

**UNIVERZITA PARDUBICE**  
**FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

**2006**

**Lukáš Rajsigl**

**UNIVERZITA PARDUBICE  
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ  
ÚSTAV EKONOMIKY A MANAGEMENTU**

**ZMĚNY VE SPRÁVĚ SPOTŘEBNÍCH  
DANÍ A JEJICH DOPAD NA  
EFEKTIVNOST VÝBĚRU**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

**AUTOR PRÁCE: Lukáš Rajsigl**

**VEDOUCÍ PRÁCE: Ing. Jan Pavel, Ph.D.**

**2006**

**UNIVERSITY OF PARDUBICE  
FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATION  
DEPARTMENT OF ECONOMY AND MANAGEMENT**

**CHANGE OF EXCISES  
ADMINISTRATION AND THEIR IMPACT  
OF EFFECTIVENESS COLLECTION**

**BACHELOR WORK**

**AUTHOR: Lukáš Rajsígl**

**SUPERVISOR: Ing. Jan Pavel, Ph.D.**

**2006**



**Prohlašuji:**

Tuto práci jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 15. 05. 2006

Lukáš Rajsigl

## **Poděkování**

Rád bych poděkoval vedoucímu bakalářské práce, Ing. Janu Pavlovi, Ph.D., za pomoc a rady, které mi poskytl při vypracování.

V Pardubicích dne 15. 05. 2006

Lukáš Rajsigl

## Souhrn:

Tato bakalářská práce, nazvaná „Změna ve správě spotřebních daní a jejich dopad na efektivnost výběru“, analyzuje dopad ve změně zákonů o spotřebních daní, kdy celou výše uvedenou agendu převzala celní správa České republiky, podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daní, ve znění pozdějších předpisů.

Práce se podle kapitol rozděluje do pěti částí. V první kapitole se věnuji historii, vzniku a zavedení spotřebních daní do daňového systému České republiky. Dále v první kapitole popisuji vymezení základních pojmů. Druhá kapitola zachycuje přípravu nového zákona o spotřebních daní, který se měl přibližovat legislativě Evropské unie. Definuji zde nově vzniklé instituty, které souvisí se zavedením nového zákona o spotřebních daní do praxe. Ve třetí kapitole jsou analyzovány jednotlivé vybrané výrobky. Jsou zde zachyceny jednotlivé rozdíly, které souvisí se zavedením nového zákona o spotřebních daní. Ve čtvrté a páté kapitole zhodnocuji efektivnost zdanění spotřebních daní a s tím související problematiku jejich výběru. Na závěr mé bakalářské práce hodnotím, jak se celní správa České republiky vyrovnala s převzetím správcovství spotřebních daní a jaký vývoj by měl následovat do budoucna s harmonizací práva Evropské unie.

# Obsah:

<b>ÚVOD .....</b>	<b>10</b>
<b>1 Úvod do problematiky spotřebních daní.....</b>	<b>11</b>
1.1 Vznik daňové soustavy České republiky po roce 1989 .....	11
1.2 Historie spotřebních daní.....	12
1.3 Vymezení základních pojmů .....	13
<b>2 Příprava nového zákona o spotřebních daních .....</b>	<b>15</b>
2.1 Podmíněné osvobození od daně .....	15
2.2 Splatnost daně.....	16
2.3 Komu je daň splatná.....	16
2.4 Uživatel vybraných výrobků .....	17
2.5 Oprávněný příjemce .....	17
2.6 Provozovatel daňového skladu.....	17
2.6.1 Výhody a nevýhody daňového skladu .....	18
2.7 Zajištění daně .....	18
2.8 Preprava vybraných výrobků.....	19
2.8.1 Použití průvodního dokladu.....	20
2.8.2 Použití zjednodušeného průvodního dokladu .....	21
2.9 Registrace daňových subjektů ke spotřební dani.....	22
2.9.1 Osobní účty .....	23
2.10 Prokázání zdanění vybraných výrobků: .....	25
2.11 Osvobození od spotřební daně.....	26
<b>3 Analýza změn jednotlivých vybraných výrobků .....</b>	<b>28</b>
3.1 Tabák a spotřební daň.....	28
3.1.1 Přechná ustanovení pro tabákové výrobky.....	30
3.2 Víno a spotřební daň.....	30
3.3 Pivo a spotřební daň .....	32
3.3.1 Omezení režimu podmíněného osvobození od daně pro pivo.....	33
3.4 Líh a spotřební daň.....	33
3.4.1 Vznik a povinnost daně přiznat a zaplatit .....	34
3.4.2 Kolkování lihu .....	35
3.5 Minerální oleje (uhlovodíková paliva a maziva) a spotřební daň.....	37
<b>4 Zhodnocení efektivity zdanění spotřebních daní.....</b>	<b>39</b>
4.1 Nákladovost daňového systému .....	39
4.2 Administrativní náklady a daňová správa.....	40
4.3 Administrativní náklady pro různé druhy daní .....	42
4.4 Selektivní daně ze spotřeby.....	42
4.5 Měření administrativních nákladů v České republice.....	42
4.5.1 Územní finanční orgány.....	43
4.5.2 Celní správa .....	44
4.5.3 Vyhodnocení nákladovosti a efektivity územních finančních úřadů a celní správy v letech 2003 - 2004 .....	46
<b>5 Analýza výběru spotřebních daní v rámci změny zákona o spotřebních daních .....</b>	<b>48</b>
5.1 Inkaso spotřebních daní podle původního zákona o SPD.....	48
5.2 Analýza příjmů spotřebních daní celní správou České republiky za rok 2004.....	49
5.2.1 Daňové příjmy ze spotřebních daní v celním řízení v roce 2003 - 2004.....	49
5.2.2 Vývoj celkového inkasa spotřebních daní v letech 2003 - 2004 .....	51
5.2.2.1 Spotřební daň z minerálních olejů.....	52
5.2.2.2 Spotřební daň z lihu a lihovin .....	52
5.2.2.3 Spotřební daň z vína a meziproductů.....	53
5.2.2.4 Spotřební daň z piva.....	53



5.2.2.5	Spotřební daň z tabákových výrobků a tabákových nálepek.....	53
5.3	Vyhodnocení administrativy spotřebních daní celní správou České republiky za rok 2005 .....	55
5.3.1	Analýza k jednotlivým komoditám .....	55
5.3.1.1	Spotřební daň z minerálních olejů.....	56
5.3.1.2	Spotřební daň z lihu a lihovin .....	56
5.3.1.3	Spotřební daň z piva.....	56
5.3.1.4	Spotřební daň z vína a meziproductů .....	57
5.3.1.5	Spotřební daň z tabákových výrobků .....	57
5.3.2	Zhodnocení efektivnosti výběru spotřebních daní na základě schválených opatření.....	57
<b>ZÁVĚR.....</b>		<b>60</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY: .....</b>		<b>62</b>
<b>SEZNAM TABULEK: .....</b>		<b>63</b>
<b>SEZNAM SCHÉMAT, OBRÁZKŮ, GRAFŮ A PŘÍKLADŮ: .....</b>		<b>64</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH: .....</b>		<b>65</b>

# Úvod

Pod pojmem spotřební daně se v daňovém systému České republiky skrývá několik daní, které zatěžují prodej úzkého okruhu výrobků. Zajímavým aspektem těchto daní je značná míra jejich harmonizace v Evropské unii. V rámci Evropské unie jsou stanoveny jejich minimální sazby, které musí členské státy respektovat. Sazby spotřebních daní mají sice stanoveny v rámci Evropské unie minimální hodnoty, ale jejich konkrétní sazby se mohou a také se většinou liší.

Bakalářskou práci nazvanou „Změny ve správě spotřebních daní a jejich dopad na efektivnost výběru“ jsem si zvolil na základě mého zaměstnání u celní správy České republiky a možnosti získání informací k danému tématu. V této práci se budu zabývat změnou zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, který byl platný do 31. 12. 2003 a následným zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnost dne 1. 1. 2004. V první části mé bakalářské práce se budu zabývat analýzou a změnami již zmiňovaných zákonů a druhá část bakalářské práce bude zaměřena na efektivnost výběru spotřebních daní v kompetenci celní správy.

# 1 Úvod do problematiky spotřebních daní

## 1.1 Vznik daňové soustavy České republiky po roce 1989

Po 17. listopadu 1989 bylo nutno provést ve stávajících daňových předpisech řadu změn. Dosavadní daňový systém vycházel ze socialistických zásad ekonomiky (byť v průběhu druhé poloviny osmdesátých let v něm bylo provedeno několik málo liberalizačních úprav) a bránil tak vzniku a rozvoji podnikání. Proto v průběhu let 1990 – 1992 doznaly stávající daňové zákony řadu zásadních proměn. Naprosto nepřijatelná byla úprava daně z obrátu, která skutečností pouze reflektovala státní dirigismus cen.

Již v roce 1990 bylo tedy rozhodnuto o provedení radikální daňové reformy k 1. lednu 1993, která měla lépe vyhovovat potřebám podnikání, odstranit nespravedlnosti dosavadního daňového systému a přizpůsobit náš daňový systém, v souladu s cílem našeho členství v Evropském společenství, běžným evropským daňovým systémům. Tvorba nových daňových předpisů byla komplikována nevyjasněnými a postupně se měnícími kompetencemi federace a jednotlivých republik, takže řada daňových zákonů přijatých jako federální v roce 1992 se v České republice nikdy nestala účinnými a byla nahrazena zákony České národní rady.

K 1. lednu 1993 tak vstoupil (současně s rozdělením Československa) v obou nástupnických státech v účinnost daňový systém, který naprosto změnil hmotné i procesní daňové předpisy. Zavedeny byly:

### 1. Nepřímé daně

- a) daň z přidané hodnoty
- b) selektivní<sup>1</sup> - **spotřební daně** a cla

### 2. Přímé daně

- a) daň z příjmů
  - daň z příjmů fyzických osob
  - daň z příjmů právnických osob

---

<sup>1</sup> Daně, které zatěžují vybrané druhy výrobků

- b) daně majetkové
  - daň z nemovitostí
  - daň silniční
  
- c) daně převodové
  - daň z dědictví a darování
  - daň z převodu nemovitostí
  - daně k ochraně životního prostředí

Současně byl přijat i zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tedy procesní předpis, který nahradil do té doby roztržštěnou právní úpravu.

Vzhledem k našemu tématu se budeme zabývat spotřebními daněmi, které představují nepřímé daně výběrové (selektivní). Spotřební daně jsou nepřímé daně, kterými stát jednorázově zatěžuje spotřebu určitých výrobků. Jedná se o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdraví obyvatelstva, anebo nepříznivě působí na životní prostředí. Nezanedbatelným důvodem uplatnění spotřebních daní je i přínos do státní pokladny.

## **1.2 Historie spotřebních daní**

Spotřební daně byly zavedeny v České republice do daňového systému rokem 1993, zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních (dále jen „původní zákon o SPD“) platným od 1. 1. 1993. Řada ustanovení tohoto zákona byla poté několikrát upřesňována formou novel původního zákona. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie nabyt účinnosti dnem 1. 1. 2004 nový zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. (dále jen „nový zákon o SPD“), vyhlášený dne 24. října 2003 ve Sbírce zákonů. Tento nový zákon o SPD přináší změny, upravující spotřební daně oproti platné legislativě před účinností tohoto zákona. Jednou ze zásadních změn je stanovení správce spotřebních daní. Podle původního zákona o SPD se rozumí správcem daně příslušný územní finanční orgány a celní orgány. Podle nového zákona o SPD přechází správa spotřebních daní od 1. 1. 2004 výlučně na celní orgány. Správcem spotřebních daní budou tedy primárně celní úřady a celní ředitelství příslušné podle místa pobytu nebo sídla daňového subjektu. Územní působnost celních úřadů a celních ředitelství je uvedena v příloze č. 1 a v příloze č. 2.

### 1.3 Vymezení základních pojmů

Se změnou původního zákona o SPD se v novém zákoně o SPD na jedné straně definují nová ustanovení zákona a na druhé straně se některé instituty ruší nebo mění s přístupem České republiky do Evropské unie. Pro orientaci v zákoně o spotřebních daních se musíme v úvodu seznámit se základními pojmy, které jsou charakterizovány v obecných ustanoveních zákona o spotřebních daních.

Podstatou celého zákona je § 1 vymezující předmět úpravy, kde jsou stanoveny podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproduktů a tabákových výrobků (dále jen "vybrané výrobky"). Z toho vyplývá, že spotřebními daněmi jsou:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproduktů a
- daň z tabákových výrobků.

Původní zákon o SPD stanovuje podmínky zdaňování uhlovodíkových paliv a maziv, pojem minerální oleje definovaný v novém zákoně o SPD je však přesnějším pojmem.

S přístupem České republiky do Evropské unie nastaly podle § 2, který vymezuje daňové území, podstatné změny. Původní zákon znal pouze tuzemské území, tedy území České republiky, kromě svobodných celních pásem a svobodných celních skladů a zahraničí jako území, které není tuzemskem. Nový zákon o SPD daňovým územím rozumí území České republiky. Dále vymezuje daňové území Evropského společenství a členské státy Evropské unie. Podstatný rozdíl je v charakteristice zahraničí, pro účely nového zákona o SPD se zahraničím rozumí třetí země mimo daňové území Evropského společenství. To znamená, že pojem zahraničí se posunul za hranice Evropského společenství na rozdíl od původního zákona o SPD, který pod pojmem zahraničí zahrnoval i území Evropského společenství.

## Základní pojmy

- Dovozením se rozumí vstup vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství.
- Vývozem se rozumí propuštění vybraných výrobků do režimu vývozu nebo pasivního zušlechťovacího styku a následným výstupem z daňového území Evropského společenství.
- Novým pojmem je podmíněné osvobození od daně, což znamená odklad daňové povinnosti (povinnosti daň přiznat, vyměřit a zaplatit) před uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu.
- Osvobození od daně znamená uvedení vybraných výrobků do volného oběhu, aniž vznikne daňová povinnost, např. při zpracování lihu při výrobě léčiv.
- Daňovým skladem se rozumí prostorově a stavebně ohraničené místo na daňovém území České republiky, kde provozovatel vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá vybrané výrobky.
- Provozovatelem daňového skladu je právnická osoba nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení od celního úřadu nebo celního ředitelství k provozování daňového skladu.
- Oprávněným příjemcem je právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu a v rámci své podnikatelské činnosti na základě povolení v režimu podmíněného osvobození jednorázově nebo opakovaně přijímá z jiného členského státu Evropského společenství vybrané výrobky. Nesmí však vybrané výrobky v tomto režimu skladovat ani odesílat.
- Uživatelem je právnická osoba nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá vybrané výrobky osvobozené od daně. Má postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat k dani. Některé vybrané výrobky však lze přijímat výhradně na základě zvláštního povolení celního ředitelství.

