákona o SPD, které jsou monitorovány pouze na národní úrovni. V systému EMCS pro ně byla vytvořena speciální záložka.

3.4 Mezinárodní spolupráce

Podvody v EU mají vážné dopad na státní rozpočet a mohou vést k narušení hospodářské soutěže při pohybu výrobků podléhajících spotřební dani. Z tohoto důvodu je zapotřebí úzké spolupráce mezi správci daně odpovědnými, v jednotlivých členských zemích, za provádění opatření přijatých v této oblasti. Za tímto účel bylo zřízeno oddělení pro mezinárodní spolupráci, známé pod zkratkou ELO⁶³. Toto oddělení spadá pod Generální ředitelství cel, odbor daní.

Legislativa:

- Nařízení Rady (EU) č. 389 / 2012 ze dne 2. května 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004
- Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech

⁶³ Excise Liaison Office

Na tuto legislativu navazuje legislativa EU (směrnice, nařízení) týkající se spotřebních daní, národní legislativa jako např. Zákon o SPD, daňový řád, bilaterální dohody aj.

Oddělení pro mezinárodní spolupráci vykonává činnosti, které jsou účinným nástrojem k odhalování a prevenci daňových úniků. Jeho úkolem je zajistit efektivní a flexibilní spolupráci se zahraničními správci spotřební daně v ostatních členských zemích EU. Na výměně a poskytování informací se podílejí všechny členské státy. Tato činnost probíhá ve zvláštním režimu tak, aby se vyloučila rizika možného zneužití sdělovaných informací.

Dožádání o poskytnutí informací o daňových subjektech nebo vybraných výrobcích mohou být realizována pouze prostřednictvím tohoto oddělení. Informace a písemnosti získané v rámci šetření nelze následně použít pro jiné účely než pro ty vyžádané. Nesmí být dále sděleny bez souhlasu osoby, které se týkají, nebo bez souhlasu orgánu, který je poskytl. Dožadovaný správce daně není povinen vyhovět postoupenému požadavku, pokud by tato skutečnost byla v rozporu se zájmem státu nebo vedla k porušení obchodního, služebního či profesního tajemství.

Pro představu bych zde budou vyzdviženy některé činnosti, které toto oddělení vykonává: zajišťuje zpracování žádosti o ověření pohybu vybraných výrobků mezi členskými státy, spolupracuje s odborem pro odhalování organizované trestné činnosti, přijímá a postupuje informace v oblasti intrakomunitární přepravy příslušným správcům daně, poskytuje informace z databáze SEED, vede statistiku obdržných a postoupených dožádání aj.

Problémem, který v této oblasti může nastat, je v rozdílné legislativě. Např. německé orgány v případě zahájení trestního řízení poskytují informace po jeho skončení, což je mnohdy až po několika letech. Polské orgány mohou vykonat místní šetření u daňového subjektu pouze 1x ročně, aby nedošlo k omezování podnikání subjektů.

3.5 Daňové kontroly

Daňová kontrola je nástroj, pomocí kterého celní úřad monitoruje a kontroluje daňové subjekty, jak plní zákonné povinnosti související se správou daní. Je prováděna s cílem ověřit správnost a úplnost jejich tvrzení. Existují různé formy daňových kontrol, např. kontroly nahodilé, cílené a systémové. Daňová kontrola plní několik funkcí. Zajišťuje finanční stabilitu a zároveň slouží k prevenci a eliminaci nekalých praktik. Prevence spočívá v zabránění subjektů v nezákonné činnosti, eliminace se zaměřuje na odstranění chyb, pochybností a nesprávností v daňovém tvrzení.

Předmětem daňové kontroly jsou tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jeho daňové povinnosti. Správce daně může zahájit kontrolu bez konkrétních podezření či pochybnosti o řádném splnění daňových povinností daňového subjektu, K tomu více stanovisko Pléna Ústavního soudu (dále jen „ÚS“) sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011⁶⁴.

ÚS se tímto stanoviskem odchýlil od do té doby uplatňovaného právního názoru uvedeného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07⁶⁵. Ve stanovisku Pl. ÚS-st. 33/11 ÚS zdůrazňuje potřebu hodnotit proporcionalitu kontrolních postupů, které má správce daně k dispozici. Připouští možnost namátkové kontroly, neřekl však, že taková daňová kontrola nemůže být svévolná, pouze uvedl, že bez dalšího ji za zneužívající považovat nelze. ÚS konstatuje, že klíčovým prvkem kontroly je možnost provádět kontrolu náhodně. Dále upozorňuje, že nelze označit za šikanózní postup správce daně takový postup, kdy není důvodné podezření, že

⁶⁴ Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011 368/2011 Sb. ST 33/63 SbNU 567 *Ústavnost daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření*. Online. NALUS – databáze rozhodnutí Ústavního soudu. Dostupné

z: [https://www.aspi.cz/products/lawText/1/75481/0/2/sdeleni-c-368-2011-sb-o-prijeti-stanoviska-plena-ustavniho-soudu-sp-zn-pl-us-st-33-11-prijateho-podle-23-zakona-c-182-1993-sb-o-ustavnim-soudu-ve-veci-ustavne-konformni-interpretace-16-zakona-c-337-1992-sb-o-sprave-dani-a-poplatku-ve-zneni-pozdejsich-predpisu](https://www.aspi.cz/products/lawText/1/75481/0/2/sdeleni-c-368-2011-sb-o-prijeti-stanoviska-plena-ustavniho-soudu-sp-zn-pl-us-st-33-11-prijateho-podle-23-zakona-c-182-1993-sb-o-ustavnim-soudu-ve-veci-ustavne-konformni-interpretace-16-zakona-c-337-1992-sb-o-sprave-dani-a-poplatku-ve-zneni-pozdejsich-predpisu/sdeleni-c-368-2011-sb-o-prijeti-stanoviska-plena-ustavniho-soudu-sp-zn-pl-us-st-33-11-prijateho-podle-23-zakona-c-182-1993-sb-o-ustavnim-soudu-ve-veci-ustavne-konformni-interpretace-16-zakona-c-337-1992-sb-o-sprave-dani-a-poplatku-ve-zneni-pozdejsich-predpisu) [cit. 2024-02-25].

⁶⁵ Pl. ÚS 1835/07 (p) - *překonáno stanoviskem pléna Pl. ÚS - st. 33/11–1 ze dne 8. listopadu 2011 Důvody pro zahájení daňové kontroly – vyloučení svévole*. Online. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/4/144482/0/2/nalez-us-c-i-us-1835-07-p-prekonano-stanoviskem-plena-pl-us-st-33-11-1-ze-dne-8-listopadu-2011-duvody-pro-zahajeni-danove-kontroly-vyloucení-svevole>. [cit. 2024-03-09].

daňový subjekt neplní své povinnosti. Pro prokázání nezákonného zahájení daňové kontroly nestačí pouhá absence důvodů pro zahájení, ale musí být přítomny další okolnosti naznačující úmyslné nebo šikanózní jednání správce daně.

Daňová kontrola může být zahájena před vyměřením i po vyměření daně. Je eliminována lhůtou pro stanovení daně. Pokud by byla zahájena po prekluzi, jednalo by se o nezákonný zásah.

Cíl daňové kontroly je správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola zajišťuje soulad s platnými zákony a předchází daňovým únikům. Zároveň přispívá k důvěře veřejnosti v daňový systém a zajišťuje rovnost a spravedlnost ve výběru daní.

Opatření nejenže chrání integritu daňového systému, ale také zaručují efektivní využití daňových prostředků k prospěchu celé společnosti. Celkově lze konstatovat, že tyto preventivní kroky zvyšují transparentnost, ale též posilují důvěryhodnost a spravedlnost v daňových systémech.

Speciální opatření k jednotlivým komoditám vybraných výrobků mají správci daně usnadnit kontrolu jejich zdanění a řádný výběr daně. Při této činnosti se správce daně řídí procesem, který upravuje legislativa. Proces správy daně je důležitý pro transparentnost daňového řízení. Z uvedeného důvodu se diplomová práce bude dále zabývat srovnáním jednotlivých aspektů procesu správy daně. Toto srovnání je klíčové pro pochopení vývoje a účinnosti implementovaných opatření v průběhu času.

4 POROVNÁNÍ PROCESNÍHO STAVU ČINNOSTÍ CELNÍ SPRÁVY SOUVISEJÍCÍ S VÝŠE UVEDENÝMI OPATŘENÍMI A SPRÁVOU SPOTŘEBNÍCH DANÍ

Daňové prostředí a jeho proces se neustále mění a vyvíjí. Je ovlivňované ekonomickými, politickými a sociálními faktory. V této kapitole jsou uvedeny nejdůležitější klíčové aspekty legislativních změn, souvisejících se spotřebními daněmi v ČR, za období roku 2021, 2022 a 2023. Práce je zde zaměřena na dynamiku činností a opatření související s procesním řízením v oblasti spotřebních daní. Jedná se konkrétně o počty registračních a povolovacích řízení. Jsou zde shrnuty záměry veřejných rozpočtů za jednotlivé komodity vybraných výrobků. Dále je zde hodnocena efektivita daňových kontrol a postupů, které jsou používány k odstranění pochybností. Ve vztahu k EU je analyzována doprava vybraných výrobků a mezinárodní spolupráce.

Tato kapitola přináší komplexní pohled na změny v procesní oblasti spotřebních daní a nabízí hlubší pochopení jejich vlivů na ekonomiku, společnost a daňovou administrativu. Analytický přístup je podporován relevantními daty, statistikami a konkrétními příklady změn provedených v posledních třech letech.

V současné době je mou pracovní náplní oprava a vývoj aplikací, které celní správa používá při správě spotřebních daní. Data, která jsou zde uvedena jsem čerpala z těchto aplikací a z datových skladů užívaných celní správou.

4.1 Změny právních předpisů upravující spotřební a energetické daně

Dne 22. prosince 2020 vstoupil v platnost **zákon 609/2020 Sb.**, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Tato novela zasáhla i zákon o SPD, konkrétně u daně z minerálních olejů a tabákových výrobků.

Veškeré sazby daně u tabákových výrobků byly zvýšeny o 10 %, kromě procentní části daně u cigaret. Současně byl zaveden zákaz prodeje a skladování jednotkových balení zahříváných tabákových výrobků, které jsou určeny k přímé

spotřebě, pokud byly tyto výrobky označeny předchozí sazbou daně. Tento zákaz platí po dobu 6 měsíců od změny sazby daně.

Pokud jde o daně z minerálních olejů, došlo ke snížení sazeb pro střední oleje a těžké plynové oleje, což se odráží na sazbě daně snížením z 10 950 Kč/1 000 l na 9 950 Kč/1 000 l. Tato změna měla dopad i na vrácení daně z minerálních olejů⁶⁶, u které byl nárok na vrácení daně snížen o 1 000 Kč/1 000 l.

