

Obsah

1 Úvod.....	2
2 Historie Celní správy.....	5
2.1. Celní správa v současnosti.....	6
2.2. Organizační struktura Celní správy ČR.....	6
3 Spotřební daň.....	7
4 Zákonná úprava správy SpD.....	9
5 Daňové řízení.....	12
5.1. Druhy řízení dle Daňového řádu.....	12
6 Zvláštní řízení předcházející daňovému řízení.....	14
6.1. Registrace.....	14
6.2. Povolovací řízení.....	16
7 Nálezací řízení.....	25
7.1. Vyměřovací řízení.....	25
7.2. Vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla.....	29
7.3. Vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu.....	31
7.4. Vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje v mineralogických postupech a metalurgických procesech.....	34
7.5. Daňové režimy ve správě spotřebních daní.....	35
7.6. Vyměření daně.....	41
8 Daňové řízení ve správě spotřební daně.....	49
9 Správa spotřební daně "de lege ferenda".....	52
10 Závěr.....	59

1. ÚVOD

Daně – to je termín, který je starý tisíce let. Tisíce let vlády zvažují, jaké zboží daněmi zatížit a v jaké výši. Už od zavedení daní se daňoví poplatníci snaží zaplatit daň co možná nejnižší a to často i nezákonnými způsoby. Tato práce je zaměřena na určitý druh daně, která se dotýká každého z nás. Výběr daní není jednoduchá záležitost a pověřený správce daně se potýká s různými problémy a překážkami, které se při výběru daní vyskytnou. Každý stát se samozřejmě snaží vybrat maximum a potírat daňové úniky. Ale ne vždy se to státním orgánům daří.

Důvody špatného výběru mohou být různé. Asi nejzásadnějším faktorem pro efektivní výběr daní je legislativa. Špatná a amatérsky vytvořená daňová legislativa již předem znehodnotí efektivní výběr daní. Druhým neméně důležitým faktorem je kvalita daňových orgánů. Pokud nemá daňový orgán dostatečnou základnu odborníků, kteří musí být také odpovídajícím způsobem ohodnoceni, pak výběr daní je přímo úměrný kvalitě tohoto orgánu. Třetím, ale také zásadním faktorem pro efektivní výběr daně, je nastavení výše zdanění. Výše zdanění ve vztahu ke konkrétní komoditě musí odpovídat finančním možnostem spotřebitele. Jestliže je komodita předaněna, tak dojde k obranné reakci spotřebitele, a to tím způsobem, že nákupy takto zdaněného zboží omezí, nebo v horším případě daň neodvede tak, jak by ji odvést měl. Ještě nebezpečnějším následkem předanění jsou organizované zločinecké skupiny, které zneužívají pod krytím obchodních transakcí nedostatky v systému a neuhrazení daní státu jim v důsledku vysokého zdanění přinášejí astronomické zisky. Těmto škodlivým jevům musí správce daně neustále čelit. Situace v daňové sféře je svým způsobem velmi proměnlivá, u různých druhů komodit se daně zvyšují nebo snižují, a jak vznikají nové daně (např. daň ekologické), tak se přizpůsobují i skupiny podvodníků, které hbitě reagují na změny trhu nebo zdanění podle toho, jaký bude výnos a čím vyšší výnos z podvodů je, tak s tím jsou ochotny podstupovat vyšší rizika. Na tyto situace musí reagovat i správci daně. U státních orgánů obecně je rychlá a pružná reakce bohužel jen vroucným přáním. Reakce na nově vzniklý problém je příliš dlouhá, a když je už problém nějakým způsobem řešen, je řešení většinou povrchní, polovičaté a nezřídka diletantské. V tomto směru značně zaostáváme za vyspělými zeměmi. Dobrým příkladem by pro nás mohla být Spolková republika Německo. Jejich daňové orgány mají vysokou odbornou hodnotu. Německé finanční orgány si vytvořily kontrolní týmy, které jsou specializované jen na určité daně (DPH, Daň z příjmu, Silniční daň apod.). V případě podezření z daňových úniků německé orgány rychle reagují a v zemi mají patřičný respekt. Taktéž německé celní orgány jsou