## 2 Příprava nového zákona o spotřebních daních

Řada novel původního zákona o SPD se snažila ztížit možnost daňových úniků. Proto byly vybrané výrobky zdaňovány zpravidla přímo u výrobce. Zájmem bylo přiblížovat tento zákon legislativě Evropské unie. I přes snahu přiblížit se zvyklostem v Evropské unii byl platný zákon daleko od principů stanovených Směrnicí 92/12/EHS<sup>2</sup>. Proto Ministerstvo financí České republiky připravilo návrh úpravy této oblasti v souladu s výše uvedenou směrnicí a připravilo návrh nového zákona o spotřebních daních, který vláda schválila a vyhlásila dne 24. října 2003 ve Sbírce zákonů. Na první pohled se sice nezdá, že by ve své podstatě nový zákon obsahoval nějaké změny. Právní úprava se týká opět vybraných výrobků, které jsou však přesněji definovány ve svých názvech (např. z uhlovodíkových paliv a maziv se stávají minerální oleje), avšak došlo k přiblížení se daňových sazeb k sazbám běžných v Evropské unii. To je změna, kterou pocítí především laická veřejnost.

Nový zákon o SPD zavádí další nové instituty, např. definuje režim podmíněného osvobození od daně, upravuje splatnost daně a stanovuje, komu je daň splatná. Vymezuje nové pojmy, např. oprávněný příjemce, uživatel vybraných výrobků nebo provozovatel daňového skladu.

### 2.1 Podmíněné osvobození od daně

Nový zákon o SPD zavádí zcela nový institut – podmíněné osvobození od daně. Tento režim umožňuje „volný“ oběh (pohyb) zboží v rámci České republiky a po území Evropského společenství nezatíženého spotřební daní. Vyžaduje však zajištění daňového dluhu, který by mohl vzniknout porušením podmínek podmiňujících tento režim. Volný pohyb vybraných výrobků končí okamžikem dodání pro konečnou spotřebu. Na druhou stranu, veškeré vybrané výrobky mimo tento režim musejí být zdaněny, nebo musí být od spotřební daně osvobozeny.

Pokud tedy nejsou vybrané výrobky od daně osvobozeny, mohou být umístěny v režimu podmíněného osvobození od daně nebo jsou propuštěny do volného daňového oběhu. Toto je nejdůležitější princip, který se prolíná celým novým zákonem.

---

<sup>2</sup> Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

## 2.2 Splatnost daně

Splatnost daně podle nového zákona o SPD lze shrnout do následujících případů:

1. Při uvedení výrobků podléhajících spotřební dani „do volného daňového oběhu“, a to v případech, jestliže
  - a) je výrobek vyňat z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nebo
  - b) je výrobek dovezen, to znamená, že:
    - do ČR vstoupí výrobek pocházející ze třetí země a zároveň není propuštěný do volného oběhu v jiném členském státě Evropské unie,
    - výstupem z některého z komunitárních režimů podmíněného osvobození od daňových povinností (svobodné pásmo, celní sklad, režimy s ekonomickým účinkem, tranzit).
2. Při zjištění úbytků (možnost osvobození z důvodu normovaných ztrát).
3. Při umístění daňových nálepek na obaly.
4. Při neodůvodněném držení výrobků pro obchodní účely v jiném členském státě.
5. Dojde-li v členském státě k přijetí výrobků, které již byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě.

## 2.3 Komu je daň splatná

Jednoduše řečeno správci daně, tzn. místně příslušnému celnímu úřadu. Tedy tam, kde má fyzická osoba bydliště nebo právnická osoba sídlo. Kdyby platila jen tato věta, bylo by to velice jednoduché. V rámci povolovacího řízení je správcem daně příslušné celní ředitelství nebo celní úřad (pokud u něj hovoříme o vydání povolení oprávněnému příjemci pro jednorázové přijetí vybraných výrobků). Dalším správcem daně je místně příslušný celní úřad, v jehož působnosti je umístěn daňový sklad a jeho umístění není shodné s místem nebo sídlem provozovatele daňového skladu. Tento celní úřad zahájí a ukončí přepravu v režimu podmíněného osvobození od daně a hlavně nade vše pochybnosti nad takovým skladem vykonává daňový dozor. Tato situace vyžaduje komunikaci mezi jednotlivými celními úřady na velice dobré úrovni a současně klade nároky na programové vybavení celní správy.



## **2.4 Uživatel vybraných výrobků**

Uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně je osoba, která na základě žádosti podané prostřednictvím celního úřadu získá povolení vydané celním ředitelstvím. Uživatel může přijímat (nakupovat) nebo užívat vybrané výrobky osvobozené od spotřební daně. Jeden z výtisků tohoto povolení zasílá celní ředitelství i dodavateli vybraných výrobků, kterému bude toto povolení sloužit k ověření totožnosti odběratele. Pokud by totiž dodavatel vydal vybrané výrobky osobě, která není uživatelem podle tohoto zákona (např. na základě předložení falzifikátu povolení), nese daňovou povinnost ke své odpovědnosti. Osvobozeny od daně jsou výrobky pod podmínkou užití (uživatele vybraných výrobků), dále prodejny duty-free a ve zvláštních případech režim vývozu (režim podmíněného osvobození od spotřební daně) a případy diplomatického osvobození.

## **2.5 Oprávněný příjemce**

Oprávněným příjemcem je osoba, která může pro své podnikatelské aktivity přijímat jednorázově (povolení vydá celní úřad) nebo opakovaně (povolení podané cestou celního úřadu vydává celní ředitelství) vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu, ale nesmí je již v tomto režimu skladovat. Po přijetí je příjemce povinen vybrané výrobky uvést do volného daňového oběhu, což znamená, že musí přiznat a zaplatit daň. Osoba přijímající vybrané výrobky jednorázově přizná a zaplatí daň nejpozději následující pracovní den a osoba oprávněná přijímat vybrané výrobky opakovaně přizná a zaplatí daň v rámci zdaňovacího období, tj. do 25 dne následujícího měsíce.

## **2.6 Provozovatel daňového skladu**

Provozovatelem daňového skladu je osoba, která je držitelem povolení vydaného celním ředitelstvím k provozování daňového skladu nebo k provozování více daňových skladů. Všichni výrobci vybraných výrobků, až na malé výjimky (např. pěstitelské pálenice nebo výrobci tichého vína), musí vyrábět tyto výrobky v podniku na výrobu vybraných výrobků – tedy v jednom ze dvou typů daňových skladů, tak jak je definuje nový zákon o SPD. Druhým typem je sklad vybraných výrobků. I u skladů vybraných výrobků existují určitá omezení (např. daňovým skladem nesmí být samostatná čerpací stanice, avšak je tu výjimka, v případech, pokud je čerpací stanice součástí daňového skladu).

### 2.6.1 Výhody a nevýhody daňového skladu

V čem je tedy daňový sklad výhodný a jaké operace mohou být v daňovém skladu prováděny. V daňovém skladu podle typu může jeho provozovatel vybrané výrobky vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat nebo odesílat. Nevýhody spočívají v povinnosti zajištění daně a také v nutnosti odhalit ve svém účetnictví veškeré údaje, potřebné pro správné provozování a kontrolu daňového skladu. Na základě zákona to představuje zejména vést výrobní rejstřík, seznamy zásob všech výrobků a seznamy obdrženého a odeslaného zboží. Zajištění musí odpovídat, řečeno velice zjednodušeně, součtu velikosti daně připadající na vybrané výrobky za jeden měsíc vyrobené, přijaté a takové, u kterých byla zahájena přeprava.

## 2.7 Zajištění daně

Daňový subjekt, který žádal o provozování daňového skladu, musel do 30. listopadu 2003 zajistit daň ve výši stanovené správcem daně následujícími způsoby:

- a) složením nebo převodem finančních prostředků na zvláštní účet celního úřadu. Na tomto depozitním účtu jsou složeny finanční prostředky určené na zajišťování spotřebních daní, přičemž složiteli nevzniká nárok na úrok ze složené částky,
- b) ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství nebo celní úřad a to ve formě poskytnutí šeku, jehož proplacení je zaručeno bankou, bankovní zárukou,
- c) nebo předložením jiného dokumentu uznaného celním úřadem jako prostředek platby tj. listinou, která obsahuje prohlášení ručitele, že zaplatí zaručenou výši daně včetně jejího příslušenství, jestliže ji přes písemnou výzvu celního úřadu nezaplatí plátce. Tímto způsobem může být zajištění daně uplatněno jen se souhlasem celního ředitelství nebo celního úřadu. Za takovou listinu se považuje i karnet TIR<sup>3</sup> nebo karnet ATA<sup>4</sup>.

Celní úřad použije zajištění spotřební daně na úhradu daně, pokud není daň zaplacená ve lhůtě splatnosti daně stanovené zákonem o spotřebních daních. Dále celní úřad požaduje splnění dluhu po ručiteli, vyzval-li plátce k zaplacení spotřební daně včetně jejího příslušenství a plátce ve stanovené lhůtě daň včetně jejího příslušenství nezaplatil.

---

<sup>3</sup> Doklad používaný v režimu tranzit, v České republice je záručním sdružením ČESMAD BOHEMIA.

<sup>4</sup> Doklad používaný v režimu dočasného použití. Je vydán na základě mezinárodních úmluv o karnetu ATA.

## 2.8 Přeprava vybraných výrobků

Přepravu vybraných výrobků zahajuje odesílatel (daňový sklad) a má tedy i povinnost zajistit daň. Výhodou daňového skladu je jednoznačné zjednodušení procedur při přijímání a odesílání vybraných výrobků do daňového skladu nebo oprávněnému příjemci v jiném členském státě. Možné výměny zboží jsou uvedeny v tabulce č. 1.

**Tabulka č. 1 - výměny vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně v rámci Evropské unie (obecné schéma)**

ČLENSKÝ STÁT "A"		ČLENSKÝ STÁT "B"
PROVOZOVATEL DAŇOVÉHO SKLADU	←-----→	PROVOZOVATEL DAŇOVÉHO SKLADU
PROVOZOVATEL DAŇOVÉHO SKLADU	-----→	OPRÁVNĚNÝ PŘÍJEMCE OPAKOVANĚ
PROVOZOVATEL DAŇOVÉHO SKLADU	-----→	OPRÁVNĚNÝ PŘÍJEMCE - JEDNORÁZOVĚ
OPRÁVNĚNÝ PŘÍJEMCE – OPAKOVANĚ	←-----	PROVOZOVATEL DAŇOVÉHO - SKLADU
OPRÁVNĚNÝ PŘÍJEMCE – JEDNORÁZOVĚ	←-----	PROVOZOVATEL DAŇOVÉHO SKLADU

**Zdroj: vlastní**

Pro pohyb vybraných výrobků pouze na území České republiky platí některé odlišnosti. Vybrané výrobky je možné zasílat z jednoho daňového skladu do druhého, nicméně není možné je zasílat oprávněnému příjemci. Ten má povinnost nakoupit vybrané výrobky na území České republiky s daní.

Samostatnou kapitolou je přeprava vybraných výrobků. Přepravovat vybrané výrobky lze jak v režimu podmíněného osvobození od daně, tak i se zaplacenou daní. V prvním případě jsou vybrané výrobky doprovázeny průvodním dokladem (viz schéma č. 1) a v druhém případě tzv. zjednodušeným průvodním dokladem (při přepravě jen po území České republiky je nahrazen daňovým dokladem).



vybraných výrobků. Přijímající daňový sklad (nebo oprávněný příjemce) odešle nejpozději následující pracovní den po dni ukončení dopravy potvrzené vyhotovení dílů č. 3 a 4 celnímu úřadu místně příslušnému pro daňový sklad (nebo oprávněného příjemce). Celní úřad ověří správnost a platnost údajů na vyhotovení dílu č. 3 a zašle je zpět přijímajícímu daňovému skladu (nebo oprávněnému příjemci) a zároveň uvědomí celní úřad místně příslušný daňového skladu, ze kterého byla doprava zahájena, o dni ukončení dopravy vybraných výrobků. Přijímající daňový sklad (nebo oprávněný příjemce) odešle nejpozději následující pracovní den po obdržení ověřeného vyhotovení dílu č. 3 toto vyhotovení provozovateli odesílajícího daňového skladu. Celní úřad místně příslušný pro daňový sklad (nebo oprávněného příjemce), ve kterém byla doprava ukončena, oznámí ukončení dopravy vybraných výrobků celnímu úřadu místně příslušnému pro daňový sklad, ze kterého byla doprava zahájena, a to ve lhůtě nejpozději do 15 kalendářních dnů po přijetí potvrzeného vyhotovení dílu č. 4 průvodního dokladu.

### **2.8.2 Použití zjednodušeného průvodního dokladu**

Zjednodušený průvodní doklad lze použít v následujících případech:

1. S tímto dokladem lze dopravovat vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě a dopravované na daňové území České republiky pro účely podnikání nebo určené k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu. Plátce, který nabývá vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání, musí na žádost odesílajícího dodavatele bezodkladně po přijetí vybraných výrobků zaslat zpět potvrzené vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu. Celní úřad je povinen na žádost vydat potvrzení, že daň byla přiznána nebo zaplacená.
2. S tímto dokladem lze dopravovat vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky a dopravované do jiného členského státu pro účely podnikání. Odesílatel je povinen písemně uvědomit před zahájením dopravy celní úřad.
3. S tímto dokladem lze dopravovat vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky a dopravované přes jiný členský stát na daňové území České republiky pro účely podnikání. Odesílatel je povinen písemně uvědomit celní úřad před zahájením dopravy.

V obou případech, tzn. jak při použití průvodního dokladu, tak při použití zjednodušeného průvodního dokladu vzniká povinnost zaplatit daň. V prvním případě nastává tato povinnost až po vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně (mohou být napřed umístěny do daňového skladu) a v druhém případě u oprávněného příjemce (který má oprávnění přijímat jednorázově) nastává povinnost daň přiznat a zaplatit nejpozději následující pracovní den po přijetí. Po předložení potvrzení, že daň byla zajištěna nebo zaplacená v jiném členském státě, bude tato zaplacená daň vrácena.

## **2.9 Registrace daňových subjektů ke spotřební dani**

Chtěl-li daňový subjekt od 1. ledna 2004 s účinností nového zákona o SPD provozovat daňový sklad nebo užívat vybrané výrobky osvobozené od daně, musel podat návrh na vydání takového povolení do 30. listopadu 2003. Žádosti se zpoplatňovaly ve výši správních poplatků na základě zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Poplatky se stanovily pevnou částkou, platily se bez vyměření a byly splatné před provedením úkonu. Příjmy z těchto podaných žádostí byly prostřednictvím současného účetního systému celní správy odvedeny do státního rozpočtu.

Současně s těmito činnostmi je důležité věnovat pozornost tomu, které daňové subjekty a kdy mají povinnost se registrovat.

Právní úprava registrace daňových subjektů vyplývá z ustanovení § 33 zákona o správě daní a poplatků a § 4 zákona o SPD. V případě, že daňový subjekt ze zákona o SPD nemá registrační povinnost, není jej celní úřad oprávněn k registraci vyzývat.