Novelou došlo zároveň ke změnám v zákoně o povinném značení lihu. Vznikla povinnosti distributorů poskytnout kauce ve třech rozdílných úrovních (500 000 Kč, 1 000 000 Kč a 5 000 000 Kč) s čímž je spojeno právo nabýt jen určité maximální množství lihu ve spotřebitelském balení. Změny se týkaly také lhůt pro použití kontrolních pásek⁶⁷ a prodloužení doby pro dovoz lihu⁶⁸, který byl označen zahraničním dodavatelem. Prodejní cena kontrolních pásek byla navýšena na 0,46 Kč.

Od 1. ledna 2021 dále došlo, **zákonem č. 382/2015 Sb.**, kterým se mění zákon o SPD, a další související zákony, k významným změnám v zákoně o SPD a v souvisejícím zákoně č. 261/2007 So., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů⁶⁹. Tímto zákonem došlo k důležitým úpravám v oblasti spotřebních daní, které ovlivňují specifické druhy minerálních olejů a bioplynu v kontextu daňových povinností a osvobození. Změny znemožňují možnost osvobození od daně u bioplynu⁷⁰ určeného pro pohon motorů či nabízeného k prodeji. Současně byl plátcům⁷¹ zrušen nárok na vrácení daně u zdaněných směsí minerálních olejů⁷².

Změna, která byla dne 7. dubna 2022, provedená **zákonem č. 93/2022 Sb.**, kterým se mění zákon o SPD, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zpřísnila osvobození spotřební daně u denaturovaného lihu. Došlo k rozšíření osvobození od daně z alkoholických

⁶⁶ § 56 a § 57 zákona o SPD

⁶⁷ Tato doba byla prodloužena z 24 měsíců na 60 měsíců

⁶⁸ Tato doba byla prodloužena z 9 měsíců na 60 měsíců

⁶⁹ Část 45 zákona – daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

⁷⁰ Uvedeného pod KN 2711 29

⁷¹ § 45 odst. 3 a 4 zákona o SPD

⁷² Minerální oleje definovány v § 45 odst. 2 písm. l) a o)

výrobků, které byly na území ČR dovezeny pro ozbrojené síly či civilní zaměstnance jiného členského státu, kteří se podílejí na obraně státu.

V návaznosti na energetickou krizi v souvislosti s cenami paliv a pohonných hmot, která vznikla v důsledku války na Ukrajině, došlo dne 11. května 2022, **zákonem č. 131/2022 Sb.**, kterým se mění zákon o SPD, ke snížení výše sazby daně u minerálních olejů.

Dne 15. června 2022, **zákonem č. 179/2022 Sb.**, kterým se mění zákon o SPD, byla přijata zásadní novela zákona jejíž podstatná část byla účinná až od 13. února 2023. Tato novela se týkala zejména transpozice směrnice Rady (EU) 2020/262, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní. Tato novela upravuje povinnost elektronické evidence zásilek vybraných výrobků dopravovaných ve volném daňovém oběhu mezi členskými státy EU, a také elektronickou evidenci zásilek vybraných výrobků v souladu s § 58b zákona.

Zákon č. 234/2023 Sb., ze dne 27. července 2023, kterým se mění zákon o SPD, upravuje výši sazby daně u minerálních olejů uvedených do volného daňového oběhu a u minerálních olejů, u kterých vznikl nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů.

Vyhláškou č. 242/2023 ze dne 26. července, o stanovení podrobností značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů, byla nahrazena vyhláška č. 61/2007. Vyhláška byla vydána v návaznosti na změnu evropské legislativy, která změnila společný evropský značkovač pro vybrané minerální oleje z původního značkovače SOLVENT YELLOW 124 na nový společný evropský značkovač vybraných minerálních olejů ACCUTRACETM PLUS, a to s povinností jeho používání od 19. ledna 2024⁷³.

4.2 Registrační, povolovací řízení a počet daňových tvrzení

První část analýzy se zaměřuje na struktury, dynamiku a vývoj registrací, které vznikají nejen na základě zákonné povinnosti daňových subjektů, ale i z moci

⁷³ více Prováděcí rozhodnutí komise (EU) č. 2022/197 ze dne 17. ledna 2022 o určení společné látky pro daňové značení plynových olejů a petroleje

úřední. Dále je zde poskytnut pohled na počet podaných daňových tvrzení v rámci spotřebních a energetických daní.

Registrační řízení v rámci spotřebních a energetických daní

Tabulka č. 1 - počet plátců spotřebních a energetických daní

Komodita	Počet plátců		
	2021	2022	2023
Minerální oleje	535	530	515
Pivo	787	796	810
Víno a meziprodukty	3 287	2 943	3 051
Lih	1 073	1 042	968
Tabákové výrobky	195	164	124
Elektrina	1 748	1 799	1 910
Pevná paliva	182	180	174
Zemní plyn a některé další plyny	890	932	940

Registrační řízení povinného značení lihu, distribuce lihu a distribuce pohonných hmot

Tabulka č. 2 - Počet platných registrací ke značení lihu

Rok	2021	2022	2023
Počet platných registrací ke značení lihu	236	239	234

Tabulka č. 3 - Počet distributorů lihu

Rok	2021	2022	2023
Počet registrovaných distributorů lihu	151	154	151

Tabulka č. 4 - Počet distributorů pohonných hmot

Rok	2021	2022	2023
Počet registrovaných distributorů pohonných hmot	124	117	116

V rámci povolovacího řízení vydaly celní úřady tato povolení:

Povolovací řízení u spotřebních daní

Tabulka č. 5 - Počet platných povolení

Druh povolení*	Počet povolení		
	2021	2022	2023
Povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně (bez povolení na přijímání lihu osvobozeného od daně)	847	883	964
Povolení na přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně	423	403	392
Povolení k provozování daňového skladu	1 017	1 024	1051
Oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků	746	761	754
Oprávněný příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků	30	16	18
Držitel povolení k nákupu zkapalněných ropných plynů uvedených do volného daňového oběhu	1 367	1 374	631

Oznámení eVDO ⁷⁴	---	66 ⁷⁵	3002
Prodej za ceny bez daně (letišť)	6	6	6
Povolení ke značkování a barvení vybraných minerálních olejů	18	19	17
Povolení ke značkování některých dalších minerálních olejů	3	3	2
Povolení zástupce pro zasílání vybraných výrobků	0	5	7

Povolovací řízení u energetických daní

Tabulka č. 6 - Počet platných povolení

Druh povolení	Počet povolení		
	2021	2022	2023
Povolení k nabytí elektřiny bez daně	280	289	270
Povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně	415	401	332
Povolení k nabytí plynu bez daně	219	221	218
Povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně	718	708	669
Povolení k nabytí pevných paliv bez daně	131	137	134
Povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně	155	147	138

⁷⁴ Evidence volného daňového oběhu

⁷⁵ Týká se oznámení evidovaných příjemců, evidovaných odesílatelů, dočasně evidovaných příjemců a dočasně evidovaných odesílatelů od 1. 11. 2022.

Podaná tvrzení k dani

Tabulka č. 7 - Počet podaných daňových tvrzení⁷⁶

Druh DAP	Komodita	2021	2021	2022	2022	2023	2023
		Počet celkem	Počet datovou zprávou	Počet celkem	Počet datovou zprávou	Počet celkem	Počet datovou zprávou
Daň z minerálních olejů	Minerální oleje	5 449	4 190	5592	4873	6 255	5 835
Daň z lihu	Láh	10 307	6 516	11417	8127	11 868	10 675
Daň z piva	Pivo	9 539	7 698	9849	8737	10 824	10 826
Daň z vína a meziproductů	Víno a meziproducty	20 376	15 559	22511	18898	24 719	22 840
Daň z tabákových výrobků	Tabákové výrobky	454	218	519	249	780	319
Daň ze surového tabáku	Surový tabák	15	15	15	12	15	13
Daň ze zahříváných tabákových výrobků	Tabákové výrobky	4	3	12	7	23	19
Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů	Zemní plyn	11 210	9 337	12435	11577	13 391	13 017
Daň z pevných paliv	Pevná paliva	2 049	1 539	1966	1663	2 055	1 858
Daň z elektřiny	Elektřina	21 257	17 575	22522	20795	24 518	23 710
Přiznání ke spotřební dani podle § 15a odst. 9	Minerální oleje, Láh, Pivo, Víno a meziprod., tabákové výr.	0	0	0	0	0	0
Přiznání k uplatnění nároku osobám požívajícím výsad a imunit § 15	Minerální oleje, Láh, Pivo, Víno a meziprod., tabákové výr.	1 501	22	1508	17	1 479	3
Přiznání k uplatnění nároků § 15a pro NATO	Minerální oleje, Láh, Pivo, Víno a meziprod., tabákové výr.	27	0	27	1	24	0

⁷⁶ včetně hlášení dle § 136 odst. 5 daňového řádu, že daňovému subjektu nevznikla daňová povinnost

Přiznání k uplatnění nároku (§ 55) - mineralogické postupy a metalurgické procesy	Minerální oleje	151	124	174	154	200	198
Přiznání k uplatnění nároku (§ 56) – výroba tepla	Minerální oleje	26 586	22 365	26890	24437	25 531	24 186
Přiznání k uplatnění nároku (§ 56a) – ostatní benzíny	Minerální oleje	708	588	773	710	642	617
Přiznání k uplatnění nároku (§ 57) – zelená nafta	Minerální oleje	23 899	14 721	27321	22394	27 500	27 301
Přiznání k uplatnění nároku ZDP	Zemní plyn	32	2	30	3	32	0
Přiznání k uplatnění nároku ZDPP	Pevná paliva	0	0	1	1	2	2
Přiznání k uplatnění nároku ZDE	Elektřina	50	0	37	1	37	0
Celkem		133 614	100 472	143599	122656	137 895	141 419

4.3 Rozpočty a cíle dle jednotlivých komodit v roce 2023

Spotřební daně jsou důležitým příjmem státního rozpočtu. Celní správa pro porovnání vývoje obchodu, monitoringu černého trhu a celkového sledování ekonomických aktivit vede mimo jiné i detailní statistiky zaměřené na spotřební a ekologické daně. Tyto statistiky pravidelně obnovuji a vkládám na internetové stránky celní správy⁷⁷. Níže je zhodnoceno, jaké byly výnosy v roce 2023 ve srovnání s rokem 2022.