dále než naše. Na rozdíl od nás disponují Celním kriminálním úřadem, který je ekvivalentem finanční policii. Vlastní vyšetřovací orgán má pro daňové orgány řadu výhod. Pracovníci daňového vyšetřovacího orgánu dobře znají prostředí, v němž se pohybují, a problematiku daní. Jsou specializováni pouze na daně a vyšetřování vedou v těsné součinnosti se svými kolegy z celní správy. Další nespornou výhodou je, že vyšetřování vedou až do podání obžaloby bez toho, aby případ předávali státní policii. Velký podíl na potírání daňové kriminality má v Německu i pružnost legislativního procesu. Zájem tento problém vyřešit dokládají případy podvodů s motorovou naftou. Na návrh daňových orgánů byla německým zákonodárným sborem přijata právní úprava v řádu několika měsíců.

Ale abych byl objektivní, tak musím říci, že i v naší zemi se začínají, tedy velmi pomalu, měnit poměry k vyšší efektivitě při výběru daní. Ministr financí si vybírá některé mechanismy z ostatních zemí a snaží se je využít v České republice. Na základě dobrých zkušeností se složeným daňovým odborem na Slovensku byl vytvořen odbor daňová KOBRA. Tento odbor je složen z pracovníků hospodářské kriminální služby, zaměstnanců finančních úřadů a celníků. Úkolem tohoto útvaru je potírat organizovanou trestnou činnost velkého rozsahu v daňové sféře. Již za několik měsíců tato složka odhalila několik případů rozsáhlých podvodů s DPH a SpD s daňovými úniky řádově v miliardách korun. V současné době je připravován zákon o elektronické evidenci, který je inspirován chorvatským systémem. Tento systém by měl eliminovat hlavně úniky na DPH a dani z příjmu. Zatím poslední změna v boji proti daňové kriminalitě se týká Celní správy. Připravuje se rozšíření trestněprávních kompetencí Celní správy. Tento záměr by měl proběhnout ve dvou fázích. V první fázi by celní správa měla vyšetřovat trestnou činnost v souvislosti s SpD a DPH. Ve druhé fázi by měly být tyto kompetence rozšířeny na všechny daně.

Celní správa je v současné době správcem SpD, což je po DPH druhou nejvýznamnější daní, která přináší do státního rozpočtu nemalé prostředky. A o této dani budu hovořit v této práci. Společně s připravovanými kompetencemi bude mít Celní správa ještě větší význam než jako správce daně.

V průběhu této práce jsem postupoval podle několika metodických postupů. Základem těchto postupů byla analýza. Téma jsem rozdělil na několik dílčích částí, které jsem se snažil rozpracovat tak, aby z nich byly odvoditelné souvislosti. Druhou fází analytické práce je syntéza. Syntéza slouží k sjednocení poznatků získaných analýzou. Sournem výsledků jsem chtěl docílit pochopení tématu jako celku a naznačit možná východiska z determinovaných situací. Protože jsem čerpal i z vlastních znalostí a

zkušeností v této problematice, nemohl jsem se vyhnout induktivní metodě. V oblasti spotřebních daní pracuji již 10 let, tak jsem za tu dobu nasbíral cenné zkušenosti, které v této práci mohu využít. Asi poslední metodou, kterou jsem v této práci použil, je metoda komparace. V době převzetí kompetence správy spotřební daně jsem již byl příslušníkem celní správy. Od té doby proběhlo mnoho změn jak v právu hmotném, tak právu procesním. Tyto změny mi poskytly možnost srovnání vývoje daňového práva v této konkrétní oblasti.

V této práci bude hlavním tématem správa daně. Prvními úkony, kterými správa daně začíná, jsou registrační a povolovací řízení. Těžištěm této práce bude řízení nalézací, které začíná vyhledávacím řízením a končí řízením o opravném prostředku. Řízení o opravném prostředku do své práce zahrnovat nebudu, protože toto řízení je řízením čistě správní povahy. Vlastní daňové řízení končí vyměřením, popř. doměřením daně, tak toto bude hranicí této práce.