Registrační povinnost je splněna tak, že daňový subjekt podá přihlášku k registraci. Vyplnit všechny údaje v přihlášce k registraci ke spotřební dani, je pro daňový subjekt povinností uloženou zákonem o správě daní a poplatků. Pokud dojde ke změně údajů v přihlášce, má daňový subjekt povinnost oznámit tuto změnu správci daně do patnácti dnů. Zde se nesmí opomenout na skutečnost, že v přihlášce k registraci je také nutností uvést údaj o účtech u bank, na nichž jsou soustředěny peněžní prostředky z podnikatelské činnosti, a že tedy i zrušení či zřízení takového účtu podléhá oznamovací povinnosti.

Vlastní registrace probíhá tak, že daňový subjekt podá přihlášku k registraci u místně příslušného celního úřadu. Při určování místní příslušnosti jde o místní příslušnost správce daně k daňovému subjektu, ne naopak. Například, pokud je tímto subjektem právnická osoba, je pro určení místní příslušnosti správce daně podstatné, kde má tato právnická osoba své sídlo podle zápisu v obchodním rejstříku. Místně příslušný celní úřad prověří údaje uvedené v přihlášce a v případě pochybností vyzve subjekt, aby ve stanovené lhůtě údaje opravil nebo doložil. Po odstranění případných vad přihlášky vystaví správce daně osvědčení o provedené registraci ke spotřební dani.

V přílohách k této informaci jsou zveřejněny vzory přihlášek k registraci plátců spotřebních daní u celních úřadů. Přílohou č. 4 je tiskopis přihlášky k registraci ke spotřebním daním pro fyzické osoby a přílohou č. 5 je tiskopis přihlášky k registraci ke spotřebním daním pro právnické osoby.

Tyto tiskopisy slouží ke splnění povinnosti uvedené v § 4 odst. 2 zákona o SPD, kdy plátce je povinen se registrovat a povinnosti dané ustanovením § 33 odst. 6, 7, 9 a 14 zákona o správě daní a poplatků. Z hlediska zachování přehlednosti pro daňové subjekty byly tiskopisy navrženy ve stejné grafické podobě, tak jak je používaly finanční úřady.

Přílohou č. 6 je tiskopis přihlášky k registraci ke spotřební dani z vybraných výrobků. Tento tiskopis slouží ke splnění povinnosti uvedené v § 4 odst. 2 zákona o SPD, kdy plátce je povinen se registrovat za každou spotřební daň samostatně. Aby při registraci ke každé spotřební dani nebylo nutné opakovaně vyplňovat tiskopis uvedený v příloze č. 4 a v příloze č. 5, je navržen tento jednoduchý tiskopis, do kterého plátce uvede druh spotřební daně, ke které se registruje. V praxi to znamená, že pokud je již plátce zaregistrován ke konkrétní spotřební dani a vznikne mu povinnost registrace k jiné spotřební dani, bude vyplňovat pouze tento jednoduchý tiskopis.

### **2.9.1 Osobní účty**

Informace o daňovém subjektu z registru a z evidovaných povolení, například k provozování daňového skladu, se využívají v rámci evidence spotřebních daní na osobních účtech.

Osobní účty neplní funkci bankovních účtů, jak by se podle názvu mohlo zdát, tzn. že se fyzicky na osobních účtech nesoustřeďují žádné finanční prostředky, ale jsou zde pouze soustředěny údaje týkající se správy spotřebních daní.

Předmětem evidence na osobních účtech jsou daňové a platební povinnosti (např. na základě podaného daňového přiznání), jejich úhrady nebo zániky a z toho vyplývající daňové přeplatky nebo nedoplatky. Tyto údaje jsou v souladu s § 62 zákona o správě daní a poplatků evidovány na osobních účtech jednotlivých daňových dlužníků odděleně, zvláště za každý druh spotřební daně.

Z údajů osobních účtů se daňovým subjektům na jejich žádost vystavují potvrzení o stavu jejich osobního účtu. Z evidence na osobních účtech jsou čerpány i informace, sloužící potřebám celních úřadů, např. výkazy přijatých plateb daně dle jednotlivých druhů příjmů, výkazy nedoplatků apod.

Na základě nového softwarového programu evidují celní úřady od 1. 1. 2004 následující druhy příjmů:

- spotřební daň z minerálních olejů,
- spotřební daň z lihu,
- spotřební daň z piva,
- spotřební daň z vína a meziproduktů,
- spotřební daň z tabákových výrobků,
- vrácení spotřebních daní ozbrojeným silám cizích států,
- vrácení spotřebních daní osobám požívajících výsad a imunit,
- vrácení spotřebních daní osobám užívající minerální oleje pro zemědělskou prvovýrobu, obnovu lesa aj.,
- ostatní příjmy,
- příslušenství daní,
- pokuty a náklady řízení ve správním řízení,
- poplatky správní,
- tržby z prodeje kolků,
- zajištění daně,
- příjmy vymožené z exekucí.



## 2.10 Prokázání zdanění vybraných výrobků<sup>5</sup>:

Na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků při uvedení do volného daňového oběhu na základě:

1. Daňového dokladu - tento doklad je plátce povinen bezodkladně vydat nabyvateli, (příp. osobě, která pro nabyvatele nebo kupujícího vybrané výrobky přechodně nabývá) při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Náležitosti dokladu jsou uvedeny v § 5 odst. 2 zákona. o spotřebních daních.
2. Dokladu o prodeji - při prodeji vybraných výrobků je prodávající povinen tento doklad bezodkladně vydat kupujícímu, náležitosti dokladu vymezuje § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních.
3. Dokladu o dopravě vybraných výrobků do volného oběhu již uvedených – zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, jedná-li se o jejich větší množství, tj.:
  - u minerálních olejů – množství dopravované v běžných nádržích zvýšené o 20 l
  - u konzumního lihu a lihovin – 10 l konečných výrobků
  - u piva 110 l
  - u vína – 90 l, z toho šumivých vín 60 l
  - cigaret – 800 kusů
  - cigarillos a doutníků o hmotnosti menší než 3 g/kus, nebo 400 kusů
  - ostatních doutníků – 200 kusů
  - tabáku ke kouření – 1 kg

---

<sup>5</sup> Při prokazování zdanění minerálních olejů musí být uveden v daňovém dokladu, v dokladu o prodeji nebo v dokladu o dopravě také kód nomenklatury minerálního oleje. Na daňovém dokladu, na dokladu o prodeji nebo na dokladu o dopravě lihu nebo vybraných výrobků obsahujících lih je plátce nebo prodávající povinen uvést objemové procento lihu ve výrobku.

Tento doklad vystavuje právnická osoba nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě se vystavuje daňový doklad nebo doklad o prodeji.

Náležitosti dokladu o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených jsou uvedeny v § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

4. Rozhodnutím celního úřadu o propuštění vybraných výrobků do režimu volného oběhu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení na základě jednotného správního dokladu nebo jiným rozhodnutím celního úřadu o vyměření daně.

## **2.11 Osvobození od spotřební daně**

Osvobození od spotřební daně znamená uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit spotřební daň.

Od spotřební daně jsou osvobozeny následující vybrané výrobky:

1. dovezené, pokud se na ně vztahuje osvobození od cla, s výjimkou vybraných výrobků, které se po vývozu vracejí zpět na daňové území České republiky a jsou propuštěny do volného oběhu,
2. nakoupené bez spotřební daně za stavu ohrožení státu a válečného stavu, pokud tak nařídí vláda podle § 137 zákona o spotřebních daních a
3. dovezené nebo dopravené z území jiného členského státu na daňové území České republiky. Pro ozbrojené síly členských států Organizace Severoatlantické smlouvy s výjimkou ozbrojených sil České republiky.

Tyto výrobky mohou být dopravovány z jiného členského státu pouze s průvodními doklady, které vystaví odesílatel, a s osvědčením o osvobození od spotřební daně.

4. dopravené z území jiného členského státu osobám uvedeným v § 15 odst. 1 písm. a) až d) zákona o spotřebních daních – tj. osobám požívající výsad a imunit dle smluv, které jsou součástí českého právního řádu. Osoby požívající výsady a imunity jsou následující:

- diplomatická mise a konzulární úřad
- zvláštní mise
- zastupitelství mezinárodní organizace
- orgány Evropských společenství

## 3 Analýza změn jednotlivých vybraných výrobků

### 3.1 Tabák a spotřební daň

Tabákové výrobky tvoří specifickou oblast spotřebních daní. Podle původního zákona o SPD podléhaly spotřební dani cigarety, cigarillos a doutníky. Nový zákon rozšiřuje předmět daně o tabák ke kouření a ostatní tabák, který je upravený ke kouření a určený pro jiné účely. Touto úpravou by se mělo zamezit podloudnému nakládání s tabákem.

Tak jako všichni výrobci vybraných výrobků, byli i výrobci tabákových výrobků povinni podat návrh na provozování daňového skladu do třiceti dnů ode dne zveřejnění zákona, tedy do 24. listopadu 2003, aby mohli provozovat daňový sklad od 1. ledna 2004. V daňovém skladu mohou být skladovány tabákové výrobky, které jsou v režimu podmíněného osvobození od daně. Tabákové výrobky mají své specifikum v tom, že finální výrobky musí být zabaleny do tzv. jednotkového balení určeného pro osobní spotřebu a musí být označeny tabákovou nálepkou. Na tabákové nálepce je uvedena cena, za kterou musí být výrobky prodávány konečnému spotřebiteli. Cena pro konečného spotřebitele je pevnou cenou jednotkového balení, kterou stanoví na základě návrhu dovozce nebo výrobce cenový orgán.

Novým orgánem v oblasti cen je od 1. ledna 2004 celní úřad Kutná Hora. Celní úřad Kutná Hora rovněž zajišťuje a v budoucnu, vzhledem k zákonné úpravě i technickému zázemí, bude zajišťovat tabákové nálepky pro dovozce nebo vývozce tabákových výrobků. Tabákové nálepky se objednávají po stanovení pevné ceny pro konečného spotřebitele tzv. „objednávkou“ – viz příloha č. 8 a příloha č. 9. Dle nového zákona o SPD plní objednávka tabákových nálepek ve vztahu k dani zároveň funkci daňového přiznání, pouze s rozdílnou lhůtou splatnosti dle druhu tabákových výrobků. Hodnota tabákových nálepek u cigaret je splatná do 30-ti dnů ode dne jejich odebrání od celního úřadu Kutná Hora a hodnota tabákových nálepek u doutníků a cigarillos je splatná do 60-ti dní ode dne jejich odebrání.

U tabákových výrobků je povinnost zajistit hodnotu tabákové nálepky. Při přepravě vzniká povinnost zajistit výši spotřební daně u tabákových výrobků, které jsou určeny pro vývoz a tedy nejsou značeny tabákovými nálepkami a dále u tabákových výrobků, jako je

např. nařezaný a zpracovaný tabák, který je přepravován do dalšího daňového skladu k výrobě.

Spotřební daň se u tabákových výrobků vypočítává specifickým způsobem a má dvě složky. První část se počítá procentní sazbou z ceny pro konečného spotřebitele a druhá část je tvořena součinem množství tabákových výrobků a pevné sazby daně. Množství je vyjádřeno v kusech, jedná-li se o cigarety nebo doutníky, nebo kilogramech, jedná-li se o tabák určený ke kouření nebo tabák vhodný ke kouření a pro jiné účely. Oproti předcházejícímu zákonu se sazby pro výpočet daně zvýšily následujícím způsobem:

- u cigaret: procentní sazba z 22 % na 24 % a pevná sazba z 0,36 Kč/kus na 0,60 Kč kus, přičemž sazba daně však musí být nejméně 1,13 Kč/kus,
- u doutníků a cigarillos: procentní sazba 5 % a pevná sazba 0,36 Kč/kus se stanovila pouze na pevnou sazbu ve výši 0,79 Kč/kus,
- u tabáku: původní procentní sazba 5 % a pevná sazba ve výši 440,00 Kč/kg se stanovila jen na pevnou sazbu ve výši 720,00 Kč/kg pro tabák ke kouření a pro tabák určený pro jiné účely.

**Příklad č. 1 - výpočet spotřební daně (použity sazby dle platného zákona) cigaret PETRA BOX - kód nomenklatury 2402, cigarety s filtrem.**

Cena pro konečného spotřebitele	Kč 45,00/balení
Procentní část – 24 % ze 45,--	Kč 10,80
Pevná část – 0,60 x 20	Kč 12,00
Spotřební daň celkem	Kč 22,80 z toho za 1 kus Kč 1,14
Prodejní cena	Kč 45,00
19 % DPH (koeficient 0,1597)	Kč 7,19
Cena bez DPH	Kč 37,82
Spotřební daň	Kč 22,80
Cena bez daní	Kč 15,02

**Zdroj: vlastní**

Osvobození od spotřební daně z tabákových výrobků podléhají takové tabákové výrobky, které jsou určeny k použití jako vzorky pro povinné rozbory, nezbytné výrobní zkoušky, nebo jako vzorky odebrané celním úřadem a vzorky určené pro vědecké pokusy.

### **3.1.1 Přejíchná ustanovení pro tabákové výrobky**

V zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních jsou uvedena přechodná ustanovení pro tabákové výrobky, která umožňovala v období od 1. ledna 2004 do 31. ledna 2004 použít při výrobě nebo dovozu tabákových výrobků tabákové nálepký odebrané do 31. prosince 2003 se sazbou podle původního zákona o SPD.

## **3.2 Víno a spotřební daň**

V současné době, na rozdíl od jiných výrobků zatížených spotřebními daněmi, jako jsou minerální oleje, líh, pivo nebo tabákové výrobky, révové víno, jakožto produkt, který byl získán úplným nebo částečným alkoholovým kvašením (fermentací) rmutu nebo hroznového moštu z odrůd révy vinné, je zatížena nejnížší sazbou spotřební daně. Tedy nulovou sazbou v případě, že se jedná o tiché víno.

Takto byla upravena spotřební daň původním zákonem o SPD a stejně je upravena i novým zákonem o SPD. Spotřební daní z vín jsou nulovou sazbou daně zatížena podle původního zákona vína šumivá, vína dosycovaná CO<sub>2</sub>, vína dezertní a vína dezertní kořeněná. Ačkoli má tiché víno nulovou sazbou spotřební daně, je přesto nutná stálá kontrola evidence všech druhů vín od vstupu počáteční suroviny, určené pro jejich výrobu, tak surovin vstupujících do výroby až po evidenci hotových výrobků do okamžiku jejich odebrání z vinařského závodu.

Do účinnosti původního zákona o SPD kontrolu i výběr daně vykonávaly finanční úřady, které byly správcem daně. Za těchto podmínek byla spotřební daň považována za doplňkovou, proto ani kontrola nebyla prováděna pravidelně a účelně. Byla prováděna pouze v případě, jestliže finanční úřad zjistil některé nesrovnalosti nebo dostal podnět od jiného státního orgánu. Tyto kontroly měly vazbu na správný odvod především daně z příjmů.