⁷⁷ Viz <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/uvod.aspx>

Celkové inkaso spotřebních a energetických daní

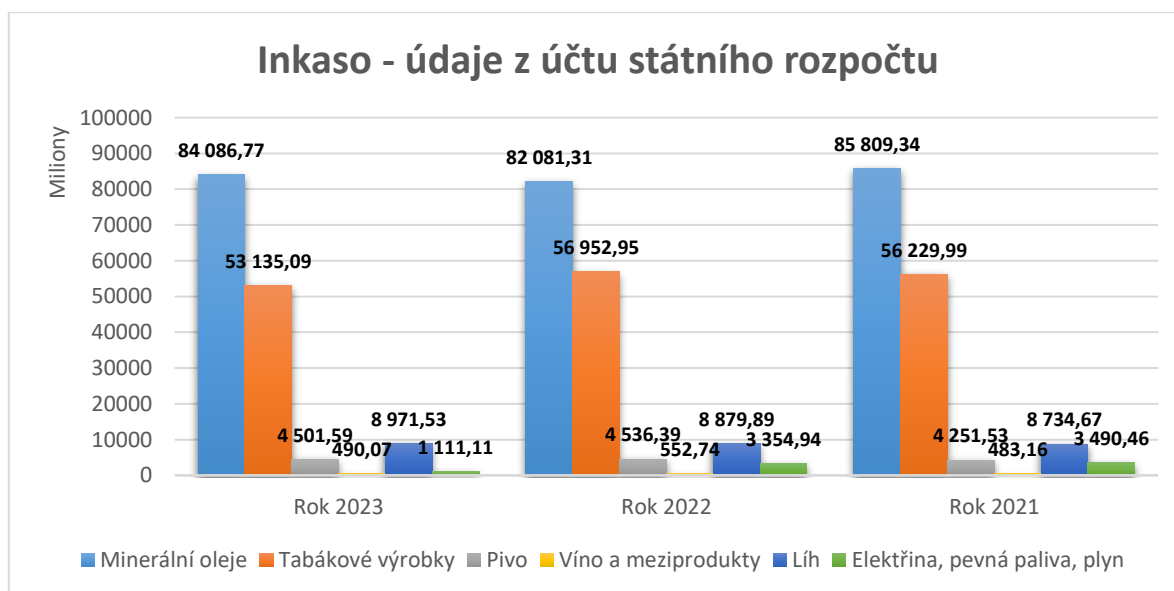
U spotřebních a energetických daní došlo v roce 2023, při porovnání s předchozím rokem, k poklesu inkasa. Tento pokles činil 4 113,6 milionů Kč.

Spotřební daně vykázaly největší nárůst výběru u daně z minerálních olejů, kde bylo získáno o 2 004,2 milionů Kč více než v roce 2022. Naopak, nejvýraznější snížení bylo patrné u daně z tabáku. Zde bylo inkasováno pouze 89,3 % ve srovnání s předchozím rokem. U tabákových výrobků je ale stav inkasa proměnlivý. V roce 2022 došlo naopak k jeho zvýšení, na 103,8 %.

Co se týče ostatních komodit těchto daní, výnosy byly obdobné, jako výnosy za rok 2022.

Na celkovou výši daňových příjmů má vliv i vysoká míra inflace, zvyšující se ceny potravin, statků a služeb a v neposlední řadě i neustálé zdražování energií, způsobené ruskou agresí vůči Ukrajině a válkou na Blízkém východě. Nedochozí sice k nedostatku komodit, ale společnosti i domácnosti se snaží energiemi šetřit a hledat alternativní zdroje, čímž došlo i u energetických daní ke snížení jejich spotřeby.

Graf č. 1 - Vývoj inkasa u jednotlivých komodit za rok 2021, 2022 a 2023



Daň z minerálních olejů

Na spotřební dani z minerálních olejů bylo v roce 2023 vyinkasováno o 2 004,22 milionů Kč více než za rok minulý. Celkem bylo vybráno 84 086,77 milionů Kč. Došlo tedy o zvýšení příjmu o 2,4 %.

Vratky spotřební daně z minerálních olejů pak dosáhly částky 2 773,38 milionů Kč, což je oproti minulému období o 375,62 milionů Kč méně. Dominantní položku u vrácení spotřební daně z minerálních olejů tvoří tzv. zelená nafta, jejíž podíl na celkovém uplatněném nároku na vrácení daně v roce 2023 činí 2276,91 milionů Kč. Následuje pak vrácení spotřební daně z minerálních olejů určených pro výrobu tepla s podílem 462,24 milionů Kč.

K 1. 8. 2023 došlo ke zvýšení spotřební daně na původní sazbu 9 950/1 000 Kč/l, která byla z důvodu agrese na Ukrajině snížena v červnu 2022. Důvodem pro zvýšení spotřební daně byl výrazný pokles ceny motorové nafty pro řidiče v ČR, která byla v dubnu jednou z nejnižších v celé EU. Tento krok zároveň souvisí s hledáním úsporných opatření v rámci konsolidačního balíčku, kdy vláda předpokládala vylepšení státního rozpočtu, což se podařilo. Původně mělo snížení spotřební daně platit až do 31. prosince 2023.

Daň z lihu

Nárůst inkasa můžeme v roce 2023 zaznamenat i na spotřební dani z lihu. Ke zvýšení došlo o 1 %, o 91,65 milionů Kč. Na spotřební daň z lihu bylo celkem vybráno 8 971, 53 milionů Kč.

Postupně se po pandemii COVID 19 obnovuje turistický ruch a příjíždějící turisté, konzumující lihoviny, ovlivnili výši celkového inkasa spotřební daně z lihu. Na výši inkasa z lihu mělo vliv i předzásobením obchodníků lihovinami před koncem roku zatíženými nižší sazbou daně v souvislosti se zvýšením spotřební daně z lihu od 1.ledna 2024.

Daň z piva

Výběr spotřební daně z piva v roce 2023 dosáhl obdobné hodnoty, jako v roce předchozím, tedy 4 501, 59 milionů Kč, čímž bylo téměř dosaženo očekávaného výnosu spotřební daně z piva.

V oblasti spotřební daně z piva lze konstatovat, že po překonání komplikovaných let 2019–2022, která byla značně ovlivněna opatřeními proti šíření nákazy COVID 19, se spotřeba piva ustálila. Návrat objemu spotřeby do předcovidového období však nenastal, a tak i výběr spotřební daně je cca o 200 milionů Kč nižší, než v roce 2019. Vzhledem k přijetí opatření ke konsolidaci veřejných financí⁷⁸ a zvýšení DPH na čepované pivo, lze v následujícím roce očekávat přesun konzumentů z restaurací do domácího prostředí a tím další propad prodeje čepovaného piva. Takový vývoj s sebou přinese ukončování provozu restaurací především na venkově, spojené s dalšími efekty (negativní dopad na zaměstnanost, výběr dalších daní spojených s podnikáním v pohostinství atd...).

Daň z vína a meziproductů

Oproti roku 2022 lze zaznamenat v oblasti výběru spotřební daně z vína a meziproductů nepatrný pokles – v roce 2022 činilo inkaso spotřební daně 552,74 milionů Kč, v roce 2023 činilo 490,07 milionů Kč. Tento pokles o 62,67 milionů Kč je pravděpodobně způsoben orientací spotřebitelů na lehce perlivá vína s nulovou sazbou spotřební daně a tím menší spotřebu vín šumivých. Tento trend lze předvídat i v následujícím roce.

Výběr spotřební daně z vína a meziproductů je stále značně ovlivněn nulovou sazbou spotřební daně z tichých vín. Vlastní výběr daně se tak omezuje pouze na vína šumivá a meziproducty, jejichž spotřeba ve srovnání s víny tichými je v ČR zanedbatelná. Ačkoli stále stoupá obliba lehce perlivých vín typu prosecco nebo frizzante, drtivá většina těchto vín spadá z pohledu zákona o SPD pod vína tichá, tedy nemají na inkaso spotřební daně žádný vliv.

Daň z tabákových výrobků a zahříváných tabákových výrobků

U tabákových výrobků činilo inkaso 50 860,99 milionů Kč. Došlo tedy k poklesu výběru o 10,7 %, což je zhruba 6 091,96 milionů Kč. Do těchto hodnot je zahrnuta i daň ze surového tabáku. U zahříváných tabákových výrobků dosáhlo inkaso

⁷⁸ Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

2 274,1 milionů Kč a v meziročním srovnání s rokem 2022 pokleslo o 5,3 %, respektive o 127,02 milionů Kč. Souhrnně za všechny tabákové výrobky došlo při výběru 53 135,08 milionů Kč k meziročnímu poklesu o 10,5 %, tedy o 6 218,99 milionů Kč.

Plán rozpočtu byl naplněn z 80,6 %, jelikož byl výnos pro rok 2023 stanoven na 63 100 milionů Kč. U zahříváných tabákových výrobků došlo při plánu 2 100 milionů Kč k naplnění ze 108,3 %. Celkově tedy při plánovaném výnosu 65 200 milionů Kč a skutečném výnosu 53 135,09 milionů Kč došlo k naplnění plánu z 81,5 %.

Snížení může být způsobeno zaměřením spotřebitelů na zahříváné tabákové výrobky, elektronické cigarety nebo nikotinové sáčky. Neméně významným důvodem jsou přeshraniční nákupy v sousedních zemích, zejména v Polsku, kde je pořizovací cena krabičky cigaret výrazně nižší, což při zohlednění množství cigaret pro osobní spotřebu, které si může fyzická osoba z jiného členského státu dopravit znamená, že taková cesta pro cigarety do Polska se ekonomicky vyplatí prakticky z každého místa v ČR. Významný podíl spotřebitelů cigaret tedy přispívá do polského rozpočtu namísto do českého. I u zahříváných tabákových výrobků došlo v meziročním srovnání k mírnému poklesu inkasa i přes fakt, že obliba této kategorie neustále roste. Důvody lze opět shledat v přeshraničních nákupech zejména v Polsku, ale také v zákazu zahříváných tabákových výrobků s charakteristickou příchutí, který začal platit v průběhu měsíce října. Výrobci reagovali na tento zákaz uvedením na trh obdobných výrobků, avšak zcela bez obsahu tabáku, které až do 31. prosince 2023 nebyly předmětem daně. Ačkoliv je tento zákaz daný směrnicí komise v přenesené pravomoci celoevropský, tak některé z okolních zemí (např. Polsko) jej ještě neprovedli v rámci národní legislativy, což pravděpodobně ještě zvýšilo už tak ekonomickou situaci danou motivací spotřebitelů nakupovat tyto výrobky v Polsku. Závěrem je třeba uvést, že od roku 2024 dochází ke zdanění zahříváných tabákových výrobků, které neobsahují tabák stejně jako ke zdanění dalších produktů jako jsou náplně do elektronických cigaret, nikotinové sáčky nebo ostatní tabákové výrobky (např. žvýkací tabák).