Historie Celní správy

Celnictví je jedno z nejstarších řemesel na světě. Clo jako druh daně je známo již tisíce let. Toto zpoplatnění bylo vázáno na obchod, přesněji na zboží. Clo existovalo již ve starověké Mezopotámii, kde cla tvořila část příjmů chrámů. I samotná Bible se zmiňuje o celníkovi svatém Matoušovi. V té době byli celníci výběřčími cla v Judei pro Římskou říši.

V raném středověku bylo clo pro panovníka velmi důležitým příjmem, proto ho Karel Veliký určil královským regálem. V českých zemích byla hlavním obchodním centrem hlavně Praha. Zde se vybíral poplatek ze zboží zvaný „Ungelt“. Ve středověku se celnictví začalo formovat do jednotné organizace, která dostala pevnou formu a statut pod Rakousko-uherskem. Po rozpadu rakousko-uherského císařství došlo k recepci stávajících předpisů. V roce 1918 byla Celní správa zařazena pod Ministerstvo financí. Celní správa byla rozdělena na Celní úřady, které prováděly běžnou činnost v souvislosti se zbožím a obchodem, a na Finanční stráž, která měla na starosti hlavně ochranu státní hranice. Vlastního zákona se Celní správa dočkala až v roce 1927, a tím byl Celní kodex. Celní kodex byl na svoji dobu poměrně moderním zákonem, který nahradil Celní a monopolní řád z roku 1835.

Po II. světové válce byla Celní správa zpočátku organizována podle předválečného modelu. V roce 1949 byla zrušena Finanční stráž a Celní správa byla převedena pod Ministerstvo zahraničního obchodu. Byla zavedena dvoustupňová organizační struktura a po zavedení federalizace v roce 1968 byla ustanovena dvě centra v Praze a Bratislavě s ústředním vedením.

Další změnou prošla Celní správa po roce 1989. Prioritou se opět stává kontrola zboží, která byla v době socialismu potlačena. Dnem 1.5. 2004 přichází pro celou Českou republiku, tím i pro Celní správu, zásadní změna. Česká republika vstoupila do Evropské unie. Pro Celní správu tato změna znamenala zásadní organizační změnu. Byla ukončena kontrola zboží na vstupu (hraniční přechody) a Celní správě byly přiděleny nové kompetence, z nichž

nejvýznamnější byla správa spotřebních daní od 1.1. 2004.^{1, 2}

2.1.

Celní správa v současnosti

Celní správa České republiky (dále jen celní správa) je institucí, která plní úkoly v oblasti pohybu zboží a trhu. Celní správa jako instituce je zakotvena v zákonu č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky. V § 1 odst. 1 tohoto zákona je tento orgán státní správy definován jako soustava správních orgánů a ozbrojený bezpečnostní sbor. Jejím tradičním úkolem je kontrola zboží ze zahraničí a následný výběr cla. V souvislosti se zbožím má celní správa další kompetence. Celní správa provádí kontrolu zahraničního obchodu s vojenským materiálem, dohlíží nad společnou zemědělskou politikou Evropské unie, provádí dohled nad nakládáním s odpady, kontroluje obchod s chráněnými druhy živočichů a rostlin, provádí kontrolu nad bezpečností výrobků a ochranu duševního vlastnictví, ale také i kontrolu nad vývozem předmětů historické nebo kulturní hodnoty .

Z kompetencí celní správy, které nemají přímou souvislost se zbožím, mohu uvést například správu poplatků za užití zpoplatněných komunikací, dohled na dodržování pravidel silničního provozu (kontrolní vážení, kontrola dodržování povinných přestávek řidičů, přeprava nebezpečných nákladů) a kontrola zaměstnávání cizinců.

2.2.

Organizační struktura Celní správy ČR

K 1. lednu roku 2013 prodělala celní správa značnou strukturální změnu. Začlenění celní správy zůstává pod Ministerstvem financí, ale struktura celní správy jako orgánu se značně změnila. V rámci těchto změn celní správa přešla na dvoustupňovou strukturu. Do 31.12. 2012 celní správu tvořilo Generální ředitelství cel, 8 Celních ředitelství a 54 Celních úřadů.