Nový zákon o SPD celním úřadům, jakožto novým správcům daně vymezuje v oblasti vína nové činnosti, a to jak v oblasti vyměřování a vybírání spotřební daně, tak jejího vrácení a v neposlední řadě i v oblasti kontroly.

Další zvláštností vyplývající z nového zákona o SPD je povinnost výrobců vyrábět vybrané výrobky pouze v podnicích na výrobu vybraných výrobků, které mají povolení k provozování daňového skladu. Pouze v několika případech nový zákon o SPD umožňuje výrobu mimo daňový sklad a tiché víno je vzhledem k nulové spotřební dani jedním z nich. To však neplatí pro výrobu vín šumivých a meziproductů.

Předmětem spotřební daně z vína podle nového zákona o SPD jsou stejně jako u původního zákona o SPD tichá vína, šumivá vína, ale u dané komodity se setkáváme s novým pojmem, kterým je meziproduct.

Šumivá vína jsou výrobky plněny do lahví s hřibovitou zátkou pro šumivé víno, která je upevněná zvláštním úchytným zařízením, nebo které při uzavřeném obsahu při 20° C mají přetlak 3 bary a více, který lze odvodit z přítomnosti rozpuštěného oxidu uhličitého (např. šampaňské víno). Tichá vína jsou výrobky, které nejsou šumivým vínem. Meziproducty jsou výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, ale nepřesahuje 22 % objemových, které nejsou šumivým ani tichým vínem nebo nepodléhají dani z piva. Nejedná se však o produkt mezi surovinou a polotovarem.

Základem daně podle původního zákona o SPD je množství vína vyjádřené v litrech, podle zákona o SPD je základem daně množství vína a meziproductů vyjádřené v hektolitrech.

Sazba daně u šumivého vína zůstala nezměněna, pouze měrné jednotky jsou u původního zákona o SPD v litrech, tzn. sazba byla stanovena ve výši 23,40 Kč/litr, v novém zákoně o SPD je stanovena měrná jednotka v hektolitrech a výše sazby je stanovena na 2340 Kč/hl. Stejná sazba daně zůstala i u tichého vína, tedy nulová a u meziproductu byla stanovena sazba daně ve výši 2340 Kč/hl. Vína dosycovaná CO<sub>2</sub>, vína dezertní a vína dezertní kořeněná, tak jak je zná původní zákon o SPD byla zatížena sazbou daně ve výši 16,40 Kč/litr.

Stejně jako u ostatních výrobků zatížených spotřebními daněmi je nutné činnosti související se správou spotřebních daní rozdělit do tří oblastí, a to registraci, vyměřování a vrácení daní a kontrolní činnosti v terénu. Tím se rozumí kontrola výrobního zařízení, doprava a následné daňové kontroly.

### 3.3 Pivo a spotřební daň

Pivem se rozumí slabě alkoholický výrobek, který obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholu, vzniklý zkvašením mladiny. Nebo směsi těchto výrobků s nealkoholickými nápoji obsahující více jak 0,5 % objemových alkoholu pod kódem nomenklatury<sup>6</sup> 2206.

Daňová povinnost vzniká obecně podle § 8 a § 9 zákona o SPD, dále však povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem porušení podmínek, kdy fyzická osoba, která není plátcem spotřební daně z piva překročí roční limit výroby piva v celkovém množství větším než je 200 litrů za kalendářní rok. Pokud tuto podmínku poruší, je fyzická osoba povinna se zaregistrovat jako plátcem nejpozději do 15 kalendářních dní ode dne porušení těchto podmínek.

Základem daně je jak v původním zákoně o SPD, tak v novém zákoně o SPD množství piva vyjádřené v hektolitrech.

Základní sazba daně z piva a snížené sazby daně z piva pro malé nezávislé pivovary, tj. pro pivovary, jejichž roční výroba piva není větší než 200 000 hl jsou uvedeny v následující tabulce:

**Tabulka č. 2 - sazby daně z piva**

Kód nomenklatury	Sazba daně v Kč/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary				
		Velikostní skupina podle výroby v hl ročně				
		do 10 000 včetně	nad 10 000 do 50 000 včetně	nad 50 000 do 100 000 včetně	nad 100 000 do 150 000 včetně	nad 150 000 do 200 000 včetně
2203, 2206	24,00 Kč	12,00 Kč	14,40 Kč	16,80 Kč	19,20 Kč	21,60 Kč

**Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů**

Koncentrace piva vyjádřená ve stupních Plato (P<sup>o</sup>) je pro účely tohoto zákona považována za koncentraci vyjádřenou v procentech extraktu původní mladiny.

<sup>6</sup> Kód nomenklatury znamená číselné označení vybraných výrobků uvedených v celním sazebníku, který je vydán nařízením Rady EHS o Společném celním sazebníku k 1. lednu 2002.



### **3.3.1 Omezení režimu podmíněného osvobození od daně pro pivo**

Daňovým skladem může být jen sklad vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu vybrané výrobky skladuje, zpracovává, přijímá nebo odesílá. Daňovým skladem je tedy sklad, kdy roční odbyt piva skladujícího výrobce (případně předpokládaný roční odbyt) je nejméně 5 000 hektolitrů piva. Roční odbyt piva představuje množství piva, které opustilo v kalendářním roce sklad.

Nově se podle zákona o SPD požaduje zajištění daně. Při zajištění daně z piva provozovatelem daňového skladu formou převodu peněžních prostředků na zvláštní účet celního úřadu, činí celkové zajištění daně na jeden daňový sklad nejvýše 80 mil. Kč.

## **3.4 Líh a spotřební daň**

Předmětem daně z lihu je líh, a to i líh neoddělený vzniklý kvašením, obsažený v jakýchkoliv výrobcích, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Za líh se nepovažují výrobky pod kódem nomenklatury 2203 (pivo), 2204 (vino), 2205 (vermut a ostatní vino) a 2206 (ostatní kvašené výrobky). Předmětem daně je i líh, který v těchto výrobcích (kód nomenklatury 2204, 2205, 2206) činí více než 22 % objemových etanolu.

Na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem či menším množstvím denaturačního prostředku či použitý pro jiný než stanovený účel se pohlíží jako na líh nedenaturovaný.

Spotřební dani nepodléhá líh již jednou zdaněný, pokud nebylo uplatněno vrácení daně. Toto ustanovení se nepoužije pro líh, který právnická nebo fyzická osoba nakoupila zdaněný a použila je pro účely, na které se vztahuje osvobození od daně, tzn. na líh osvobozený od daně nakoupený za cenu s daní. Dále se toto ustanovení nepoužije pro líh, pokud plátce daně neuplatní nárok na vrácení daně, pohlíží se při dalším uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na tyto výrobky tak, jako kdyby byl tento nárok uplatněn a přiznán. A v případech, kdy došlo k dodatečnému vyměření daně na základě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného lihu.

### 3.4.1 Vznik a povinnost daň přiznat a zaplatit

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem:

- a) zjištění překročení norem ztrát lihu,
- b) při zjištění neoprávněně odejmutého lihu z výroby, ze zásob nebo při dopravě,
- c) při zjištění neoprávněně regenerace lihu,
- d) dnem nabytí prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právníckými nebo fyzickými osobami, nebo lihu, který právnícké nebo fyzické osoby vyrobily bez povolení, a to tím dnem, který nastal dříve.

Původní zákon o SPD vznik daňové povinnosti vymezoval také dnem vyskladnění lihu plátcí jinému subjektu. Nový zákon o SPD povinnost daň přiznat a zaplatit vymezuje také dnem ukončení činnosti a to nejpozději jeden den před podáním žádosti o výmaz z obchodního rejstříku nebo o zrušení živnostenského oprávnění. Daňová povinnost se týká lihu a všech výrobků obsahujících líh podléhající dani, jež jsou ve vlastnictví plátce k tomuto dni, s výjimkou lihu nezdaněného a osvobozeného ve výrobcích jako např. čokolády, léčiva a obecně denaturovaného lihu.

Základem daně je množství lihu<sup>7</sup> a sazby daně jsou stanoveny následovně:

**Tabulka č. 3 - sazby daně z lihu a lihovin**

Kód sazebníku - kód nomenklatury	Text	Sazba daně podle původního zákona o SPD	Sazba daně podle nového zákona o SPD
2207	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	234 Kč/litr etanolu	26 500 Kč/hl etanolu
2208	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou destilátů z pěstitelského pálení	234 Kč/litr etanolu	26 500 Kč/hl etanolu
	líh obsažený v destilátech ovocných z pěstitelského pálení	95 Kč/litr etanolu	13 300 Kč/hl etanolu
ostatní	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	234 Kč/litr etanolu	26 500 Kč/hl etanolu

**Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů**

<sup>7</sup> U nového zákona o SPD je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa

Podle nového zákona o SPD, tak jako u všech ostatních vybraných výrobků, musí i u lihu být zajištěna daň. Pokud provozovatel daňového skladu provozuje pouze jeden daňový sklad, činí zajištění daně nejvýše 20 mil. Kč. Pokud ale provozovatel daňového skladu provozuje více než jeden daňový sklad, zajištění daně činí nejvýše 60 mil. Kč, bez ohledu na to, kolik daňových skladů provozuje.

### **3.4.2 Kolkování lihu**

V posledních letech docházelo k meziročnímu poklesu výběru spotřební daně z lihu a to i přesto, že došlo ke zvýšení sazby spotřební daně. Naproti tomu u tabákových výrobků, které jsou kolkovány, k tomuto poklesu nedochází. Účelem zákona č. 676/2004 Sb., o kolkování lihu je nastavení účinného kontrolního mechanismu, který v podstatné míře omezí nezákonné nakládání s lihem a ve svém důsledku tedy povede právě ke zvýšení výběru spotřební daně z lihu.

K omezení nezákonného nakládání s lihem přispěje skutečnost, že kontrolní páska – viz. obrázek č. 1, umožní vysledovat, zda výroba, dovoz, skladování, distribuce a prodej spotřebitelského balení lihu probíhá v souladu s platnými právními předpisy. Při zjištění, že během nakládání s lihem došlo k porušení celních, daňových, popřípadě jiných předpisů, lze na základě kontrolní pásky, respektive z údajů, které obsahuje, velmi přesně dohledat, kde v daném řetězci k porušení došlo.

Kontrolní páska musí obsahovat údaje požadované zákonem, z nichž vyplývá potřebná identifikace – zejména registrační číslo, kód konkrétní objednávky a kód zařazení podle úrovně obsahu etanolu. Navíc je ceninou obsahující speciální ochranné prvky včetně hologramu, díky kterým je účinně chráněna proti jejímu padělání a pozměňování. Na rozdíl od tabákové nálepky neobsahuje spotřební daň. Její hodnota je stanovena nařízením vlády.

Jak vyplývá již z výše uvedeného, zákon zavádí povinnost značit každé spotřebitelské balení lihu větší než 0,2 l, které je určeno pro tuzemský trh, kontrolní páskou. Tuto povinnost má výrobce, nebo ten, který plní lih do spotřebitelského balení, nebo dovozce. Lihem se pro účely tohoto zákona rozumí pouze etanol nenedaturovaný, uvedený pod kódem nomenklatury 2207 a výrobky uvedené pod kódem nomenklatury 2208, pokud celkový obsah etanolu v těchto výrobcích činí více než 15 procent objemových.

Kontrolní páskou nemusí být značen líh, který je osvobozen od spotřební daně a který je určen k vývozu nebo k přímému dodání osobám v tranzitních prostorách mezinárodních letišť. Dále nemusí být značen kontrolní páskou líh, který je umístěn v daňovém skladu nebo je výsledkem pěstitelského pálení.

Osoby povinné značit spotřebitelské balení lihu jsou povinny se registrovat u příslušného celního ředitelství k dani.

Kontrolu nad dodržováním zákona vykonávají celní ředitelství a celní úřady. Zjistí-li územní finanční orgány, Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská správa, Potravinářská inspekce nebo Policie České republiky při výkonu své působnosti neznačený líh nebo padělky kontrolních pásek, jsou tyto orgány oprávněny takový líh či pásky zajistit na základě písemného potvrzení na náklady a rizika osoby, která je drží.

Osoby, které prodávají a skladují líh na území České republiky, byly povinny provést ke dni účinnosti tohoto zákona inventarizaci lihu a její výsledek musely oznámit do 31. července 2005 příslušnému celnímu úřadu. Neznačený líh z inventarizovaných zásob bylo možno doprodat nejpozději do 31. prosince 2005. Od 1. ledna roku 2006 lze tedy v České republice prodávat pouze tzv. „okolkovaný“ líh.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie a ukončením pravidelných celních kontrol na hranicích vzrůstá riziko distribuce nelegálně vyrobeného lihu z okolních zemí. Přestože kolkování lihu neřeší problém ve zvyšování výběru spotřební daně z lihu, je dalším výrazným nástrojem v boji s šedou ekonomikou. Navíc chrání spotřebitele před nekvalitním alkoholem, zlepšuje ochranu poctivých výrobců a dovozců lihu a přispívá k rovnějším konkurenčním podmínkám na trhu.

## Obrázek č. 1 - vzor kontrolní pásky

Vzor kontrolní pásky

210x16 mm



150x16 mm



90x16 mm



Zdroj: <http://www.cs.mfcr.cz/CmsGrc/Obchod-se-zbozím/SPD/vzor-kontrolni-pasky.htm>

### 3.5 Minerální oleje (uhlovodíková paliva a maziva) a spotřební daň

Již z názvu uvedené kapitoly je zřejmé, že u zdanění vybraných výrobků z minerálních olejů (uhlovodíkových paliv a maziv) došlo k zásadním změnám. Původní zákon o SPD stanovoval podmínky zdanění uhlovodíkových paliv a maziv, pojem minerální oleje definovaný v novém zákoně o SPD je však přesnějším pojmem.

Předmětem zdanění podle původního zákona o SPD byly motorové benziny a letecké pohonné hmoty, technické benziny, střední a těžké plynové oleje, petroleje, těžké topné oleje, mazací a ostatní oleje, odpadní oleje, zkapalněné plyny a stlačené plyny. Předmětem zdanění byly také samozřejmě směsi těchto látek. Nový zákon o SPD stejně tak jako původní zákon o

SPD stanovuje zdanění motorových benzinů a leteckých pohonných hmot, středních a těžkých plynových olejů, těžkých topných olejů odpadních olejů. Definuje však přesněji předmět zdanění zkapalněné ropné plyny. Předmětem zdanění minerálních olejů jsou také samozřejmě jejich směsi, tak jako u původního zákona o SPD.