Tabulka č. 8 - Počet odebraných tabákových nálepek

Rok	celkem	Odebrané tabákové nálečky na cigarety	Odebrané tabákové nálečky na zahřívání tabákové výrobky
2021	942 996 655	790 918 415	114 770 290
2022	919 428 433	737 609 540	153 016 825
2023	787 132 393	616 466 695	139 990 100

Tabulka č. 9 - Odebrané tabákové nálečky za rok 2023

Měsíc	Písmeno sazby	Počet odebraných kusů
leden	L	80 016 193
Únor	L	78 543 371
březen	L	71 273 133
duben	L	59 031 629
květen	L	68 644 679
červen	L	95 828 926
červenec	L	62 520 370
srpen	L	74 352 764
září	L	45 717 957
říjen	L	49 496 053
listopad	L	70 556 281
prosinec	L	31 151 037
celkem	L	787 132 393

Energetické daně

V loňském roce dosáhly příjmy z této daně částky 3 086,43 milionů Kč. Ve srovnání s předchozím rokem došlo ke snížení inkasované částky o 268,67 milionů Kč. Pokles byl zaznamenán u všech komodit. U tuhých paliv inkasovaná částka klesla o 95,56 milionů Kč, u elektřiny 92,97 milionů Kč a u plynu 80,15 milionů Kč.

Z pohledu energií má za sebou ČR další náročný rok. V loňském roce, kdy se svět začal vzpamatovávat z hospodářské krize vyvolané celosvětovou pandemií, čelila ČR jedné z největších výzev, kdy zuřila válka na Ukrajině a došlo k nejhorší celosvětové energetické krizi za poslední desetiletí. Bylo třeba přijmout opatření k úspoře energie, snižovat riziko nespoleháním se na jediný zdroj dodávky energií a urychlit přechod na energii čistou, abychom se co nejdříve stali méně závislími na dovozu fosilních paliv z Ruska.

V loňském roce byl v Česku postaven rekordní počet solárních elektráren, což přispělo ke snížení dodávek elektřiny z distribuční sítě. U elektřiny se již očekává stabilizace trhu. Klesla i spotřeba v meziročním srovnání u dodávek plynu. Trh s elektřinou totiž ovlivnil i trh s plynem, a to tím, že svou roli sehrála možnost nahradit vytápění plynem za vytápění tepelnými čerpadly či elektřinou.

Spotřeba energií je na sestupné tendenci. Je však třeba obecně vnímat, že spotřebu energií ovlivňuje velké množství faktorů, jako je zejména počasí, zacházení samotných odběratelů se spotřebou, instalace nových technologií a spotřebičů s nižší spotřebou, instalace fotovoltaických elektráren, tepelných čerpadel, aj.

Prodělaná energetická krize a narušení dodavatelských řetězců v posledních dvou letech ukazují současný optimistický výhled jako velmi opatrný, jelikož trhy zůstávají zranitelné, inflace je stále vysoká, v neposlední řadě pokračuje válečné dění na Ukrajině a nově i na Blízkém východě.

Daňové kontroly a postupy k odstranění pochybností

Daňová kontrola podle daňového řádu je soubor jednotlivých úkonů, kterými správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení daně. Daňová kontrola může být provedena před vyměřením daně

i po jejím vyměření, a to ve lhůtě pro stanovení daně. Jsou prováděny příslušníky oddělení Daňových kontrol celních úřadů. Za jednu daňovou kontrolu je považována kontrola daňových povinností u jedné daně bez ohledu na počet zdaňovacích období, která jsou vymezena v předmětu daňové kontroly.

V průběhu roku 2023 bylo zahájeno 157 daňových kontrol a došlo k ukončení 169 daňových kontrol. Celkem 133 daňových kontrol bylo ukončeno s pozitivním výsledkem, což je 79 % z celkového počtu provedených daňových kontrol. V rámci provedených daňových kontrol bylo doměřeno celkem 50,8 milionů Kč a zároveň bylo vráceno 0,5 milionů Kč daňovým subjektům.

Taktéž bylo k lednu 2024 prozatím vyměřeno 12 milionů Kč na příslušenství souvisejícím s doměřením daně po ukončených daňových kontrolách. Na základě těchto údajů by měly příjmy do státního rozpočtu po daňových kontrolách činit 62,3 milionů Kč, čímž došlo k meziročnímu růstu této částky o 21 % v porovnání s rokem 2022.

Nejvyšší částka doměrku zjištěného jednou daňovou kontrolou byla v roce 2023 ve výši 10 884 300 Kč u spotřební daně z minerálních olejů, kdy byly prověřovány přepravy minerálních olejů. Průměrná částka doměrku na každou ukončenou daňovou kontrolu za rok 2023 činila 330 815 Kč. Tato hodnota je v porovnání s rokem 2022 vyšší o 18 %.

Nejvíce daňových kontrol bylo v roce 2023 zaměřeno na kontrolu daně z minerálních olejů, na jejichž základě bylo doměřeno 48,9 milionů Kč a se souvisejícím příslušenstvím se jedná o částku celkem 59,7 milionů Kč. V této kategorii se jednalo především o kontroly zaměřené na prověřování nároku na vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese a také kontroly zaměřené na prověřování nároku na vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla.

Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

Na základě nařízení EU jsou od roku 2010 veškeré vybraných výrobků, které se dopravují v režimu podmíněného osvobození od daně, zaevidována do elektronického systému nazývaného se EMCS, Tento systém je od 13. 2. 2023

rozšířen o monitoring doprav harmonizovaných vybraných výrobků nacházejících se ve volném daňovém oběhu. Od tohoto data již zásilky nemusí doprovázet stejnopis elektronického průvodního dokladu. Postačuje, aby dopravce disponoval referenčním kódem ARC zapsaným do EMCS nebo záložním průvodním dokladem, který je vystavován v případě nefunkčnosti systému.

V rámci režimu podmíněného osvobození od daně se celkový počet doprav vybraných výrobků z EU do ČR v roce 2023 oproti roku 2022 zvýšil o 9,18 %. U doprav z ČR do EU došlo poklesu o 9,19 %. Největší pokles byl u doprav do Německa a Rakouska, naopak došlo k nárůstu množství doprav ze Slovenska a Rakouska. V rámci daňového území ČR byl zaznamenán pokles dopravy vybraných výrobků o 9,22 %.

Od 13. 2. 2023 bylo v rámci volného daňového oběhu mezi ČR a jinými členskými zeměmi EU elektronicky (v EMCS nebo záložním způsobem) zaevidováno 16 490 doprav vybraných výrobků, z toho nejvíce obchodních transakcí se uskutečnilo se Slovenskem, Německem a Polskem.

Tabulka č. 10 - Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi ČR a EU

Země	Z EU do ČR			Z ČR do EU		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
AT – Rakousko	13 415	7 549	9 730	3 777	3 575	1 978
BE – Belgie	1 981	2 166	2 515	1 236	1 522	1 360
BG – Bulharsko	281	268	314	537	505	698
CY – Kypr	0	0	0	46	48	0
DE – Německo	20 744	21 486	21 265	22 348	19 475	15 216
DK – Dánsko	171	133	127	243	184	143
EE – Estonsko	72	62	71	191	135	71
ES – Španělsko	3 146	2 675	2 903	487	534	539
FI – Finsko	119	150	137	336	349	324

FR – Francie	6 546	6 199	6 375	633	688	760
GR – Řecko	346	389	218	328	258	345
HU – Maďarsko	3 298	3 076	2 433	7 196	5 245	4 657
IE – Irsko	246	292	307	67	54	52
IT – Itálie	10 698	10 966	11 556	2 799	2 638	2 219
LT – Litva	224	381	85	345	380	523
LU – Lucembursko	26	43	34	71	210	252
MT – Malta	1	0	0	8	17	19
LV – Lotyšsko	116	144	184	234	346	403
NL – Nizozemsko	2 055	2 052	2 190	1 985	1 789	2 280
PL – Polsko	5 050	4 576	4 257	6 604	5 575	5 558
PT – Portugalsko	512	538	521	112	109	133
RO – Rumunsko	648	611	708	645	552	547
SE – Švédsko	120	109	111	1 651	1 685	1 673
SI – Slovinsko	54	58	73	354	411	379
SK – Slovensko	31 677	26 560	32 091	32 653	31 873	31 484
HR – Chorvatsko	53	67	54	625	693	718
XI – Severní Irsko	19	14	9	0	0	0
Celkový součet	101 628	90 564	98 630	85 511	78 847	72 491

Tabulka č. 11 - Doprava vybraných výrobků v režim podmíněného osvobození od daně na daňovém území ČR

Rok	2021	2022	2023
Počet realizovaných doprav	68 039	75 091	69 257

Ve sbírce zákonů byl zveřejněn pod č. 179/2022 zákon, kterým se mění zákon o SPD. Novelou došlo ke změnám při přijímání a odesílání zásilek vybraných výrobků dopravovaných v režimu volného daňového oběhu mezi členskými státy EU. S účinností od 13. 2. 2023 musí být všechny dopravy uskutečňované v režimu volného daňového oběhu mezi členskými státy realizovány prostřednictvím modulu e-VDO v systému EMCS⁷⁹.

Tabulka č. 12 - Doprava vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu mezi ČR a EU od 13. 2. 2023

Země	Z EU do ČR	Z ČR do EU
	2023	2023
AT – Rakousko	873	244
BE – Belgie	3	15
BG – Bulharsko	163	140
CY – Kypr	0	2
DE – Německo	1 316	548
DK – Dánsko	0	11
EE – Estonsko	1	20
ES – Španělsko	23	43
FI – Finsko	1	7
FR – Francie	334	21
GR – Řecko	23	61
HU – Maďarsko	82	349
IE – Irsko	0	2
IT – Itálie	304	271

⁷⁹ v souladu se směrnicí Rady EU 2020/262/EU, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní, a v souladu s § 28a zákona o SPD

LT – Litva	5	13
LU – Lucembursko	0	3
MT – Malta	0	0
LV – Lotyšsko	0	0
NL – Nizozemsko	105	28
PL – Polsko	401	1 552
PT – Portugalsko	39	82
RO – Rumunsko	11	84
SE – Švédsko	0	64
SI – Slovinsko	71	34
SK – Slovensko	3 195	5 306
HR – Chorvatsko	13	77
XI – Severní Irsko	0	0
Celkový součet	6 350	8 974

Tabulka č. 13 - Doprava vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu v rámci daňového území ČR přes území jiného členského státu od 13. 2. 2023

Rok	2023
Počet realizovaných doprav	90

Mezinárodní spolupráce v oblasti spotřebních daní

Celní správa v oblasti spotřebních daní spolupracuje s orgány jiných členských zemí v souladu s nařízením Rady EU č. 389/2012, o administrativní spolupráci v oblasti spotřebních daní. Tato spolupráce je realizována prostřednictvím Generálního ředitelství, odborem daní, oddělením ELO a EMCS. Toto oddělení plní funkci národního kontaktního místa. Jednou z jeho klíčových funkcí je

poskytování číselných identifikátorů subjektů, kteří v EU obchodují s vybranými výrobky a dopravují je v režimu podmíněného osvobození od daně. V souvislosti s modulem EMCS toto oddělení řeší úpravy právních předpisů, žádosti o spolupráci, doručování dokumentů, výměnu informací a oznámení souvisejících se správou daní v mezinárodní oblasti.