S přechodem na dvojstupňovou strukturu byla zrušena celní ředitelství, ze kterých se staly Celní úřady. V současné organizační struktuře je nejvyšším orgánem Generální ředitelství cel s pozicí správního úřadu s celostátní působností, 14 Krajských úřadů se svými územními pracovišti a Celní úřad Praha Ruzyně, který má na starosti mezinárodní letiště.

1 Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/o-ceske-cs.aspx>

2 Brodesser Slavomír a kol., Celnictví v československu, Praha 1982, vydavatelství Naše vojsko

Spotřební daň

Těžištěm této práce je druh daně, který se nazývá Spotřební daň. Nežli se začnu věnovat této dani v rozsáhlejší kontextu, uvedu několik obecných informací k této dani.

Jak jsem již v předchozím textu uvedl, od 1. ledna 2004 je celní správa správcem spotřební daně. Je tedy jediným orgánem státní správy, který tento druh daně spravuje. Nejprve se zastavím u termínu „spotřební daň“ (SpD).

Spotřební daň má stejnou základní charakteristiku jako ostatní daně. Jedná se o zákonem stanovenou částku, kterou plátce povinně odvádí státu, a jsou příjmem státního rozpočtu. Z pohledu členění je SpD daní nepřímou, protože její výběr je vázán na prodej zboží, a je zároveň daní selektivní, protože daňová sazba je uvedena pevnou částkou z měrné jednotky (kusy, váhové jednotky apod.).

Již od názvu této daně lze dovodit, že je vázána na spotřebu nějakých komodit, které jsou na trhu určitým způsobem významné a mají nějaký nežádoucí vliv. Ing. Igor Kotlán, Ph.D. v Ekonomickém přehledu definuje SpD takto, cituji:

„Spotřební daň je vybíraná pouze z několika skupin výrobků (uhlovodíkových paliv a maziv, z lihu a destilátů, z piva, z vína, z tabáku a tabákových výrobků). Jedná se o výrobky, které mají nepříznivý dopad na zdraví resp. na životní prostředí. Spotřební daň je vybíraná za fyzickou jednotku (váhy, objemu apod.) a jednotlivé sazby jsou uvedeny v zákoně. Poplatníkem jsou koneční spotřebitelé. Plátci jsou producenti komodity. Zajímavé je, že DPH se vybírá z ceny zboží, jejíž součástí je i spotřební daň. Platí se tak v podstatě daň z daně.“³

Z uvedených druhů vyplývá, jak významným dílem přispívá výběr SpD do státního rozpočtu a jaké postavení v balíku daní tato specifická daň má. Z tohoto důvodu je velký společenský zájem SpD legislativně upravit tak, aby byla v maximální míře vybírána a zároveň nedocházelo k daňovým únikům.

Autorky knihy Daňový systém ČR 2014 definují SpD ve stejném duchu jako autor předchozí knihy. K tomuto tématu ještě uvádějí, že SpD je jednou z historicky nejstarších daní, které byly zdrojem státního rozpočtu. U tohoto druhu daně je výhodou, že tento druh státního příjmu je stabilní a výši výběru lze celkem přesně odhadnout díky

3 Kotlán Igor Ing. Ph.D.a kol., Ekonomický přehled 2. díl, Chcete se dostat na ekonomickou fakultu?, Brno 2005, Institut vzdělávání SOKRATES, s.r.o., str. 39, ISBN 80-86572-14-5

nízké cenové a důchodové pružnosti poptávky u většiny výrobků, které jsou touto daní zatíženy.

Česká republika, jež je členským státem EU, má právní regulaci SpD sladěnou s předpisy EU. Směrnice EU stanovují předmět SpD, co a v jakém rozsahu je osvobozeno a zároveň stanovuje minimální sazby pro tuto daň. Z důvodu omezení daňových úniků směrnice také definují vznik daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Zajímavý je poměr výnosu SpD dle zdaněných komodit. Největší podíl na výnosu spotřebních daní má daň z minerálních olejů, která se na celkovém výnosu ze všech zdaněných komodit podílí nadpoloviční hodnotou (56%). Z odvedené daně z minerálních olejů je 9,1 % hrazen příjem Státního fondu dopravní infrastruktury. Ostatní spotřební daně jsou příjmem státního rozpočtu. Druhou nejvýznamnější daní, z pohledu výnosu, je daň z tabáku a tabákových výrobků. Jelikož se SpD jako jedna z nevýznamnějších daní stává objektem daňových úniků a podvodů, je zde snaha státu možnosti úniků omezit. Tato ochrana před daňovými úniky je prováděna např. barvením minerálních olejů pro určité účely nebo opatření výrobku kontrolními páskami.