Základem daně je množství minerálních olejů (uhlovodíkových paliv a maziv) vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15° C a sazby se u této komodity změnilly následovně:

**Tabulka č. 4 – sazby daní z minerálních olejů podle nového zákona o SPD**

Kód nomenklatury	Text	Sazba
2710	Motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	11 840 Kč/1000 l
	Motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu s obsahem olova nad 0,013	13 710 Kč/1000 l
	Střední oleje a těžké plynové oleje	9 950 Kč/1000 l
	Těžké topné oleje	472 Kč/t
	Odpadní oleje	0 Kč/1000 l
2711	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t
	Uhlovodíkové plyny podle § 45 odst. 1 písm. h)	3 355 Kč/t
	Uhlovodíkové plyny podle § 45 odst. 1 písm. i)	0 Kč/t
	Uhlovodíkové plyny podle § 45 odst. 1 písm. j)	387 Kč/t

**Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů**

**Tabulka č. 5 – sazby daní z uhlovodíkových paliv a maziv podle původního zákona o SPD**

Kód sazebníku	Text	Sazba
2710	Motorové benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu	10 840 Kč/1000 l
	Technické benziny	10 840 Kč/1000 l
	Střední a těžké plynové oleje	8 150 Kč/1000 l
	Petroleje včetně leteckých	8 150 Kč/1000 l
	Střední, těžké plynové a těžké topné oleje	8 150 Kč/1000 l
	Těžké topné oleje	0 Kč/t
	Mazací a ostatní oleje a automobilová plastická maziva	0 Kč/1000 l
	Mazací a ostatní oleje	8 150 Kč/1000 l
	Odpadní oleje	8 150 Kč/1000 l
2711	Zkapalněné plyny podle § 19 odst. 1 písm. j)	2 850 Kč/t
	Zkapalněné plyny podle § 19 odst. 1 písm. k)	0 Kč/t
	Stlačené plyny podle § 19 odst. 1 písm. l)	0 Kč/m <sup>3</sup>
	Stlačené plyny podle § 19 odst. 1 písm. m)	0 Kč/m <sup>3</sup>

**Zdroj: Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů**

Tak jako u ostatních vybraných výrobků, tak i minerálních olejů se podle nového zákona požaduje zajištění daně. Při dopravě minerálních olejů produktovodem se zajištění daně nevyžaduje. Celkové zajištění daně za jeden daňový sklad činí nejvýše 100 000 000 mil. Kč, jestliže provozovatel daňového skladu poskytne zajištění daně složením nebo převodem finančních prostředků

## 4 Zhodnocení efektivity zdanění spotřebních daní<sup>8</sup>

Moderní společnosti jsou uspořádány tak, že všude existují rozsáhlé veřejné výdaje, které je nutno financovat z daní. Daňové systémy jsou v různých zemích konstruovány různě, ale mají společné to, že jsou nákladné.

### 4.1 Nákladovost daňového systému

Náklady daňového systému můžeme rozdělit do tří skupin. Zaprvé to jsou administrativní náklady zdanění. Ty nese vláda, pokud chce vybírat veřejné příjmy. Za druhé sem patří vyvolané daňové náklady, které nesou daňoví poplatníci. Nejde o jejich vlastní daňovou povinnost, ale o náklady, které musí vynaložit, aby mohli daň správně vypočítat a odvést. Třetí skupinou jsou náklady vzniklé v důsledku distorzí způsobených ukládáním neuniverzálních daní. Všechny dohromady spolu s objemem vybraných daní tvoří náklady, které je nutno vynakládat na veřejné výdajové programy.

Měření administrativních nákladů je klíčovým předpokladem pro komplexní hodnocení **efektivnosti veřejných výdajů a efektivnosti veřejného sektoru jako celku**. V současné době převládá v rámci hodnocení efektivnosti veřejných výdajů velmi omezený přístup, kdy při provádění analýzy přínosů a nákladů jsou do nákladové strany započítávány pouze přímé výdaje z veřejných rozpočtů a zcela se opomíjí, že tyto zdroje byly získány odebráním soukromému sektoru, což se neobešlo bez vynaložení dodatečných nákladů. Je tedy nutné brát v úvahu nejen náklady na samotný výdajový projekt, ale rovněž náklady na získání prostředků, které jsou posléze využity jako veřejné výdaje. Tyto náklady se vzhledem ke zkoumanému tématu dají zjednodušeně charakterizovat jako náklady daňového systému.

V oblasti veřejných financí nebo daňové politiky jsou administrativní náklady zdanění vymezeny jako náklady vlády, které souvisejí s výběrem daní. Na administrativní náklady zdanění se lze zaměřit z různých úhlů pohledu - jejich výčet přehledně znázorňuje následující schéma:

---

<sup>8</sup> PUDIL, P. a kolektiv. Zdanění a efektivnost. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, ISBN 80-86861-07-4, str. 3 - 27

## Schéma č. 2 - hledisko zkoumání administrativních nákladů zdanění

A	Časové hledisko
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ běžné opakované administrativní náklady související s výběrem daní</li> <li>▪ mimořádné administrativní náklady související se zavedením nové daně nebo se zásadní změnou daně/zdanění</li> <li>▪ kolísání nákladů z hlediska správy jednoho poplatníka (registrace, zahájení resp. ukončení zdaňované aktivity atp.)</li> </ul>
B	Hledisko dopadu na příslušný ekonomický sektor
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ administrativní náklady, které nese pouze veřejný sektor</li> <li>▪ administrativní náklady, které ovlivňují soukromý sektor</li> </ul>
C	Hledisko dopadu na příslušnou vládní úroveň
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ administrativní náklady nesené centrální vládou</li> <li>▪ administrativní náklady nesené subcentrálními vládami</li> </ul>
D	Hledisko druhu úřadu veřejné správy, u kterého náklady vznikají Daňové úřady různých stupňů
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ příprava legislativy na exekutivní úrovni (ministerstva)</li> <li>▪ příprava a schvalování legislativy na parlamentní úrovni</li> <li>▪ vynucování dodržování daňového práva – zejména soudy, policie, státní zástupci, vyšetřovatelé, věznicové, advokáti ex offio apod.</li> </ul>
E	Chronologie vzniku daňových nákladů (analogie s návazností jednotlivých článků rozpočtového procesu)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ návrhy zákonů</li> <li>▪ schvalování</li> <li>▪ implementace daňové legislativy</li> <li>▪ kontrola a vynucení práva</li> </ul>
F	Hledisko struktury administrativních nákladů
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ mzdy, vč. Pojistného</li> <li>▪ zajištění prostor a jejich vybavení</li> <li>▪ investice do hmotného majetku</li> <li>▪ čas</li> <li>▪ náklady na odbornou úroveň zaměstnanců (investice do lidského kapitálu)</li> <li>▪ ostatní</li> </ul>

Zdroj: PUDIL, P. a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, ISBN 80-86861-07-4, str. 4

### 4.2 Administrativní náklady a daňová správa

V rámci činnosti veřejné správy si každá daňová správa pokládá následující otázky, které souvisí s velikostí administrativních nákladů:

- kolik zdrojů, tj. administrativních nákladů by mělo být alokováno do systému výběru daní,
- jaká by měla být struktura jednotlivých výdajů daňové správy,
- jaké by mělo být načasování alokace uvedených zdrojů.



Odpovědi na tyto normativní otázky nelze přesně kvantifikovat, lze však nalézt odpovědi na otázku, kdy je efektivní vynakládat dodatečné zdroje na daňovou správu (tj. zvyšovat administrativní náklady) a od kterého bodu by již výdaje zvyšovány být neměly. Zvyšování administrativních nákladů má význam pouze do okamžiku, než se mezní administrativní náklad vyrovná meznímu příjmu s ním spojeném. Zvýšení výdajů na správu daní o jednu peněžní jednotku má smysl pouze tehdy, pokud přinese větší daňový výnos než jednu jednotku.

Problém však spočívá v tom, že mezní daňový výnos (tj. mezní příjem) sestává z několika různých částí. Jejich přehled je zobrazen v následující tabulce:

**Tabulka č. 6 - faktory mezního daňového výnosu**

1.	Přímé zvýšení výnosu daně v důsledku lepšího výběru daní v daném roce.
2.	Zvýšení výnosu daně (daní) v budoucnu v důsledku zvýšení rizik daňových úniků.
3.	Zvýšení výnosu daně (daní) v aktuálním roce v důsledku zvýšení rizik daňových úniků.
4.	Dodatečný výběr daně (daní) v aktuálním roce v důsledku zlepšení výběru daní – jde o časový aspekt v tom smyslu, že dodatečné zdroje umožní vybrat daně i z příjmů poplatníků plynoucích v minulosti (zatajených, nepřiznaných apod.).
5.	Pokuty, penále a ostatní peněžní či majetkové sankce získané v aktuálním roce plynoucí na základ současných nebo minulých nepřiznaných příjmů. (neuvažují se zde trestněprávní sankce vyvolávající další náklady veřejného sektoru).

**Zdroj: PUDIL, P. a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, ISBN 80-86861-07-4, str. 6**

Z tohoto přehledu je zřejmé, že celkové mezní daňové příjmy související se zvýšením mezních daňových nákladů vláda získává v různých časových obdobích. Pro kvantifikaci mezních daňových příjmů by tedy bylo nutné diskontovat budoucí mezní daňové příjmy na jejich současnou hodnotu a teprve poté porovnávat takto získané mezní daňové příjmy s mezními administrativními náklady.

### **4.3 Administrativní náklady pro různé druhy daní**

Náklady vlády spojené s existencí daní je možno rozdělit na ty, které jsou obdobné u všech daní, a dále na náklady specifické pro jednotlivé daně, resp. skupinu daní.

Všechny daně vyvolávají administrativní náklady, které souvisí s legislativním procesem nutného pro zavedení daně. Procedura je obdobná ve všech vyspělých zemích, kde prvním krokem je návrh zákona. Administrativní náklady jsou vynakládány na přijetí zákonů týkajících se daní, dále na vytváření metodického, technického a personálního zázemí pro správnou administraci daně. Legislativní změny vyvolávají další administrativní náklady, které souvisí s úpravami softwaru, který používají správci daně a samozřejmě vyvolává náklady na vzdělávání zaměstnanců státní daňové správy. Další administrativní náklady jsou vynakládány např. na tiskopisy vztahující se k dané dani, apod.

### **4.4 Selektivní daně ze spotřeby**

Tyto daně jsou charakteristické tím, že malý počet plátců nevyvolává vysoké administrativní náklady. Náklady spojené se správou těchto daní jsou relativně velmi nízké. Předmět daně je jasně vymezen a zahrnuje obvykle pouze několik druhů zboží (na rozdíl od všeobecné daně ze spotřeby) a konstrukce daňového základu je jednoduchá, což dále implikuje pokles relativních administrativních nákladů.

U těchto daní v podstatě existují pouze běžné, opakující se administrativní náklady. Administrativní náklady nese stejně jako u ostatních daní veřejný sektor. Výběr těchto daní je stejně jako v případě daně z přidané hodnoty vždy centralizován, veškeré administrativní náklady nese centrální vláda.

### **4.5 Měření administrativních nákladů v České republice**

Správcem spotřebních daní podle původního zákona byly územní finanční orgány s výjimkou dovozu a celní orgány, které spravovaly spotřební daně v rámci celního řízení.

#### 4.5.1 Územní finanční orgány

Vzhledem k tomu, že na úrovni územních finančních orgánů neexistuje projektové financování a rozpočtování, nebylo možné jednoduše zjistit náklady spojené s výběrem jednotlivých daní, tzn. i spotřebních daní. Přístup k měření administrativních nákladů v případě daňové správy vycházel z metody tzv. přepočteného pracovníka. Tato metoda je založena na rozdělení pracovníků podle náplně jejich činnosti a konstrukce přepočtového koeficientu pro rozdělení celkových nákladů organizace na:

- **související s výběrem daní**
- **zbylé**

Finanční úřady a finanční ředitelství využívají „číselník činností (agend)“, který rozděluje pracovní zatížení zaměstnanců do více než 100 skupin. Pomocí tohoto číselníku se tedy dají klasifikovat veškeré činnosti, které jsou v rámci územních finančních orgánů vykonávány. Územní finanční orgány využívají program personálního managementu VEMA<sup>9</sup>.

Obecně lze navrhovaný postup přepočteného pracovníka popsat takto:

1. Rozdělení zaměstnanců dle činnosti:
  - nedaňové
  - jednotlivé daně
  - režijní celkové
  - režijní daňové
  - užší režijní daňové
2. Snížení režijních nákladů o výši připadající na nedaňové činnosti.
3. Rozdělení očištěných celkových a daňových režijních nákladů mezi jednotlivé daně.
4. Rozdělení užších daňových režijních nákladů
5. Výpočet počtu zaměstnanců připadajících na jednotlivé daně

---

<sup>9</sup> Program personálního managementu, který využívají územní finanční orgány k odhadování podílu objemu prací jednotlivých pracovníků.

6. Výpočet procentuelního podílu nákladů jednotlivých daní i nedaňové činnosti z celkových nákladů územních finančních orgánů.
7. Výpočet absolutní výše nákladů připadajících na jednotlivé daně.
8. Poměření absolutní výše nákladů připadající na jednotlivé daně s jejich výnosy.

Výše popsaný postup je možné převést do několika rovnic, podle kterých byly výpočty prováděny.

Komplexní posouzení efektivnosti spotřební daně umožnilo až zahrnutí nákladů celní správou a započítání jejich inkasa.

#### **4.5.2 Celní správa**

Základní výkonnou jednotkou v celní správě byly podle celního zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů před vstupem České republiky do Evropské unie celní úřady. Jednalo se o organizační jednotku s plným rozsahem funkcí. Celní úřady byly pověřeny velmi širokým spektrem činností, z nichž ne všechny souvisí s příjmovou stranou daňového systému. Na druhou stranu měly celní úřady zásadní podíl na výběru nepřímých daní uvalených na dovážené zboží.

Vzhledem k tomu, že v rámci celní správy nebylo prováděno systematické měření administrativních nákladů vybíraných daní a ani nebyl zaveden monitorovací systém s alespoň podobnými výstupy jako VEMA, bylo měření administrativních nákladů velmi problematické. V rámci provedeného výzkumu byla zvolena metoda případových studií, která byla založena na podrobném rozboru činnosti několika celních úřadů. Nevýhodou této metody je, že velikost a struktura jednotlivých celních úřadů byla determinována jak jejich geografickým umístěním (hraniční, vnitrozemské), tak i charakterem průmyslových a jiných podniků v jejich okolí. Důsledkem je, že výsledky získané v rámci případových studií nelze jednotně vztáhnout na celý systém celních úřadů. Druhým problémem je fakt, že řada činností souvisejících s daňovou administrativou, zejména zpracování jednotných celních deklarací byla společná pro všechny tři základní typy daní (spotřební daně, daň z přidané hodnoty a cla), které celní úřady administrovaly .

Výše uvedené důvody vedly k přijetí určitých zjednodušujících předpokladů při výpočtu administrativní náročnosti jednotlivých daní. Na základě případových studií a diskusí s pracovníky celní správy bylo zjištěno, že podíl daňových agend se na činnosti celních úřadů pohyboval mezi 50 % až 75 %. Předpokládaná kalkulace pro výpočty byla tedy stanovena na úroveň 60 % v celém systému celní správy. Tyto daňové činnosti byly rozděleny mezi jednotlivé daně podle jejich výnosu.