Co se týká Evropské komise, je ČR zaangažována do dvou oblastí. První se zaměřuje na řešení problémů spojených se zasíláním vybraných výrobků z jiných členských států přímo k finálním spotřebitelům, zatímco v rámci druhé oblasti jsou identifikovány a analyzovány rizikové faktory přepravy vybraných výrobků.

Mezinárodní spolupráce se v roce 2023 soustředila i na úpravy nově zavedeného systému eVDO, který elektronicky monitoruje pohyb vybraných výrobků nacházejících se ve volném daňovém oběhu.

Tabulka č. 14 - Počet žádostí

Rok	2021	2022	2023
Žádosti odeslané	2 024	2 294	3 021
Žádosti přijaté	438	402	352

Během sledovaného období lze pozorovat, že analyzované hodnoty zůstaly relativně stabilní a podobné. V poslední době je inkaso spíše ovlivněno vysokou mírou inflace, neustálým zvyšováním cen potravin a energetických zdrojů. Lidé reagují na tyto trendy tím, že přijímají opatření k šetření, což může zahrnovat i předzásobení se v důsledku navýšení spotřební daně u lihu a přesunu spotřebitelů k zahříváním tabákovým výrobkům a elektronickým cigaretám.

Proces správy daně je důležitý pro jeho transparentnost. Jeho součástí je vyhodnocování rizik, která mohou vést k daňovým únikům a vydání doporučení k jejich zamezení. Poslední kapitola bude zaměřena na identifikaci specifických rizik a navrhuje opatření, které je mohou snížit na minimální úroveň.

5 RIZIKA A DOPORUČENÍ

V oblasti spotřební daně se vyskytuje mnoho rizik, která mohou ovlivnit jejich výběr. Je důležité zjistit příčiny a nalézt doporučení a strategie, které mohou zlepšit tento proces. Tato kapitola se zaměří na identifikaci hlavních rizik, která se v oblasti výběru spotřebních daní vyskytují, a poskytne doporučení, jak s nimi efektivně zacházet. Dále se zaměří na faktory, které mají významný vliv na výběr spotřební daně a jak je možné tyto vlivy optimalizovat pro dosažení co nejlepších výsledků.

5.1 Minerální oleje

Spotřební daně z minerálních olejů, konkrétně z pohonných hmot, tvoří největší část příjmů do státního rozpočtu. Pro laickou veřejnost jsou nejnámějšími minerálními oleji ty, které jsou určeny pro pohon motorů. Mezi ně řadíme motorovou naftu a benzín. Tyto pohonné hmoty tvoří až 99 % veškerých příjmů spotřebních daní získaných z minerálních olejů, přičemž motorová nafta tvoří zhruba dvě třetiny.

Spotřební daň na motorovou naftu je v ČR cca 407 EUR/1 000 l. Ve srovnání se spotřební daní ostatních členských států se jedná o průměrnou hodnotu. Nejvyšší daně dosahují hodnoty 600 EUR/1 000 l, které mají Itálie, Francie a Belgie. Nejnižší jsou v Bulharsku, Lucembursku a Polsku. Rozdíl ve spotřební dani na naftu mezi ČR a Polskem činí 47 EUR/1 000 l. Nižší spotřební daň má i Slovenská republika a Rakousko. V Německu je naopak spotřební daň vyšší o 37 EUR/1 000 l.⁸⁰

V některých zemích EU, např. Belgii a Francii, je možné částečné vrácení spotřební daně u tzv. profesionální nafty. Tento systém umožňuje profesionálním dopravcům snížení daně a zároveň je motivuje k tomu, aby nakupovali tuzemskou naftu. V Belgii je tato vratka výrazná. Z původních 600 EUR/1 000 l zaplatí

⁸⁰ dle *Studie Institutu pro politiku a společnost ve spolupráci Centra ekonomických a tržních analýz, z července 2019, zveřejněné na stránkách <https://www.politikaspolecnost.cz/wp-content/uploads/2019/07/Zdanění-spotřeby-v-České-republice-IPPS.pdf>*

dopravci 406 EUR/1 000 l. Ve Francii z původních 594 EUR/1 000 l je daň snížena na 437 EUR/1 000 l.⁸¹

Vysoké riziko v oblasti minerálních olejů bych viděla u možnosti zneužívání ostatních minerálních olejů jako nezdaněné příměsi nebo náhrady klasických pohonných hmot. ČR disponuje jednou z nejrozsáhlejších sítí čerpacích stanic pohonných hmot v EU. Téměř polovinu z nich tvoří nově výdejní jednotky nebo čerpací stanice s vymezeným přístupem, které díky svému charakteru mohou poskytovat dostatečné technologické zázemí k nelegální distribuci předmětného zboží koncovým uživatelům, ale i k jejich přimíchávání do pohonných hmot.

Problémové mohou být nelegální přepravy minerálních olejů v tzv. IBC kontejnerech. Kromě obtížnější možnosti odhalení se vyznačují také tím, že k další distribuci nevyžadují specifické technologické zázemí. Rizikovým místem mohou být standardní stáčiště, úložiště minerálních olejů, výše popsané čerpací stanice, ale i nevyužívané průmyslové objekty, a to především ty, nacházející se v pohraničních oblastech. K administrativnímu zakrytí těchto přeprav pak mohou být i nadále využívány komodity s obdobnými vlastnostmi, jako např. chemikálie ale i rostlinné oleje. Vzhledem k tomu, že toto jednání trvale generuje poměrně značné zisky pro pachatele napříč státy EU, nelze vyloučit ani zvýšenou míru zapojení v tuzemsku sídlících podnikatelských entit na zneužívání režimu třístranných obchodů, v jejichž rámci bude předmětné zboží přepravováno v ČR deklaratorně v tranzitu do jiného členského státu, přičemž však za využití, např. povinné přestávky, bude v ČR nelegálně stočeno či vyloženo.

Předmětem nelegálních aktivit budou minerální oleje zatížené v okolních evropských státech v důsledku přesně vymezeného účelu užití nižší sazbou spotřební daně, či od této daně osvobozené, jako např. topné oleje a minerální oleje užívané jako pohonná hmota v lodní dopravě.

Jako poslední bych u této komodity uvedla nesoulad týkající se rozdílného udávání měrných jednotek u komodity zkapalněný ropný plyn určený pro pohon motorů. Na čerpacích stanicích je konečnému uživateli prodáván jako výrobek s objemovou měrnou jednotkou. Okolní teplota může u tohoto produktu, vzhledem

⁸¹ *Vrácení spotřební daně*. Online. Easytrip transport services. Dostupné z: <https://easytrip-transport-services.com/cs/reseni-pro-spravu-vozoveho-parku/dph-a-spotrebni-dan/vraceni-spotrebni-dane/>. [cit. 2024-02-08].

k jeho možné roztažitelnosti, způsobit, že nakoupené množství není totožné s prodaným. Na čerpací stanice je zkapalněný ropný plyn dodáván s měrnou jednotkou uvedenou v tunách, což je zároveň i měrná jednotka, jejíž hodnota je důležitá v případě zdanění této komodity. Bylo by vhodné, aby tento produkt byl při prodeji i při zdanění evidován se stejnou měrnou jednotkou, nejlépe hmotnostní, jejíž hodnoty jsou při změně teplot neměnné.

V současné době celní úřady nedisponují zařízením umožňující odběr vzorků zkapalněných ropných plynů, u kterých je možnost zneužití plynů, určených pro výrobu tepla, jako nelegální pohonné hmoty. Tento rozdíl je možné zjistit rozborem odebraných vzorků, dle vyššího obsah síry. V případě takového podezření je vhodná spolupráce s Českou obchodní inspekcí.

U držitelů povolení k provozování daňového skladu a s nimi spojených distributorů pohonných hmot je na místě sledovat množství a strukturu vybraných výrobků, se kterými tyto subjekty obchodují a provádět u nich kontrolu správnosti údajů, které vykazují, a to i v návaznosti na podaná oznámení jejich obchodních partnerů.

5.2 Líh

Mezi negativní faktory ovlivňující výběr daně z lihu lze řadit pokles návštěvnosti restauračních zařízení. Ten je způsoben růstem cen, nedostatkem personálu a uzavřením některých restauračních provozů kvůli drahým energiím. Zvýšení sazeb u spotřební daně z lihu vzrostlo riziko nárůstu poptávky po produktech pěstitelského pálení a nelegálního domácího pálení. Mezi největší rizika, jak je patrné i ze zjištěných porušení, patří nelegální výroba a distribuce lihovin, nebezpečí související s odstraněním denaturačních činidel, kde hrozí i poškození zdraví a případné neevidované přepravy denaturovaného lihu, např. společným eurodenaturantem pro obecnou denaturaci lihu schváleným pro okolní země.

Vzhledem k trvání válečného konfliktu na Ukrajině a ekonomické situaci v ČR lze očekávat působení několika negativních faktorů, jako jsou narušené dodavatelsko-odběratelské řetězce, trvající energetická krize, vysoká inflace, která následně vede k rostoucím cenám komodit, zejména energií, pohonných hmot, potravin, služeb a ostatního zboží. Dalším negativním faktorem je pokles reálných příjmů obyvatelstva ve spojitosti s nárůstem nezaměstnanosti a stále

vysokou mírou inflace, čímž vlastně dochází k omezení výdajů domácností na zbytné komodity.

Pro snížení výše uvedených rizik je vhodné, zejména u zajištěných neznačených lihovin, provádět odběry a následné rozbory vzorků s cílem zjištění původu lihu a ověření možného výskytu kontaminantů.

Kontrolní činnost bych zvýšila v časech mimo běžnou pracovní dobu a zaměřila ji na opuštěné, zdánlivě neužívané objekty, bývalé daňové sklady a tržnice v příhraničí. Nemalý význam mají i kontroly dodržování a vyhodnocování záznamní a oznamovací povinnosti osob povinných značit líh a distributorů lihu včetně porovnání evidovaných údajů se skutečným stavem a prověřování zpracování zvláště denaturovaného lihu, který je určen k výrobě výrobků, které nejsou předmětem spotřební daně, např. dezinfekce.

5.3 Pivo

Oblast správy spotřební daně z piva patří mezi oblasti s nízkým stupněm rizika. Nejvýznamnější rizikový faktor vyplývá ze struktury daňových sazeb týkajících se předmětné komodity. Jedná se zejména o menší a střední pivovary blížící se některé z vyšších sazeb daně z piva pro malé nezávislé pivovary, jejímž účetním nepřekročením pivovar zvýší svou konkurenceschopnost na trhu s pivem. Vyšší sazbě daně z piva se může rovněž vyhýbat skrytý vlastník dvou a více malých nezávislých pivovarů, které součtem ročního výstavu piva mohou překročit množství odpovídající vyšší sazbě.

Jako rizikový faktor se může jevit odebrání piva ze zemí EU, kde je výrazně levnější a dopravení na území ČR mimo režim podmíněného osvobození od daně a následný prodej bez uhrazené spotřební daně.