Tíhu uhrazení daně, tak jako u DPH, nese v případě spotřební daně konečný spotřebitel. Způsobem výběru se však spotřební daně od daně z přidané hodnoty liší. V případě SpD povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká při uvedení do volného daňového oběhu. Jde tedy o daně, které se uplatňují pouze jednou. Spotřební daně jsou zároveň součástí základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty, což jejich ekonomický dopad ještě zvyšuje.⁴

4 Vančurová Alena Prof. Ing. Ph.D, Láchová Lenka doc. Ing., Csc., Daňový systém ČR 2014,12. vydání, Praha 2014, 1. VOX a.s., str. 273-274, ISBN 978-80-87480-23-6

Zákonná úprava a základní pojmy správy SpD

Spotřební daň, tak jako každá daň, je upravena speciálním právním předpisem. Tímto předpisem je zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen zákon o SpD). Tento zákon je páteří agendy SpD. Tímto zákonem je také české celní správě udělena pravomoc správy spotřebních daní. Další zákony, které navazují na agendu SpD a doplňují ji, jsou; Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, na tento zákon navazuje zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu. Oblast minerálních olejů upravuje zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách. Tyto zákony jsou ještě doplněny množstvím prováděcích vyhlášek. Toto byla oblast práva hmotného. Procesní úpravou pro výkon SpD (samozřejmě nejen pro tuto daň) je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. (dále jen daňový řád).

Několikrát zde zazněl termín správa daní. K vysvětlení termínu správy daní budu čerpat z odborné literatury. Ke správě daní v knize Daňové právo de lege lata autoři uvádějí, citují „Právní úprava správy daní obsažená v zákoně č. 280/ 2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů, zahrnuje nejen celou řadu hmotněprávních institutů finančního práva, ale i postup správců daně a daňových subjektů při uplatňování daňových zákonů, a tedy upravuje i daňový proces a jeho jednotlivé etapy. Správou daně je míněno právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Právní úprava správy daní zakládá opatření potřebná k určení a splnění daňových povinností. V souvislosti s úkony správců daně hovoříme o daňové administrativě. Daňový řád definuje správu daní, a to v § 1 odst. 2, na postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Postup při realizaci těchto oprávnění je daňovým řízením.“⁵

Zákon o spotřební dani vymezuje okruh zboží, které podléhá spotřební dani. Pro toto zboží má ZSpD zvláštní terminologii. Zboží, podléhající spotřební dani, označuje jako „vybrané výrobky“. Z jakých druhů výrobků se odvádí daň, stanovuje ZSpD v § 1 odst. 2.

Spotřebními daněmi jsou:

- a) daň z minerálních olejů
- b) daň z lihu
- c) daň z piva

5 Jánošíková Petra JUDr., Ph.D. a kol. Daňové právo de lege lata, Plzeň 2014, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 42, ISBN 978-80-7380-503-6

d) daň z vína a meziproductů

e) daň z tabákových výrobků

Pro obecné vymezení působnosti Celní správy coby správce daně, je nutné uvést některé důležité pojmy.

1. Daňové území – daňovým územím se rozumí teritoriální rozsah pravomocí Celní správy při výkonu správy SpD. Územní vymezení správy je zakotveno v § 2 zákona o SpD. Vymezení územních pravomocí je uvedeno v § 2 odst. 1, písm. a). Zde je uvedeno, že „*daňovým územím České republiky je území České republiky*“. To znamená, že výkon správy spotřebních daní může Celní správa provádět na celém území ČR. Mezi veřejností je značně rozšířen názor, že Celní správa provádí kontroly pouze při hraniční kontrole. Tak to tedy opravdu není. Vstupem do EU již překážka volného obchodu v podobě hraničních kontrol zboží neexistuje. Pro veřejnost a subjekty to znamená, že Celní správa může provádět kontrolu zboží a vybraných výrobků po celém území ČR např. v podobě zastavování vozidel za účelem pátrání po nezdaněných vybraných výrobcích, ale i podle Celního zákona po zboží uniklém celnímu dohledu.