Význam jednotlivých daní v činnosti celních úřadů byl v minulých letech konstantní a změny v relativní velikosti administrativních nákladů tak byly ovlivněny pouze velikostí výdajů celní správy a výnosy jednotlivých daní. Jejich výpočet však nebylo možné provést, protože v případě spotřebních daní i daně z přidané hodnoty byl jejich výběr úzce provázán s činnostmi územních finančních úřadů. Na vyčíslení jejich nákladů je potřeba posouzení efektivnosti českého daňového systému jako celku.

**Tabulka č. 7 - přepočtové koeficienty daní vybíraných celní správou a územními finančními úřady v roce 2003**

Celní správa		Územní finanční orgány	
Druh daně	Přepočtový koeficient	Druh daně	Přepočtový koeficient
DPH	0,49	DPH	0,226
Spotřební daně	0,08	Spotřební daně	0,024
Cl	0,02		

Zdroj: PUDIL, P. a kolektiv. *Zdanění a efektivnost*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, ISBN 80-86861-07-4, str. 27

V rámci územních finančních orgánů byly použity přepočtové koeficienty pro jednotlivé činnosti, při stanovení přepočtových koeficientů daní vybíraných celní správou byly použity případové studie a diskuse s pracovníky celní správy (podíl je vymezen ve výši 60 % zatíženosti daňovou agendou).

### **4.5.3 Vyhodnocení nákladovosti a efektivnosti územních finančních úřadů a celní správy v letech 2003 - 2004**

V souvislosti s postupnou modernizací daňové správy lze předpokládat, že náklady na výběr daní zůstanou minimálně konstantní. Připravovaná opatření sledující především jejich efektivnější využití, a to včetně prostředků již vynaložených na zvýšení technické vybavenosti územních finančních orgánů. K tomu mimo jiné směřuje postupné rozšiřování možností podávat daňová přiznání v elektronické podobě, které kromě nesporných přínosů u daňových subjektů sleduje, za předpokladu jejich vyššího využívání, snižování rutinních činností při výkonu daňové správy ve prospěch činností kvalifikovanějších, především v oblasti daňové kontroly.

Vyhodnocení nákladovosti a efektivnosti celní správy, viz tabulka č 6, jsou uvedeny výsledky činností celní správy včetně porovnání na jednoho zaměstnance. Tabulka zahrnuje kompletní příjmy, tj. daňové, nedaňové a kapitálové příjmy a přijaté dotace a kompletní výdaje, tj. včetně mimorozpočtových zdrojů použitých pro částečné financování nákupu velkokapacitního mobilního rentgenu. Z pozorování výsledků v roce 2004 a výsledků v roce 2003 vyplývá značný meziroční nárůst běžných výdajů na jednoho zaměstnance. Ten jednoznačně vyplývá z razantního snížení počtu celníků, kterým byly kromě mimořádných odměn podle Kolektivní smlouvy, vyplaceny také sociální dávky (v podobě příspěvků za službu a jednorázové odchodné z důvodu ukončení služebního poměru). Do výdajů na jednoho zaměstnance se tak budou (podle platného propočtu nákladovosti) i v dalších letech promítat výdaje na bývalé zaměstnance, kterým vznikl podle zákona č. 186/1992 Sb., o služebním poměru příslušníků Policie České republiky, ve znění pozdějších předpisů, nárok na zvláštní sociální dávky při skončení služebního poměru. Tím bude docházet ke zkreslování hodnot nákladovosti a efektivnosti při výpočtu ukazatele nákladovosti a efektivnosti na jednoho zaměstnance celní správy České republiky.

**Tabulka č. 8 - rozbor nákladovosti a efektivnosti územních finančních orgánů a celní správy v letech 2003 – 2004 (v tis. Kč)**

Položka	Rok 2003		Rok 2004	
	ÚFO	Celní správa	ÚFO	Celní správa
Daňové příjmy	225 635 000	292 594 659	323 452 000	233 094 216
Příjmy v kapitole 312 MF	38 317	862 121	56 620	731 654
Příjmy celkem	225 673 317	293 456 780	323 508 620	233 825 870
Výdaje celkem	6 417 899	4 701 540	6 610 832	4 741 003
Z toho běžné výdaje	5 981 917	4 183 606	6 285 173	4 151 560
Počet zaměstnanců	15 668	9 164	15 600	7 867
Efektivnost (v Kč)				
Příjmy na 1 Kč výdajů	35,16	62,42	48,94	49,32
Příjmy na 1 zaměstnance	14 403 454	32 022 783	20 737 732	29 722 368
Nákladovost (v Kč)				
Výdaje na 1 Kč příjmů	0,03	0,02	0,02	0,02
Výdaje na 1 zaměstnance	409 618	513 045	423 771	602 644
Běžné výdaje na 1 zaměstnance	381 792	456 526	402 896	527 718

**Zdroj: Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2004, dostupné na [http://www.mfer.cz/cps/rde/xbcr/mfer/Informace\\_cinnost\\_CS\\_DS\\_2004\\_pdf.pdf](http://www.mfer.cz/cps/rde/xbcr/mfer/Informace_cinnost_CS_DS_2004_pdf.pdf)**

## 5 Analýza výběru spotřebních daní v rámci změny zákona o spotřebních daních

### 5.1 Inkaso spotřebních daní podle původního zákona o SPD

Nejdříve, než se začneme zabývat naší problematikou, tzn. výběrem a analýzou spotřebních daní, které začaly spravovat celní orgány s účinností nového zákona o SPD, ukažme si vývoj inkasa spotřebních daní podle původního zákona o SPD.

**Tabulka č. 9 - přehled inkasa spotřebních daní od roku 1994 do roku 2003**

ROK	Inkaso FÚ (v mil. Kč)	Rozdíl $P_1 - P_0$ (v mil. Kč)	Index $P_1/P_0$ (v %)	Inkaso CÚ (v mil. Kč)	Rozdíl $P_1 - P_0$ (v mil. Kč)	Index $P_1/P_0$ (v %)	Inkaso celkem (v mil. Kč)	Rozdíl $P_1 - P_0$ (v mil. Kč)	Index $P_1/P_0$ (v %)
1994	34501			11859			46360		
1995	35740	1239	103,59	20910	9051	176,32	56650	10290	122,20
1996	37541	1801	105,04	23629	2719	113,00	61170	4520	107,98
1997	33610	-3931	89,52	30562	6933	129,34	64172	3002	104,91
1998	30034	-3576	89,36	37767	7205	123,58	67801	3629	105,66
1999	30526	492	101,64	42617	4850	112,84	73143	5342	107,88
2000	30713	187	100,61	40165	-2452	94,25	70878	-2265	96,90
2001	33596	2883	109,39	42701	2536	106,31	76297	5419	107,65
2002	38612	5016	114,93	40873	-1828	95,72	79485	3188	104,18
2003	43099	4487	111,62	41080	207	100,51	84179	4694	105,91

**Zdroj: výsledky činností územních finančních orgánů v letech 1994 – 2003 dostupné na:**

<http://cds.mfer.cz/ZpravaUFO1998/II1g.html>  
<http://cds.mfer.cz/ZpravaUFO1999/II1g.html>  
[http://cds.mfer.cz/ZpravaUFO2000/II-1-g\).html](http://cds.mfer.cz/ZpravaUFO2000/II-1-g).html)  
<http://cds.mfer.cz/ZpravaUFO2001 /II-1-g.htm>  
<http://cds.mfer.cz/ZpravaUFO2002/II-1-g.html>  
<http://cds.mfer.cz/ZpravaUFO2003/II.html>

Následující tabulka nám uvádí, jak se výběr spotřebních daní vyvíjel od počátku jejich zavedení do daňové soustavy, až do doby, kdy Česká republika vstupovala do Evropské unie. V tabulce jsou uvedeny údaje, jak za daňovou správu (územní finanční orgány), tak za celní správu zvlášť a následně inkaso spotřebních daní celkově správcem spotřebních daní. Jsou zde uvedeny jak meziroční rozdíly ve výběru spotřebních daní, tak meziroční procentuelní růst nebo pokles. Jednotlivé změny v inkasu spotřebních daní, tzn. růst nebo pokles výběru, byl



ve většině případů ovlivněn novelami původního zákona o SPD, kdy ne měnily např. daňové sazby u vybraných výrobků, zavádělo se zdanění některých výrobků, které dosud podléhaly nulové sazbě daně a v neposlední řadě bylo inkaso ovlivněno objemem realizovaného vrácení spotřební daně.

## 5.2 Analýza příjmů spotřebních daní celní správou České republiky za rok 2004

Dnem 1. ledna 2004 získaly správu spotřebních daní výhradně do své pravomoci celní orgány. V následné analýze je uvedeno, jak se nový správce daně s účinností nového zákona a se samostatným řízením v oblasti daňové správy vyrovnal za první rok svého působení.

### 5.2.1 Daňové příjmy ze spotřebních daní v celním řízení v roce 2003 - 2004

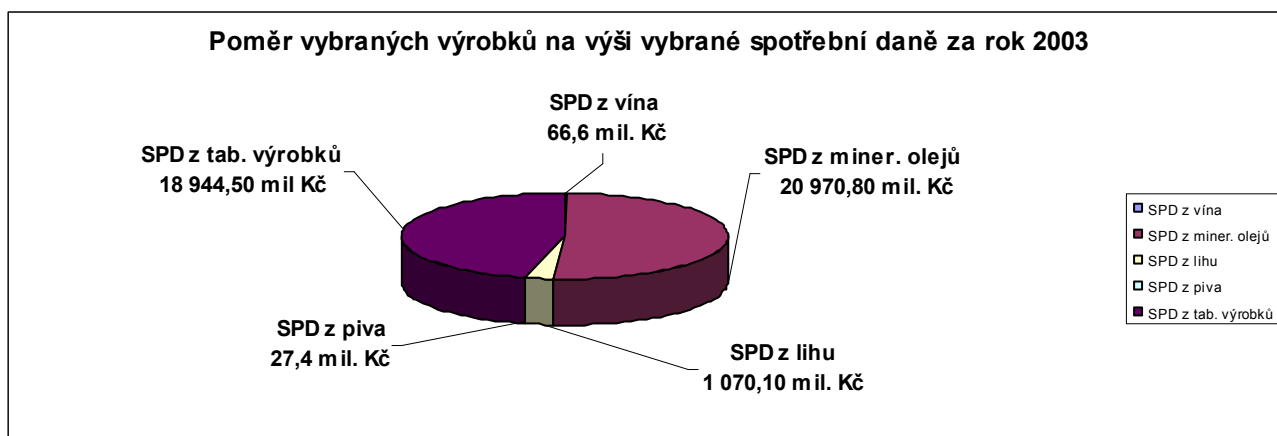
Na účtech Generálního ředitelství cel byly k 31. 12. 2004 vedeny daňové příjmy ze spotřebních daní v rámci celního řízení (tzn. při dovozu zboží ze třetích zemí) v celkové výši 12 369,5 mil. Kč. V tabulce č. 8 a následném grafickém vyjádření je porovnán vývoj příjmů ze spotřebních daní v letech 2003 – 2004. Výsledky, tj. podstatné snížení daní v celním řízení, byly ovlivněny velkou měrou vstupem České republiky do Evropské unie. Důvodem je především výrazný podíl obchodní výměny s členskými státy Evropské unie na celkové zahraničně - obchodní činnosti České republiky před vstupem do Evropské unie.

Tabulka č. 10 - vývoj příjmů spotřebních daní v celním řízení v letech 2003 – 2004 (v mil. Kč)

Příjmy	Rok		Rozdíl (v Kč)	Rozdíl (v %)
	2003	2004		
SPD z vína	66,6	17,3	-49,3	26,0
SPD z miner. olejů	20 970,8	6 572,0	-14 398,8	31,3
SPD z lihu	1 070,1	372,6	-697,5	34,8
SPD z piva	27,4	5,7	-21,7	21,0
SPD z tab. výrobků	18 944,5	5 402,2	-13 542,3	28,5
SPD celkem	41 079,3	12 369,8	-28 709,5	30,1

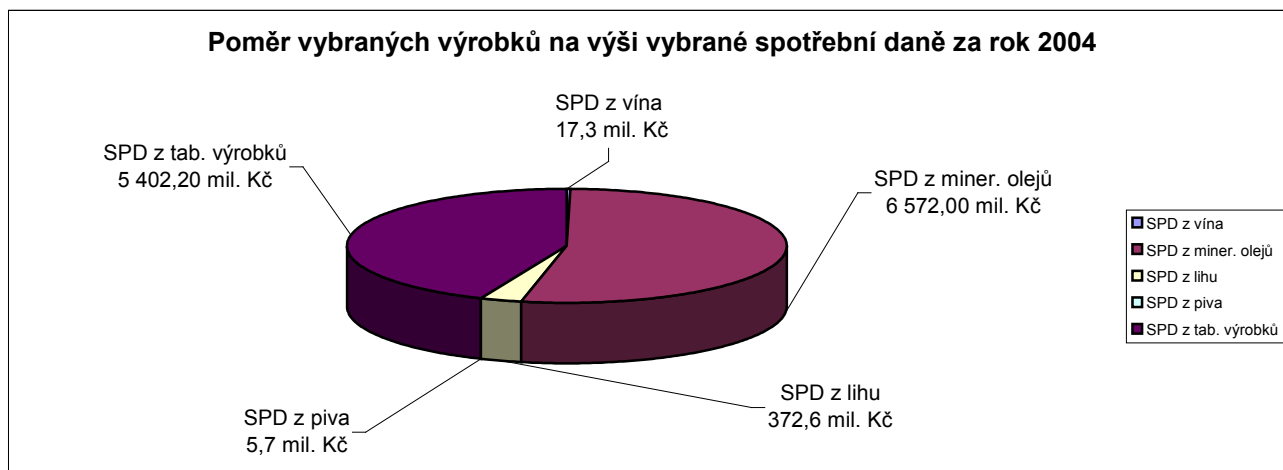
Zdroj: Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2004, dostupné na [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace\\_cinnost\\_CS\\_DS\\_2004\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace_cinnost_CS_DS_2004_pdf.pdf)

**Graf č. 1 – poměr vybraných výrobků na výši vybrané spotřební daně za rok 2003**



**Zdroj:** Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2004, dostupné na [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace\\_cinnost\\_CS\\_DS\\_2004\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace_cinnost_CS_DS_2004_pdf.pdf)

**Graf č. 2 - poměr vybraných výrobků na výši vybrané spotřební daně za rok 2004**



**Zdroj:** Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2004, dostupné na [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace\\_cinnost\\_CS\\_DS\\_2004\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace_cinnost_CS_DS_2004_pdf.pdf)

Ve výši inkasa spotřebních daní při celním řízení v roce 2004 proti roku 2003 došlo k podstatnému snížení příjmu a to od 65,2 % do 79 %. Bylo to způsobeno nabytím účinnosti nového zákona o SPD, který zcela změnil systém výběru spotřebních daní. Celní správa se stala správcem vnitrostátní spotřební daně. Zákon zásadním způsobem upravil správu spotřebních daní zavedením režimu podmíněného osvobození od daně, a tím posunul okamžik vzniku povinnosti daň priznat a zaplatit. Daň z vybraných výrobků je vybírána v zemi spotřeby bez ohledu na jejich původ.