Vzhledem k dlouhodobým trendům, jako např. zdravý životní styl, ubývající počet tradičních pivařů, nelze v ČR v budoucnosti očekávat nárůst inkasa spotřební daně z piva, a to ani v případě, že by nastal hospodářský růst. Současně pak lze očekávat působení dalších negativních faktorů, zejména hluboký pokles reálných příjmů obyvatelstva ve spojitosti s růstem inflace.

Spotřebu piva a inkaso může ovlivnit sjednocení daňového zatížení v podobě zrušení úlev pro pivovary s výstavem piva menším než 200 tisíc hektolitrů.

K eliminaci potenciálních rizik v oblasti správy daně z piva doporučuji zaměřit kontrolní činnost zejména na průmyslové pivovary za účelem eliminace rizika spojeného s uplatňováním snížené sazby daně z piva na základě stanovení velikostní skupiny pivovaru dle předpokládaného ročního výstavu piva a možným spojením mezi malými nezávislými pivovar⁸². V rámci pravidelných i namátkových kontrolních činností je důležité porovnání výrobního zařízení pivovarů podle technické dokumentace a ověřování výše předpokládaného ročního výstavu piva.

5.4 Víno a meziproducty

Sazby daně z vína a meziproductů jsou v ČR od roku 2004 stálé. Současná legislativní úprava byla naposledy významněji měněna v průběhu roku 2017. Změna byla reakcí na vnitřní trh s vínem, zejména sudovým, kdy ve velkém docházelo k prodeji pančovaného vína. Obecně můžeme říci, že nabytím účinnosti novely zákona č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, se upravily podmínky k nakládání s vínem do té míry, že se na vnitřním trhu snížila možnost nezákonné manipulace s komoditami podléhajícími dani z vína a meziproductů na minimum. Vzhledem k nulové sazbě spotřební daně na tiché víno existuje potenciální fiskální riziko záměny při dovozu nebo přijetí komodit nezatížených daní z vína a meziproductů nebo zatížených nulovou sazbou, které by mohly krýt dovoz nebo přijetí šumivých vín, meziproductů a lihovin.

Pro snížení rizik v oblasti správy daně z vína a meziproductů doporučuji, v případě, že nejsou vybrané výrobky dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, důkladnou kontrolu dokladů prokazujících zdanění⁸³, nebo dokladů o dopravě vybraných výrobků již uvedených do volného daňového oběhu na daňovém území ČR, případně v jiném členském státě EU⁸⁴ a tyto doklady ztotožnit s přepravovaným zbožím.

⁸² Viz § 82 zákona o SPD

⁸³ Dle § 5 zákona o SPD

⁸⁴ Zjednodušený průvodní doklad

Kontrolní činnosti zaměřené na prokázání zdanění je žádoucí soustředit nejen v oblasti dopravy, ale i na větších vinařských akcích typu vinobraní, otevřené sklepy, aj.

Vhodné je zaměřovat kontroly na dovoz komodit nezatížených daní z vína a meziproductů nebo zatížených nulovou sazbou této daně, které by mohly kryt dovoz šumivých vín, meziproductů a lihovin.

Pro snížení rizik by bylo dále vhodná spolupráce s jinými orgány veřejné správy. S využitím dat Českého statistického úřadu, provádět cílené kontroly vykazování dat pro Intrastat⁸⁵ u subjektů obchodujících s vínem. Provádět místních šetření se zaměřením na nakládání s vínem a meziproducty a při těchto šetřeních využívat data Registru vinic⁸⁶, kterým je pověřen Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský.

5.5 Tabákové výrobky

Na vývoj inkasa daně z tabákových výrobků negativně působí zejména každoroční zvyšování sazeb spotřební daně, dále zvyšující se spotřeba zahřívanych tabákových výrobků, které mají nižší sazbu spotřební daně. Nemalý vliv má vývoj ekonomické situace, snížení kupní síly obyvatelstva v důsledku pokračující inflace. Podstatným faktorem je rovněž míra rozdílů cen hotových tabákových výrobků mezi tuzemskem a sousedními zeměmi. Jedná se o znatelně levnější tabákové výrobky z Polska, odkud si lze legálně přivézt v rámci nastavených množstevních limitů⁸⁷. Z výše uvedených důvodů je důležité v příhraničních oblastech, zejména s Polskem a Slovenskem, provádět intenzivní kontrolní činnost v oblasti nelegálních přeprav tabákových výrobků. Mezi další faktory nepříznivě působící na výběr inkasa spotřební daně z tabákových výrobků byl pravděpodobný přechod části kuřácké veřejnosti k cenově výhodnějším

⁸⁵ Intrastat je systém sběru a zpracování statistických dat o obchodu se zbožím mezi členskými státy, který zahrnuje informace o pohybu zboží mezi obchodními partnery z různých zemí. Vyžaduje se hlášení zboží, které fyzicky překračuje státní hranici České republiky, s výjimkou zboží tranzitujícího přes území ČR nebo zvláštních druhů či pohybů zboží.

⁸⁶ V aplikaci Registr vinic lze nalézt seznam vinic, seznam práv opětovné výsadby, seznam provozoven, seznam oznámení o příchodu nebaleného vína, vinných hroznů čerstvých, jiných než stolních hroznů, moštu, rektifikovaného moštového koncentrátu a rmutu, seznam prodejen se sudovým vínem

⁸⁷ § 4 odst. 5 zákona o SPD

substituentům, tj. k e-cigaretám a nikotinovým sáčkům, které nebyly zatíženy spotřební daní⁸⁸.

Ze studie EMPTY PACK SURVEY⁸⁹ vyplynulo, že v ČR nastal zřejmý nárůst počtu krabiček cigaret nedomácího původu a s tím související zvýšený počet krabiček nelegálního původu. Jednalo se zejména o nárůst polských, ukrajinských, běloruských a slovenských cigaret. Nárůst výskytu polských krabiček znamená změnu chování tuzemských spotřebitelů, kteří se v důsledku neustálého růstu cen spotřebního zboží, včetně pohonných hmot a energií, snaží snížit náklady domácího rozpočtu. Výskyt slovenských cigaretových balení, zejména v příhraničních oblastech, může signalizovat přeshraniční nákupy levnějších cigaret. Zvýšený výskyt ukrajinských cigaret může souviset s přílivem válečných uprchlíků v důsledku války na Ukrajině.

Z výše uvedených důvodů je na místě intenzivnější kontrolní činnost v příhraničí s Polskem a Slovenskem v oblasti nelegálních přeprav tabákových výrobků, a to jak v silniční, tak železniční přepravě. Zaměřovat kontrolní činnost zejména na dodávková vozidla rumunské, moldavské nebo bulharské imatrikulace. Neméně důležité bude zaměření kontrolní činnosti ve skladech zásilkových společností, kde v současnosti není obsah zásilky žádným způsobem kontrolován.

5.6 Energetické daně

Kontroly v oblasti elektřiny a plynů se vzhledem k jejich nehmatatelnosti provádí komplikovaně a jsou proto často velmi náročné. Vzhledem k narůstajícímu důrazu na energie celkově je potřeba věnovat energetickým daním nadále pozornost.

Pro oblast energetických daní může znamenat energetická krize prohloubení problémů, kdy ukončila svoji činnost řada dodavatelů energií.

Mnoho společností, obchodujících s energetickými komoditami se nachází ve špatné finanční situaci a je hodnocena jako finančně nestabilní, což by mohlo znamenat problém při řádném výběru daní z těchto komodit. Nelze tedy vyloučit

⁸⁸ v roce 2024 došlo ke změně – sazba pro náplně do elektronických cigaret činí 2,5 Kč/ml, sazba u nikotinových sáčků a ostatních nikotinových výrobků činí 0,4 Kč/g

⁸⁹ <https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-report---illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-switzerland-moldova-and-ukraine---2022-results.pdf>

možný nárůst daňových nedoplatků v této oblasti a je potřeba věnovat této problematice patřičnou pozornost.

V oblasti legislativní úpravy správy a výběru ekologických daní nenastala dosud žádná zásadní změna. Bohužel je v tomto zákoně několik nedostatků, které ztěžují procesní řízení týkající se správy daně. Porovnáme-li povolovací řízení, které se řídí tímto zákonem se zákonem o SPD, jsou zde podstatné vady. Vydání povolení mají oba zákony shodné, lze ho vydat po splnění určitých podmínek. Pokud jsou tyto podmínky v době platnosti povolení porušeny, lze daňovému subjektu povolení zrušit, ale pouze to, které bylo správcem daně vydáno dle zákona o SPD. Kontrolní činnost v oblasti energetických daní ztěžují subjekty nedostatečným vedením evidencí, a to jak účetních, tak skladových a neúplným vyplňováním náležitostí daňových dokladů. Často dochází k dodávání komodit fyzickým či právnickým osobám, které nejsou držitelé povolení k nabytí těchto výrobků za ceny bez daně nebo osvobozené od daně.

Rozdílná sazba daně u zemního plynu vykazuje také jistou míru rizika související se skutečností, že fakticky stejný předmět energetické daně je zatížen různou sazbou, členěnou dle způsobu jeho užití. Mohlo by docházet k potencionálnímu zneužívání této komodity, určené pro výrobu tepla, která je zatížena nižší sazbou daně ve výši 30,60 Kč/MWh⁹⁰. V této souvislosti mohou být rizikové např. bioplynové stanice, jelikož došlo ke zrušení osvobození bioplynu, který byl určen k použití, nabízen k prodeji nebo použit pro pohon motorů. Dále nelze vyloučit možné zneužívání předmětné komodity určené pro výrobu tepla jako pohonné hmoty u tzv. domácích plnicích CNG, aktuálně vedených Českým plynárenským svazem jako neveřejné plnicí zařízení.

Celkově je problematické dokazovat a kontrolovat ztráty vzniklé při přenosu elektřiny a dalších energetických produktů v přenosové a distribuční soustavě.

V případě, že Energetický regulační úřad zruší společnosti licenci pro obchod s energetickými produkty, ale společnost stále disponuje povolením, které jí bylo vydáno orgánem celní správy, hrozí, že tato společnost bude nadále pokračovat v činnosti.

⁹⁰ sazba daně pro pohon motorů dosáhla hodnoty 264,80 Kč/MWh

Mezi možné nebezpečí daňového úniku mohou patřit povolení k nabytí energetické komodity osvobozené od daně vydané celní správou na činnosti, která tomuto osvobození nepodléhá, jak vyplývá ze závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j.: 4 Afs 361/2021–31⁹¹. V tomto rozsudku je řešena situace, kdy daňový subjekt disponoval povolením, aby mohl nabývat elektřinu osvobozenou od daně. Celní úřad oprávněnost účelu použití, na které se osvobození vztahovalo, před koncem platnosti tohoto povolení zpochybnil a daňovému subjektu doměřil daň z elektřiny. Proti těmto rozhodnutím byla podána kasační stížnost. Daňový subjekt oponoval, že byl vlastníkem povolení na osvobození od daně, tudíž mu nevzniká daňová povinnost. Soud kasační stížnost zamítl. Důvodem mimo jiné bylo, že činnost, kterou žalobce vykonával, osvobození, na které měl povolení vydáno, nepodléhala.