Příjmy ze spotřebních daní v celním řízení v roce 2004 se pohybovaly pouze ve výši 30 procent příjmů v roce 2003 a v budoucích letech lze očekávat další pokles.

## 5.2.2 Vývoj celkového inkasa spotřebních daní v letech 2003 – 2004

Předpokládaný celkový výnos státního rozpočtu pro rok 2004 byl stanoven ve výši 97,3 mld. Kč. Po odečtení vrácené spotřební daně činilo v roce 2004 celkové inkaso 96,0 mld. Jednotlivé příjmy vybraných výrobků jsou uvedeny v následující tabulce.

**Tabulka č. 11 - vývoj celkového inkasa spotřebních daní v letech 2003 – 2004 (v mil. Kč)**

<b>Inkaso spotřebních daní</b>				
<b>Druh inkasované spotřební daně</b>	Rok 2003	Rok 2004	Rozdíl (v Kč)	Rozdíl (v %)
SPD z vína a meziproductů	310,5	235,5	-75,0	78,5
SPD z minerálních olejů	58 412,3	67 191,4	8 779,1	115,0
SPD z lihu	5 514,2	5 305,4	-208,8	96,2
SPD z piva	3 585,4	3 613,5	28,1	100,8
SPD z tabákových výrobků	17 691,2	21 524,5	3 833,3	121,7
<b>Celkem</b>	<b>85 513,6</b>	<b>97 870,3</b>	<b>12 356,7</b>	<b>114,4</b>
<b>Vrácená SPD</b>				
<b>Druh vrácené spotřební daně</b>	Rok 2003	Rok 2004	Rozdíl (v Kč)	Rozdíl (v %)
Vrácené SPD z min. olejů pro výrobu tepla	-48,2	-603,6	-555,4	1252,3
Vrácené SPD z min. olejů (zelená nafta)	-1 272,4	-1 261,1	11,3	99,1
Vrácené SPD osobám s dípl. Imunitou	-14,3	-9,1	5,1	63,6
<b>Celkem</b>	<b>- 1 334,9</b>	<b>-1 873,8</b>	<b>-539,0</b>	<b>140,4</b>
<b>Celkem čisté inkaso</b>	<b>84 178,7</b>	<b>95 996,5</b>		

**Zdroj: Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2004, dostupné na [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xber/mfcr/Informace\\_cinnost\\_CS\\_DS\\_2004\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xber/mfcr/Informace_cinnost_CS_DS_2004_pdf.pdf)**

Nesplnění předpokládaných rozpočtových příjmů ze spotřebních daní na rok 2004 o 1,3 mld. Kč výrazně ovlivnily další skutečnosti, jejichž konkrétní dopady jsou dále uvedeny v podrobnější analýze k jednotlivým komoditám vybraných výrobků.

### **5.2.2.1 Spotřební daň z minerálních olejů**

Správu spotřebních daní z minerálních olejů lze z hlediska evidence výběru rozdělit do tří skupin:

- příjmy ze spotřebních daní v celním řízení,
- příjmy ze spotřebních daní „vnitrostátní“ (daně v tuzemsku),
- nároky na vrácení spotřebních daní (vrácení daně z „zelené nafty, technických benzinů a tepla“).

Celkové inkaso daně z minerálních olejů, jejíž podíl na celkových příjmech se pohybuje okolo 70 %, a u které došlo ke změně sazeb daně, dosáhl v roce 2004 po odečtení nároků na vrácení spotřební daně výše 65,3 mld. Kč. Oproti roku 2003 se výnos z příjmů zvýšil o 8,2 % mld. Kč, což v procentuelním vyjádření představuje nárůst o 14,4 %.

Předpokládaný celkový výnos do státního rozpočtu pro rok 2004 byl stanoven ve výši 65,6 mld. Kč. Skutečný výnos spotřební daně z minerálních olejů byl tedy oproti předpokladu o 0,3 mld. Kč nižší.

Údaj z tabulky nazvaný „vrácené spotřební daně z minerálních olejů pro výrobu tepla“ obsahuje druh příjmu „vrácení daně z minerálních olejů – z technických benzinů a osobám užívající tyto oleje pro výrobu tepla“. V roce 2003 obsahoval tento druh příjmu pouze nároky na vrácení pro technické benziny. Z tohoto důvodu jsou vrácené částky v roce 2004 podstatně vyšší než v roce 2003.

### **5.2.2.2 Spotřební daň z lihu a lihovin**

V roce 2004 vybrala celní správa na spotřební dani z lihu a lihovin 5,3 mld. Kč. Výnos této spotřební daně za rok 2003 činil 5,5 mld. Kč. Oproti roku 2003 se inkaso spotřební daně snížilo o 0,2 mld. Kč.

Předpokládaný celkový výnos do státního rozpočtu pro rok 2004 byl stanoven ve výši 6,4 mld. Kč. Skutečný výnos spotřební daně z lihu je oproti předpokladu o 1,1 mld. Kč nižší.

Ve výrazném poklesu výnosu spotřební daně z lihu a lihovin oproti předpokladu příjmu do státního rozpočtu se nejvíce projevilo předzásobení se obchodníků a zpracovatelů lihu a lihovin koncem roku 2003, v důsledku zvýšení sazeb spotřební daně od 1. ledna 2004 (s přijetím nového zákona o SPD). Dalším z hlavních faktorů je snížení konzumace nápojů obsahující vysoké procento lihu. Z dílčích rozborů inkasa za jednotlivé měsíce je zřetelné, že situace na trhu s lihovinami se stabilizovala a docházelo k pozvolnému nárůstu výběru spotřební daně z lihu. Tato situace může současně souviset s výsledky kontrolních akcí v řetězcích supermarketů a v lihovarnických zařízeních.

### **5.2.2.3 Spotřební daň z vína a meziproductů**

V roce 2004 bylo vybráno na dani ze spotřeby vína a meziproductů 0,24 mld. Kč. Výnos této spotřební daně za rok 2003 činil 0,31 mld. Kč, došlo tedy v poklesu inkasa o 0,07 mld. Kč, což v meziročním srovnání představuje pokles o 29 %.

Předpokládaný celkový výnos státního rozpočtu pro rok 2004 byl stanoven ve výši 0,3 mld. Kč. Skutečný výnos spotřební daně z vína a meziproductů je oproti předpokladu o 0,06 mld. Kč nižší.

U spotřební daně z vína a meziproductů došlo k poklesu výše výnosu především z důvodu zvýšené výroby a prodeje tichých vín, které jsou zatíženy nulovou sazbou spotřební daně.

### **5.2.2.4 Spotřební daň z piva**

V roce 2004 bylo celními orgány vybráno na spotřební dani z piva 3,61 mld. Kč. Výnos této daně za rok 2003 činil 3,59 mld. Kč. Oproti roku 2003 se inkaso zvýšilo o 0,02 mld., procentuálně vyjádřeno došlo k nárůstu o 0,5 %. Předpokládaný celkový výnos státního rozpočtu pro rok 2004 byl stanoven ve výši 3,5 mld. Kč. Skutečný výnos spotřební daně z piva je oproti předpokladu o 0,11 mld. Kč vyšší.

### **5.2.2.5 Spotřební daň z tabákových výrobků a tabákových nálepek**

V roce 2004 celkové inkaso ze spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků činilo 21,5 mld. Kč. Výnos této spotřební daně za rok 2003 činil 17,7 mld. Kč. Meziroční výnos se zvýšil o 3,8 mld. Kč, tj. o 21,5 %. Předpokládaný celkový výnos státního rozpočtu pro rok

2004 činil 21,5 mld. Kč. Skutečný výnos spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků odpovídá předpokladu státního rozpočtu.

Výnos daně mimo jiné ovlivnila změna splatnosti daně v důsledku novely zákona o spotřebních daních. Od 1. května 2004 byla novelou nového zákona o SPD prodloužena splatnost této daně z 30 dní na 60 dní po odebrání tabákových nálepek, čímž se snížily možné příjmy roku 2004.

## 5.3 Vyhodnocení administrativy spotřebních daní celní správou České republiky za rok 2005

Převzetí správy spotřebních daní celní správou v roce 2004 probíhalo v podmínkách zahájeného procesu transformace v souvislosti s přijetím České republiky do Evropské unie.

V roce 2004 se celní správě nepodařilo naplnit předpokládaný rozpočtový příjem ze spotřebních daní. S ohledem na nepříznivý výsledek si celní správa vytýčila řadu opatření, která měla přispět k zefektivnění výběru spotřebních daní v roce 2005. Z výsledku dosažených v roce 2005 je zřejmé, že přijatá opatření byla účinná a přinesla podstatné zvýšení jejich celkového výnosu.

### 5.3.1 Analýza k jednotlivým komoditám

Předpokládaný celkový výnos státního rozpočtu pro rok 2005 ze spotřebních daní byl stanoven na 101,1 miliard Kč. Skutečný výnos spotřebních daní za rok 2005 činil 110,4 miliard Kč, což znamená, že celní správa splnila předpokládaný výnos na 109,2 %. Výsledná analýza za jednotlivé komodity je uvedena v tabulce č. 10.

**Tabulka č. 12 - analýza k jednotlivým komoditám za rok 2004 a rok 2005**

Vybraný výrobek	Skutečný výnos SPD za rok 2004 (v mld. Kč)	Skutečný výnos SPD za rok 2005 (v mld. Kč)	Rozdíl roku 2005 a 2004 (v mld. Kč)	Index rozdílu za rok 2005 a 2004 (v %)	Odhad státního rozpočtu pro rok 2005 (v mld. Kč)	Rozdíl skutečného výnosu s odhadem státního rozpočtu za rok 2005 (v mld. Kč)	Rozdíl skutečného výnosu s odhadem státního rozpočtu za rok 2005 (v %)
Mínerální oleje	67,2	75,4	8,2	12,2	67,9	+7,5	+11
Líh a lihoviny	5,3	5,8	0,5	9,4	5,3	+0,5	+9,4
Pivo	3,6	3,5	-0,1	-2,8	3,6	-0,1	-2,8
Víno a meziprodukty	0,2	0,3	0,1	50,0	0,2	+0,1	+50
Tabákové výrobky	21,5	25,4	3,9	18,1	24,1	+1,3	+5,4
<b>Celkem</b>	<b>97,8</b>	<b>110,4</b>	<b>12,6</b>	<b>12,9</b>	<b>101,1</b>	<b>9,5</b>	<b>109,2</b>

**Zdroj: Analýza příjmů ze spotřebních daní za rok 2005. Intranetové stránky celní správy České republiky**

### **5.3.1.1 Spotřební daň z minerálních olejů**

Výběr spotřební daně z minerálních olejů nejvýrazněji ovlivnil celkové příjmy státního rozpočtu v položce spotřebních daní. Pozitivní význam tohoto výsledku tkví zejména v tom, že výběr této daně v průběhu roku byl rovnoměrný a současně nebyl způsoben zvýšením spotřeby minerálních olejů.

Pozitivní dopad měla i novela zákona o SPD, účinná od 1. června 2005, která zavedla zdanění ostatních benzinů z důvodu jejich častého zneužívání k jiným než určeným účelům. Současně byl zaveden nový typ nároku na vrácení spotřebních daní z ostatních benzinů, pokud byly použity ke stanovenému účelu.

### **5.3.1.2 Spotřební daň z lihu a lihovin**

Nárůst výnosu spotřební daně z lihu oproti roku 2004 i oproti odhadu státního rozpočtu činí 0,5 miliardy Kč, tedy 9,4 %. Jedná se o významnou skutečnost. Ačkoliv nebyla v roce 2005 zvýšena sazba spotřební daně, došlo k absolutnímu nárůstu výběru daně v porovnání za předchozí roky poprvé od roku 2001, a to i přes to, že výběr této daně negativně ovlivnilo prodloužení její splatnosti v roce 2005 z původních 40 dní na 55 dní. Situace na trhu s lihovinami se stabilizovala. Na základě přijatých opatření bylo do značné míry zamezeno nelegální výrobě lihu jako suroviny k výrobě konzumních lihovin. Svoji pozitivní roli zde mohlo sehrát i zavedení povinného značení lihu, jehož hlavní přínos by však měl být, v důsledku přechodného období, zřejmý až v roce 2006. Výrazné zlepšení v oblasti legality výroby lihovin potvrzuje i Unie výrobců lihovin.

Ke zvýšení výběru spotřební daně z lihu přispělo rovněž sledování evidencí a kontroly dodržování zákonných podmínek v pěstitelských pálenicích.

### **5.3.1.3 Spotřební daň z piva**

Skutečný výnos u spotřební daně z piva nedosáhl výše předpokládané státním rozpočtem pro rok 2005. V tomto roce došlo k nárůstu produkce piva, ale současně byl zaznamenán několikanásobný nárůst exportu do třetích zemí a zemí Evropské unie oproti srovnatelnému období roku 2004. Mírný pokles předpokládaného příjmu do státního rozpočtu u daně z piva byl také zapříčiněn zvýšením výroby s nižší stupňovitostí, kdy na úkor dvanáctistupňového piva se začalo vyrábět více jedenáctistupňové pivo.



#### **5.3.1.4 Spotřební daň z vína a meziproduktů**

V roce 2005 nedošlo ke zvýšení spotřební daně z vína a meziproduktů. Ke zvýšení výnosu spotřební daně z vína a meziproduktů oproti odhadu ze státního rozpočtu 2005 došlo pravděpodobně zvýšením spotřeby šumivého vína a zvýšené oblibě meziproduktů, klasických dezertních dolihovaných vín. Dále se zde projeví výsledky kontrolní činnosti zaměřené na správnost určení předmětu daně z vína a meziproduktů (tiché víno versus šumivá vína a meziprodukty).

#### **5.3.1.5 Spotřební daň z tabákových výrobků**

Novelou zákona o spotřebních daních došlo od července roku 2005 ke zvýšení sazeb daně u cigaret. Proto došlo v první polovině roku 2005 k masivnímu předzásobení se výrobci cigaret tabákovými nálepkami, což ve svém důsledku znamenalo výrazný pokles výběru této daně v období září až prosince roku 2005 (zdaňovací období měsíce července až října 2005). I přes nerovnoměrný odběr tabákových nálepek je výnos daně za rok 2005 vyšší o 1,3 miliardy Kč oproti odhadu.

Změna sazeb spotřební daně z tabákových výrobků neovlivnila výraznou měrou návyky obyvatelstva, i když na trhu není žádný substituční výrobek, který by tabákové výrobky nahradil a kontrolní činnost celních orgánů minimalizuje obchodování s nelegálními tabákovými výrobky.