Spoléhat se na ověření ex post může vést k tomu, že nebude možné doměřit daň a ani odebrat povolení a počkat až uplyne doba platnosti. Tento rozsudek vedl k návrhu na vydání metodické informace pro potřeby celní správy, která upravila postupy při prověřování některých podmínek pro udělení povolení a existenci povolení nebo registrace.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem a faktu, že situace v oblasti správy a výběru daní z energetických komodit nevykazuje výrazné abnormality a ke stávající ekonomické situaci, je žádoucí provádět kontrolní činnosti s využitím licenčních, kontrolních a statistických dat poskytnutých Energetickým regulačním úřadem.

Vezmeme-li v úvahu složitost problematiky spotřebních daní a jejich správy, je důležité, pracovníkům, kteří se danou problematikou zabývají, zabezpečit kvalitní odbornou přípravu. Ta v současné době probíhá prostřednictvím specializačních kurzů, které jsou zaměřeny na spotřební daně jako celek a na jednotlivé oblasti správy spotřebních daní. Provádějí se i školení zaměřená na proces správy daní.

⁹¹ 4 Afs 361/2021–31 Rozsudek NSS ze dne 08.04.2022- Daňové řízení: osvobození od daně z elektřiny; povolení správce daně k nabývání elektřiny osvobozené od daně. Online. Zákony pro lidi. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/4-afs-361-2021-31>. [cit. 2024-02-20]

Nedílnou součástí zabezpečení odborné přípravy a jednotného postupu správců daně je vydávání interních předpisů. Tyto předpisy upravují postupy správců daně při aplikaci zákonů. Proto je nutné, aby byly pro pracovníky zabývajícími se správou daní srozumitelné a přehledné. Tito pracovníci by měli být seznamováni s nově vyvstalými problémy a s judikaturami, které jsou pro jejich vlastní činnost podstatné

V dnešní době se žádná činnost neobejde bez používání počítačů. Celní správa používá při správě daní aplikace, které mají jak správci daně, tak i daňovému subjektu usnadnit administrativu spojenou s vyměřováním a placením daně. Používají se také aplikace související s kontrolou výroby a značení vybraných výrobků. Správné používání těchto aplikací je důležitým prvkem při vyhodnocování rizik.

ZÁVĚR

Diplomová práce poskytuje ucelený pohled na legislativní opatření, která směřují k potlačení nelegálních činností a daňových úniků spojených se spotřebními daněmi. Tato opatření nejenže slouží jako prostředek k ochraně zdraví spotřebitelů, ale také jako klíčový nástroj pro udržitelné financování veřejných rozpočtů. Cílem bylo analyzovat existující opatření uplatňovaná na vybrané výrobky podléhající spotřebním daním a posoudit jejich vliv na státní rozpočet.

Důraz byl kladen na identifikaci potenciálních oblastí zlepšení a optimalizace stávajících opatření s cílem dosáhnout spravedlivého a efektivního vymáhání daňových povinností. Práce se zaměřila na komplexní zhodnocení, zda jsou aktuální opatření dostatečná, a navrhla případné inovace, které by mohly zvýšit jejich účinnost.

Celkovým záměrem této práce bylo přispět k diskusi o optimálních strategiích v oblasti kontroly spotřebních daní, přičemž se klade důraz na udržitelnost veřejných financí, ochranu zdraví občanů a podporu férové hospodářské soutěže. Diplomová práce byla strukturována do pěti kapitol, které systematicky přiblížily problematiku daní. První dvě kapitoly poskytly celkový přehled o daních, o jejich rozdělení, funkcích a o specifikách spotřebních daní. Dále byly vysvětleny klíčové pojmy související s touto problematikou. Třetí kapitola se zaměřila na identifikaci konkrétních opatření týkajících se vybraných výrobků dle jednotlivých komodit a spotřebních daní obecně. Prostřednictvím této analýzy byla následně, ve čtvrté kapitole, zhodnocena dynamika vývoje těchto opatření a jejich dopad na státní rozpočet. Poslední, pátá kapitola se věnovala možným rizikům spojeným s uplatňováním těchto opatření a představila návrhy na jejich minimalizaci. Celkově bylo dosaženo stanoveného cíle práce, kterým bylo komplexní zhodnocení a analýza některých opatření v oblasti spotřebních daní s ohledem na jejich vývoj a vliv na státní rozpočet. Tato práce představuje důležitý krok směrem k efektivnějšímu a spravedlivějšímu systému vymáhání daní a minimalizaci potenciálních rizik spojených s jejich uplatňováním.

V závěru této práce docházím k přesvědčení, že diskutovaná opatření proti krácení daně jsou nejenže účinná, ale také nezbytná v současném daňovém prostředí. Tento pozitivní stav je přímým důsledkem trvalého vývoje, který probíhá

již delší dobu. Mnohá z těchto opatření byla často vytvořena jako odpověď na nová rizika. Je zásadní, aby tato opatření byla nadále systematicky monitorována a pružně aktualizována v souladu s aktuálními potřebami trhu a vývojem v oblasti daní. Pouze tak můžeme zajistit, že budou stále odpovídat proměnlivým podmínkám a efektivně plnit svůj účel ve prospěch stabilního a férového daňového systému.

Z analýzy faktorů ovlivňujících výběr inkasa je zřejmé, že sledované období nepřineslo výrazné odchylky. V poslední době jsou případné výkyvy ovlivněny vysokou mírou inflace, stálým zvyšováním cen potravin a energetických zdrojů. V reakci na tyto ekonomické trendy se jednotlivci zaměřují na opatření k úspoře, což může zahrnovat i předzásobení se v reakci na navýšení spotřební daně u lihu nebo vrácení spotřební daně u nafty na její původní, vyšší hodnotu. Tato skutečnost potvrzuje, že vývoj inkasa je propojen s aktuálními ekonomickými událostmi a změnami ve spotřebitelském chování.

Celkově lze konstatovat, že jeden z problémů v oblasti spotřebních daní tkví v nejednotnosti mezinárodní legislativy a v odlišných sazbách spotřebních daní. I přesto, že úroveň zdanění určitých výrobků je regulována směrnicemi Evropské unie, jednotlivé členské státy si mohou vyjednat výjimky pro jejich plnění. Tato situace nepochybně přináší komplikace a snižuje efektivitu harmonizace daní v rámci EU.

Provedenou analýzou bylo dále zjištěno, že výběr inkasa u tabákových výrobků zaznamenal pokles. Tuto situaci lze připisovat přesunu spotřebitelů k zahříváním tabákovým výrobkům a elektronickým cigaretám. Zároveň zde hraje významnou roli faktor, kdy obyvatelé preferují nákupy levnějších výrobků v okolních státech. EU zakázala prodej zahříváním tabákových výrobků s příchutí. Nicméně některé země, jako například Polsko, zákaz v rámci své národní legislativy dosud neaplikovaly. Tato skutečnost pravděpodobně dále posiluje ekonomickou motivaci spotřebitelů pro nákup těchto výrobků právě v Polsku. Celkově lze konstatovat, že analýza vývoje spotřebních daní přináší důležité poznatky pro formování budoucích daňových politik a opatření na evropské úrovni.

Jako potenciální problém v oblasti vybraných výrobků podléhajících spotřební dani může být jejich přeprava prostřednictvím zásilkových společností, jako jsou Zásilkovna nebo Balíkovna. Tento způsob přepravy nezahrnuje dostatečnou

kontrolu nad tím, zda jsou při zaslání těchto vybraných výrobků dodržována předepsaná opatření, která by se na ně mohla vztahovat. Dochází tak k možnosti, že tyto výrobky mohou být přepravovány bez kontrolní pásky, tabákové nálepky, což představuje potenciální riziko pro státní rozpočet a celkovou kontrolu nad pohybem těchto výrobků. Tento aspekt je důležitý při navrhování opatření na zlepšení stávající legislativy v oblasti spotřebních daní.

Závěrem bych chtěla zdůraznit, že v boji proti krácení spotřebních daní nejsou klíčové pouze legislativní opatření, ale také efektivita a vzájemná spolupráce mezi různými orgány, které jsou dotčeny vybranými výrobky. Tato spolupráce zahrnuje orgány jako finanční správu, policii, Českou obchodní inspekci, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci, živnostenské úřady a další. Vzhledem k tomu, že dané výrobky podléhají složitému regulativnímu rámci, je spolupráce napříč těmito institucemi klíčová pro úspěšné řešení problému.

Do budoucna se obávám z možného nárůstu nelegálního obchodování s alkoholem v důsledku nedávného a plánovaného zvýšení spotřební daně u lihu. U této komodity nebyla spotřební daň dlouhodobě navýšena. Nyní dochází k jejímu výraznému zvýšení, které je plánováno i v následujících letech. Domnívám se, že je vhodné postupné a promyšlené zvyšování sazeb. Tato situace může být o to více podtržena faktem, že u tichého vína je spotřební daň stále ve výši nula.

Zpracování této práce pro mě bylo přínosné. Během jeho průběhu jsem se setkala s novými fakty a získala hlubší znalosti v oblasti spotřebních daní a jejich správy. Tato práce mi poskytla důkladný pohled na problematiku a pomohla mi lépe porozumět komplexnosti tohoto tématu. Získané poznatky budu moci využít nejen ve své profesní praxi, ale také v osobním životě. Věřím, že zpracování této diplomové práce představuje krok k mému dalšímu osobnímu a profesnímu rozvoji, a že se její výsledky mohou stát přínosem nejen pro mě, ale i pro širší veřejnost.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografické publikace

- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7
- BALKO, Ladislav, BABČÁK, Vladimír, et al. *Finančné právo*. 2. vyd. Bratislava: Eurokódex, 2009. ISBN 978-80-89447-02-2
- BAROCHOVSKÁ, L. *Spotřební daně a uplatňování nároku na vrácení z nich: bakalářská práce*. Policejní akademie České republiky v Praze, 26. 2. 2021
- *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované a přepracované vydání. V Praze: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.
- FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1
- GLUCHOWSKI, Jan. *Polskie Prawo podatkowe*. 5. zmienione wyd. Warszawa: LexisNexis, 2004. ISBN 83-7334-315-6
- GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktual. a doplněné vyd. Praha: Linde Praha, 2009. 335 s. ISBN 9788072017454.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-807263-769-0
- KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2.rozšířené a aktualizované vydání Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-205-2
- PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-358-4

- SEDLÁČEK, Karel. *Průvodce dějinami celnictví v českých zemích od středověku do dvacátého století*. Vydání první. Česko: vlastním nákladem, 2017, 192 s. ISBN 978-80-270-1661-7
- ŠÍROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. Teoretik. ISBN 978-80-7502-274-5
- ŠULC, Ivo. *Zákon o spotřebních daních s komentářem k 1. 4. 2010*. Olomouc: ANAG, 2003. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-608-2
- TIPKE, Klaus, et. al. *Steuerrecht*. 18. zcela přepracované vyd. Köln: Schmidt, 2005. ISBN 3-504-20138-X
- VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997] -2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6
- *Zákon o spotřebních daních: úplné znění zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních po novele zákona č. 479/2003 Sb. (platnost k 1.1.2004)*. Český Těšín: Poradce, 2004. Zákony do kapsy. ISBN 80-86674-54-1

Seznam právních norem

- Směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní
- Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie bylo zveřejněno v Úředním věstníku EU č. L 269 dne 10.10.2013
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 307/2013, o povinném značení lihu
- Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách, ve znění pozdějších předpisů

Seznam judikátů

- Nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011 Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011, 368/2011 Sb., ST 33/63 SbNU 567, Ústavnost daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření
- Nález č. 130/2014 Sb. Nález Ústavního soudu ze dne 13. května 2014 sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění zákona č. 234/2013 Sb.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2022, č.j. 4 Afs 361/2021–31 – Daňové řízení: osvobození od daně z elektřiny; povolení správce daně k nabývání elektřiny osvobozené od daně

- Rozsudek Městského soudu č. j. 5Af36/2014-21-25 ze dne 7. 12. 2017
- Rozhodnutí Pléna Ústavního soudu Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011 368/2011 Sb. ST 33/63 SbNU 567 Ústavnost daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření.

Seznam internetových zdrojů

- *ASPI - I. ÚS 1835/07 (p) - překonáno stanoviskem pléna Pl. ÚS - st. 33/11–1 ze dne 8. listopadu 2011 Důvody pro zahájení daňové kontroly – vyloučení svévole.* Online. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/4/144482/0/2/nalez-us-c-i-us-1835-07-p-prekonano-stanoviskem-plena-pl-us-st-33-11-1-ze-dne-8-listopadu-2011-duvody-pro-zahajeni-danove-kontroly-vyloucenisvevole>
- *ASPI - 368/2011 Sb. stanovisko pléna ÚS ve věci zákona o správě daní a poplatků.* Online. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/4/144482/0/2/nalez-us-c-i-us-1835-07-p-prekonano-stanoviskem-plena-pl-us-st-33-11-1-ze-dne-8-listopadu-2011-duvody-pro-zahajeni-danove-kontroly-vyloucenisvevole>.
- Právo Evropské unie. EUR-Lex - 12_2 - EN – EUR-Lex. EUR-Lex — Access to European Union law. Online. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A12_2
- Rozhodnutí Pléna Ústavního soudu Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011 368/2011 Sb. ST 33/63 SbNU 567 Ústavnost daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření. Online. NALUS – databáze rozhodnutí Ústavního soudu. Dostupné z: https://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=St-33-11_1
- Sběrka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Online. Copyright © 2024 Nejvyšší správní soud. Dostupné z: <https://sbirka.nssoud.cz/cz/danove-rizeni-osvobozeni-od-dane-z-elektřiny-povoleni-spravce-dane-k-nabyvani-elektřiny-osvobozeno-od-dane.p4357.html>
- Nález Ústavního soudu č. 130/2014 Sb. ze dne 13. května 2014 sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně

některých souvisejících zákonů, ve znění zákona č. 234/2013 Sb. Online. Zákony pro lidi. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2014-130>

- CELNÍ SPRÁVA. Vzor kontrolní pásky ke značení lihu. Online. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasiky/Documents/Vzor%20kontroln%C3%AD%20lihov%C3%A9%20p%C3%A1sky.pdf>
- CELNÍ SPRÁVA. Statistiky z oblasti spotřebních daní a ekologických daní. Online. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/uvod.aspx>
- FINANČNÍ SPRÁVA. Druhy daně. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane>
- Kjótský protokol k Rámcové úmluvě OSN o změně klimatu. Online. Ministerstvo životního prostředí. Dostupné z: https://www.mzp.cz/cz/kjotsky_protokol
- Studie Institutu pro politiku a společnost ve spolupráci Centra ekonomických a tržních analýz. Online. Dostupné z <https://www.politikaspolecnost.cz/wp-content/uploads/2019/07/Zdanění-spotřeby-v-České-republice-IPPS.pdf>
- Studie EMPTY PACK SURVEY o nárustu počtu krabiček cigaret nedomácího původu. Online. Dostupné z <https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-report---illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-switzerland-moldova-and-ukraine---2022-results.pdf>
- Vracení spotřební daně. Online. Easytrip transport services. Dostupné z: <https://easytrip-transport-services.com/cs/reseni-pro-spravu-vozoveho-parku/dph-a-spotrebni-dan/vraceni-spotrebni-dane/>
- Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů. Online. Zákony pro lidi. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-261?text=o+stabilizaci+ve%C5%99ejn%C3%BDch>

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

- CNG – stlačený zemní plyn
- Č. j. – číslo jednací
- ČR – Česká republika
- DAP – daňové přiznání
- DPH – daň z přidané hodnoty
- EHS – Evropské hospodářské společenství
- ES – Evropské společenství
- EU – Evropská unie
- Kč – koruna česká
- Ks – kus
- L – litr, objemová jednotka
- MFin – ministerstvo financí
- MWh – megawatthodina, jednotka spotřeby energie
- NATO – North Atlantic Treaty Organization (Severoatlantická aliance)
- NSS – Nejvyšší správní soud
- Odst. – odstavec
- Písm. – písmeno
- Pl. - plénum
- Sb. – sbírka
- Sp. - spis
- ST – sněmovní tisk
- ÚS – Ústavní soud
- ZDE – část čtyřicátá sedmá zákona č. 261/2007 Sb.
- ZDP – část čtyřicátá pátá zákona č. 261/2007 Sb.,
- ZDPP – část čtyřicátá šestá zákona č. 261/2007 Sb.
- Zn. - značka

PŘÍLOHA

LEGISLATIVA SOUVISEJÍCÍ SE SPOTŘEBNÍMI DANĚMI

Připravovaná legislativa

- Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní - ST 206
- Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší - ST 924
- Návrh zákona, kterým se mění zákon o spotřebních daních - ST 183

Nově schválené předpisy

- Zákon č. 152/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů
- Zákon č. 453/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů – zelená nafta
- Zákon č. 65/2017 Sb., o ochraně zdraví před účinky škodlivých návykových látek – také novela zákona o SPD (ruší část čtvrtou a související ustanovení o přestupcích a deliktech)
- Zákon č. 80/2019 Sb., o kterém se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony
- Vyhláška č. 153/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 133/2010 Sb., o požadavcích na pohonné hmoty, o způsobu sledování a monitorování složení a jakosti pohonných hmot a o jejich evidenci (vyhláška o jakosti a evidenci pohonných hmot)
- Vyhláška č. 175/2017 Sb., "vracení spotřební daně ze zelené nafty" (zároveň se zrušuje vyhláška č. 38/2017 Sb.)
- Vyhláška č. 38/2017 Sb., "vracení spotřební daně ze zelené nafty"
- Vyhláška č. 79/2019 Sb., "vracení spotřební daně ze zelené nafty" (zároveň se zrušuje vyhláška č. 175/2017 Sb.)
- Vyhláška č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách

Zákony

- Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících, a o změně dalších zákonů
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
- Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu
- Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách)
- Zákon č. 321/2004 Sb., zákon o vinohradnictví a vinařství
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu
- Zákon č. 110/1997 Sb., zákon o potravinách a tabákových výrobcích
- Zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Vyhlášky

- Vyhláška č. 103/2011 Sb., o registraci distributorů pohonných hmot
- Vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu
- Vyhláška č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb.
- Vyhláška č. 190/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu
- Vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů
- Vyhláška č. 275/2005 Sb., kterou se stanoví postup při zpracování návrhů cen u cigaret pro konečného spotřebitele a při změnách těchto cen
- Vyhláška č. 313/2005 Sb., o stanovení vzoru a náležitostí záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením
- Vyhláška č. 316/2012 Sb., kterou se mění vyhláška č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky

- Vyhláška č. 34/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování některých dalších minerálních olejů
- Vyhláška č. 370/2003 Sb., kterou se stanoví podmínky a náležitosti pro prokázání skutečností rozhodných pro posouzení žádostí o snížení zajištění spotřební daně nebo o upuštění od jeho poskytnutí
- Vyhláška č. 413/2003 Sb., "vracení spotřební daně z topných olejů"
- Vyhláška č. 433/2003 Sb., "vracení spotřební daně ze zelené nafty" - zrušena vyhláškou č. 48/2008 Sb., dnem 1. 3. 2008
- Vyhláška č. 467/2003 Sb., "používání tabákových nálepek" - novelizována vyhláškou č. 203/2011 Sb.
- Vyhláška č. 468/2003 Sb., "stanovení extraktu původní mladiny před zkvašením" - novelizována vyhláškou č. 60/2010 Sb.
- Vyhláška č. 48/2008 Sb., "vracení spotřební daně ze zelené nafty" - zrušena vyhláškou č. 38/2017 Sb., dnem 1. 3. 2017
- Vyhláška č. 60/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 468/2003 Sb., o stanovení vzorce pro výpočet extraktu původní mladiny před zkvašením a metodách určení extraktu původní mladiny
- Vyhláška č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů
- Vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím související
- Vyhláška č. 203/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků
- Vyhláška č. 248/2018 Sb., o požadavcích na nápoje, kvasný ocet a droždí
- Vyhláška č. 334/2013 Sb., o provedení některých ustanovení zákona o povinném značení lihu
- Vyhláška č. 516/2020 Sb., o požadavcích na pohonné hmoty a provedení některých dalších ustanovení zákona o pohonných hmotách
- Vyhláška č. 88/2017 Sb., o provedení některých ustanovení zákona o vinohradnictví a vinařství
- Vyhláška č. 38/2017 Sb., "vracení spotřební daně ze zelené nafty"

Nařízení

- Nařízení vlády č. 172/2006 Sb., o stanovení hodnoty kontrolní pásky určené ke značení lihu vyrobeného na daňovém území ČR nebo na daňové území ČR dovezeného
- Vládní nařízení č. 146/1927 Sb., kterým se připouští k úřednímu zjišťování alkoholu vyrobeného v lihovarech kontrolní měřidlo soustavy Zehrovy
- Vládní nařízení č. 188/1929 Sb., kterým se připouští k úřednímu zjišťování alkoholu, vyrobeného v produkčním lihovaru, jejichž rozsah výrobu nepřekročuje 160 hektolitrů lihu, kontrolní měřidlo soustavy Zehrovy malý typ