### **5.3.2 Zhodnocení efektivity výběru spotřebních daní na základě schválených opatření**

Na základě provedené analýzy a získaných poznatků a zkušeností celními orgány při správě spotřebních daní v průběhu roku 2004 byla v roce 2005 realizována následující opatření:

1. Již počátkem roku 2005 se zaměřil odbor spotřebních daní na dohled, jejímž cílem bylo ověřit úroveň řízení výkonu a výkonu správy spotřebních daní na podřízených celních ředitelstvích a celních úřadech. Zjištění z dohledu byly využity v rámci metodické činnosti odboru spotřebních daní. Ukázalo se, že dohled přispěl ke zvýšení úrovně právního vědomí správců daní a k lepší orientaci v daňovém řízení.

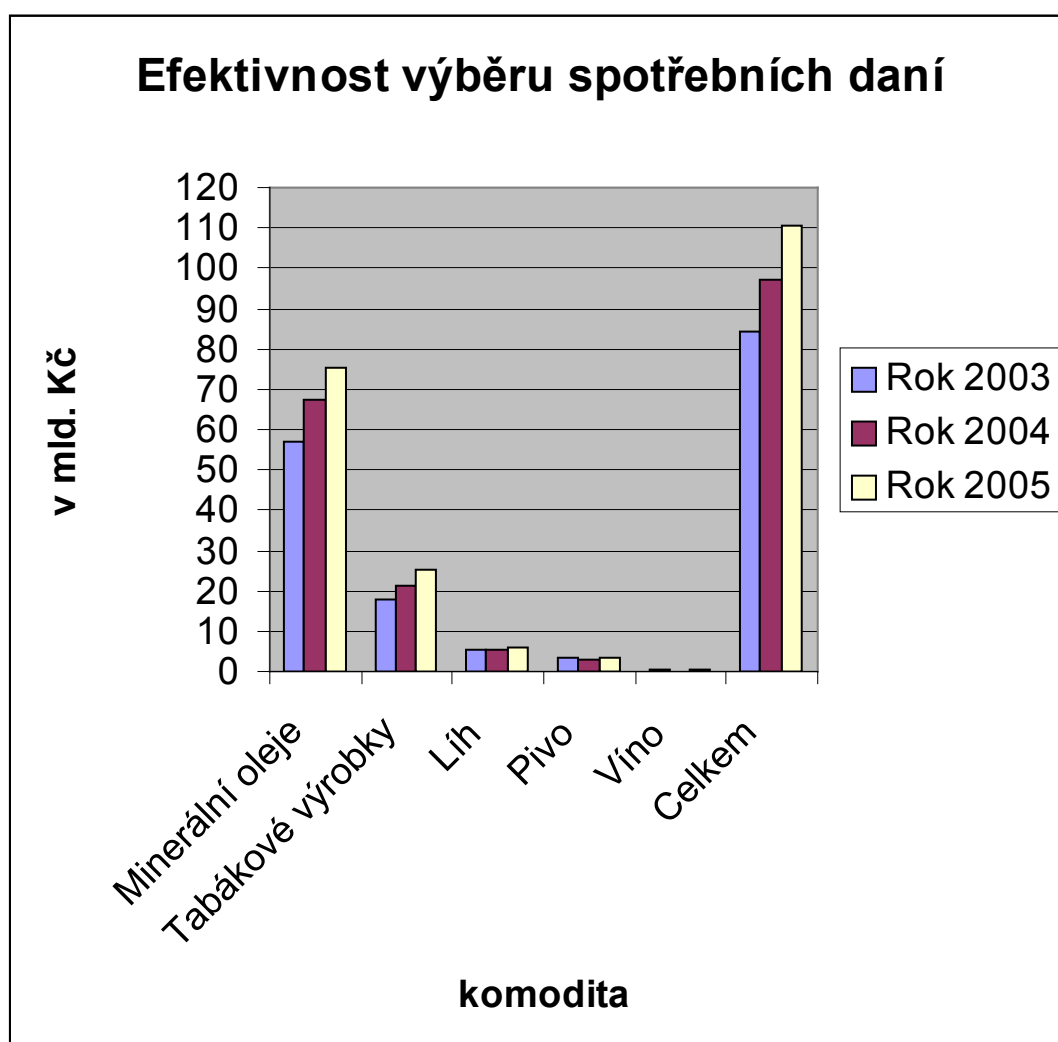
2. V roce 2005 byl zaveden systém intenzivnějšího dohledu nad přepravami vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a v této souvislosti jsou mimo jiné i skupinám mobilního dohledu umožněny „on line“ přístupy do evidencí těchto přeprav po celých dvacet čtyři hodin. U přeprav zahájených v jiném členském státě však neexistuje v rámci Evropské unie evidence, ze které by bylo možné zjistit, že konkrétní dodávka vybraných výrobků je na naše území dopravována. V těchto případech je přeprava zaevidována v tuzemsku až nahlášením jejího ukončení celnímu úřadu dodání.
3. Po důkladně provedené analýze jednotlivých lihovarů a likérek byl zaveden stálý daňový dozor u některých z nich. Na základě získaných poznatků a nabytých zkušeností byla přehodnocena účelnost stálé přítomnosti správce daně u původně vytipovaných daňových subjektů a nově nastaveny individuální cílené kontrolní režimy.
4. Počátkem roku 2005 byl zaveden systém plošné kontroly neporušenosti a pravosti celních závěr, kterými jsou zajištěna riziková místa na technologických zařízeních lihovarů.
5. Vybrané výrobky v souvislosti s přijetím a účinností zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů od 1. 7. 2005 byla celní správou realizována řada opatření a prováděny činnosti směřující ke splnění úkolů vyplývajících z tohoto zákona, které by měly naplnit i jeho smysl. Celní správa při zavádění zákona o povinném značení lihu do praxe nevycházela jen ze zákonů a ostatních právních předpisů, ale i z poznatků praxe podnikatelských subjektů zabývajících se výrobou a prodejem lihovin, které čerpá zejména ze spolupráce s Uníí výrobců lihovin České republiky. Celní správa rovněž pro zdárné splnění stanoveného úkolu informovala a seznamovala dotčenou podnikatelskou veřejnost prostřednictvím internetových stránek celní správy, vydáváním tiskových, rozhlasových a televizních zpráv, informováním profesních svazů a sdružení v rámci kontrolní činnosti a správy spotřebních daní.

6. S cílem operativně zajistit metodickou pomoc pro jednotlivé celní úřady byla v dubnu 2005 uvedena do provozu ostrá verze intranetové aplikace aktuálních dotazů – HELPLINE SPD.
7. Ve 2. pololetí roku 2005 a 1. čtvrtletí roku 2006 se prováděla a provádí kompletní revize všech vydaných povolení (daňové sklady, oprávnění příjemci atd.).
8. V oblasti správy minerálních olejů byla navázána úzká spolupráce s Českou obchodní inspekcí v oblasti monitoringu kvality prodávaných pohonných hmot. Smyslem kontrol ze strany celní správy není kontrola jakosti pohonné hmoty z pohledu zákazníka, na kterou se zaměřuje Česká obchodní inspekce, ale především zjišťování, zda do pohonných hmot nejsou přimíchávány nezdaněné minerální oleje.
9. V souvislosti s povolením provozovat daňové sklady na minerální oleje společnosti Čepro, a. s., přijala celní správa opatření formou stálé přítomnosti pracovníků celní správy ve všech skladovacích střediscích daňových skladů. Smyslem celého opatření je ověření správnosti vedených evidencí fyzicky skutečně vyskladněných minerálních olejů a ověření těchto údajů s podaným daňovým přiznáním.
10. V rámci oprávnění celních úřadů a celních ředitelství vyplývajících ze zákona o spotřební dani byly celorepublikově prováděny kontrolní akce zaměřené na tzv. „tabák na vykuřování skleníků“, který je prodáván v maloobchodní síti obchodů s kuřáckými potřebami.

## Závěr

Na základě předchozích analýz, zkušeností a poznatků celních orgánů získaných v roce 2004 byla v roce 2005 přijata řada vnitřních opatření ke zvýšení příjmů státního rozpočtu, které nám graficky vyjadřuje následující graf č. 3.

Graf č. 3 – přehled výběru spotřebních daní po převzetí agendy celní správou České republiky



Zdroj: vlastní

Výsledky dosažené v roce 2005 potvrzují účinnost provedených opatření. Dokladují správnost rozhodnutí převést kompletní správu spotřební daně do kompetence celní správy, využít její potenciál a umožnit užší spolupráci s orgány činnými v trestním řízení.

Cíle nové právní úpravy tedy spočívaly v přesunu výběru spotřebních daní co nejdříve konečnému spotřebiteli, stanovení jediného správce spotřebních daní a to celní správy, která zajistila efektivnější výběr daně. V neposlední řadě právní úprava zákona o spotřebních daních zharmonizovala režim s právem Evropské unie v oblasti definice předmětu spotřebních daní, dosažení minimální úrovně sazeb v Evropské unii a zajištění úpravy režimu osvobození od daně.

Nový zákon o spotřebních daních znamenal tedy poslední krok ve sbližování právní úpravy v oblasti spotřebních daní v České republice s právem Evropské unie.

## Seznam Použité literatury:

1. Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: Aspi Publishing, 2003, ISBN 80-86395-84-7
2. Peková, J. Veřejné finance. Praha: Codex Bohemia, 1999, ISBN 80-85963-88-4
3. Pudil, P. a kol. Zdanění a efektivnost. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, ISBN 80-86861-07-4
4. Vančurová, A. Daňová správa v České republice. Praha: VŠE Praha, 2000, ISBN 80-245-0074-4
5. Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2003, ISBN 80-7179-413-9
6. Sbírka zákonů České republiky, Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
7. Sbírka zákonů České republiky, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
8. Sbírka zákonů České republiky, Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
9. Sbírka zákonů České republiky, Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů
10. Sbírka zákonů České republiky, Zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
11. Sbírka zákonů České republiky, Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů
12. Sbírka zákonů České republiky, Zákon č. 71/1992 Sb., zákon o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů

## Další zdroje

13. Sbírka zákonů České republiky, Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
14. Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2003, ISBN 80-7179-413-9
15. Informace pro plátce spotřebních daní, dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO1998/II1g.html>
16. Informace pro plátce spotřebních daní, dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO1999/II1g.html>
17. Informace pro plátce spotřebních daní, dostupné na: [http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2000/II-1-g\).html](http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2000/II-1-g).html)
18. Informace pro plátce spotřebních daní, dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2001 /II-1-g.htm>
19. Informace pro plátce spotřebních daní, dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2002/II-1-g.html>
20. Informace pro plátce spotřebních daní, dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/ZpravaUFO2003/II.html>
21. Informace pro plátce spotřebních daní, dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/archiv/SD.html>
22. Informace pro plátce spotřebních daní, dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/dane/SD4.html>
23. Informace o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2004, dostupné na [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace\\_cinnost\\_CS\\_DS\\_2004\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Informace_cinnost_CS_DS_2004_pdf.pdf)
24. Nový začátek (1989 – 2004), dostupné na: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novy\\_zacatek\\_1989-2004.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novy_zacatek_1989-2004.pdf)

## Seznam tabulek:

Tabulka č. 1 - výměny vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně v rámci Evropské unie (obecné schéma) .....	19
Tabulka č. 2 - sazby daně z piva.....	32
Tabulka č. 3 - sazby daně z lihu a lihovin .....	34
Tabulka č. 4 – sazby daní z minerálních olejů podle nového zákona o SPD .....	38
Tabulka č. 5 – sazby daní z uhlovodíkových paliv a maziv podle původního zákona o SPD .....	38
Tabulka č. 6 - faktory mezního daňového výnosu.....	41
Tabulka č. 7 - přepočtové koeficienty daní vybíraných celní správou a územními finančními úřady v roce 2003 .....	45
Tabulka č. 8 - rozbor nákladovosti a efektivnosti územních finančních orgánů a celní správy v letech 2003 – 2004 (v tis. Kč).....	47
Tabulka č. 9 - přehled inkasa spotřebních daní od roku 1994 do roku 2003.....	48
Tabulka č. 10 - vývoj příjmů spotřebních daní v celním řízení v letech 2003 – 2004 (v mil. Kč) .....	49
Tabulka č. 11 - vývoj celkového inkasa spotřebních daní v letech 2003 – 2004 (v mil. Kč) ..	51
Tabulka č. 12 - analýza k jednotlivým komoditám za rok 2004 a rok 2005 .....	55

## **Seznam schémat, obrázků, grafů a příkladů:**

Schéma č. 1 - schéma oběhu průvodního dokladu .....	20
Schéma č. 2 - hledisko zkoumání administrativních nákladů zdanění .....	40
Obrázek č. 1 - vzor kontrolní pásky .....	37
Graf č. 1 – poměr vybraných výrobků na výši vybrané spotřební daně za rok 2003 .....	50
Graf č. 2 - poměr vybraných výrobků na výši vybrané spotřební daně za rok 2004.....	50
Graf č. 3 – přehled výběru spotřebních daní po převzetí agendy celní správou České republiky .....	60
Příklad č. 1 - výpočet spotřební daně (použity sazby dle platného zákona) cigaret PETRA BOX - kód nomenklatury 2402, cigarety s filtrem.....	29



## **Seznam příloh:**

Příloha č. 1 – územní působnost celních ředitelství

Příloha č. 2 – územní působnost celních úřadů

Příloha č. 3 – vzor průvodního dokladu (průvodní doklad pro dopravu minerálních olejů)

Příloha č. 4 – tiskopis přihlášky k registraci ke spotřební dani pro fyzické osoby

Příloha č. 5 – tiskopis přihlášky k registraci ke spotřební dani pro právnické osoby

Příloha č. 6 – tiskopis přihlášky k registraci ke spotřební dani z vybraných výrobků

Příloha č. 7 – přiznání ke spotřební dani

Příloha č. 8 – objednávka tabákových nálepek pro cigarety, doutníky a cigarillos

Příloha č. 9 – objednávka tabákových nálepek pro tabák

## ÚDAJE PRO KNIHOVNICKOU DATABÁZI

Název práce	Změna ve správě spotřebních daní a jejich dopad na efektivnost výběru
Autor práce	Lukáš Rajsigl
Obor	Ekonomika a celní správa
Rok obhajoby	2006
Vedoucí práce	Ing. Jan Pavel, Ph.D.
Anotace	<p>Bakalářská práce nazvaná „Změna ve správě spotřebních daní a jejich dopad na efektivnost výběru se dělí do dvou částí.</p> <p>První část je obecná a zabývá se změnami zákonů o spotřebních daních.</p> <p>Druhá část je praktická a zabývá se efektivností výběru spotřebních daní a nákladovou analýzou.</p>
Klíčová slova	Celní úřad, finanční úřad, spotřební daně, analýza nákladů, efektivnost výběru, výběr spotřebních daní, vybrané výrobky