V témže odstavci písmena b) je uvedeno, že „*daňovým územím Evropské unie území stanovené směrnicí Rady o obecné úpravě spotřebních daní*“. Toto ustanovení má též zásadní význam. Neznačená to, že by měla ČR nějaké pravomoce na území členských států, ale vázanost a souvislosti s předpisy EU při obchodní činnosti v rámci EU.

2. Předmět daně – předmět daně je v obecných ustanoveních vymezen obecně jako veškeré vybrané výrobky na daňovém území EU vyrobené nebo na toto území dovezené.

3. Vznik daňové povinnosti – Daňová povinnost daňovému subjektu vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie.

4. Subjekt daně - Spotřební daně jsou řazeny do skupiny daní nepřímých, selektivních. Tato skupina daní je nastavena tak, že povinnost výběru daní dopadá na plátce daně.

Plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba,

a) která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit

b) jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit

1. při dovozu
2. v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než stanovuje zákon
3. v případě vybraných výrobků, u nichž byla vrácena daň, použitých pro jiné účely, než stanovuje zákon
4. v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků

c) která uplatňuje nárok na vrácení daně

d) která poskytla zajištění daně při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, při níž došlo k porušení tohoto režimu, solidárním dlužníkem je ale i osoba, která se na porušení tohoto režimu podílela, pokud si tohoto porušení byla vědoma nebo pokud lze důvodně předpokládat, že si toho vědoma být měla

e) již vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání, veřejnoprávní účely nebo při ukončení dopravy pro účely podnikání

f) která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně

Sazby a výpočet daně – daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro příslušný vybraný výrobek

Toto jsou nejdůležitější pojmy, které provázejí daňové subjekty a správce daně při výkonu správy spotřebních daní. Je zde samozřejmě velké množství pojmů, které jsem nejmenoval, ale tyto ostatní pojmy lze podřadit pod tyto základní pojmy a o mnohých bude ještě řeč v průběhu této práce.

Uvedené pojmy jsou obsahem hmotného práva. Z důvodu pochopení tématu správy spotřebních daní je nutné spojit tyto hmotněprávní normy s aplikací práva do praxe, tedy s procesní stránkou správy daní.

Procesním právním předpisem pro správu daní je Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ). Daňový řád upravuje postupy správce daně při výkonu svých pravomocí, ale také práva a povinnosti daňového subjektu. Výkon těchto pravomocí při správě daní se nazývá daňové řízení.⁶

6 Jánošíková Petra J UDr., Ph.D. a kol. Daňové právo de lege lata, Plzeň 2014, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 43, ISBN 978-80-7380-503-6

Daňové řízení

Procesem, kterým správce daně uplatňuje svoji pravomoc a aplikuje hmotnou část daňového práva, nazýváme daňovým řízením. Daňové řízení definuje JUDr. Petra Jánošíková Ph.D. takto: „*Daňové řízení je řízením, ve kterém se rozhoduje o, daních, poplatcích, odvodech, o zálohách na tyto platby a také o odvodech za porušení rozpočtové kázně.*“⁷

Z uvedené definice můžeme dovodit, že daňové řízení je specifický proces, který se přímo vztahuje k výběru daní a poplatků. Ve výše uvedené knize paní doktorka Jánošíková rozlišuje daňové řízení, jako specifický proces a širší pojem, do kterého je daňové řízení zařazeno, a to je správa daně. Je to z toho důvodu, že při správě daní se používají i jiné instituty, které jsou zákonnými podmínkami pro správu daně. Jsou to jiná řízení, která jsou při procesu správy daní nezbytná. Jedná se zejména o řízení registrační, řízení povolovací, řízení o deliktech nebo řízení exekuční. Jak již bylo řečeno, daňové řízení je velmi specifické, proto je potřeba tuto oblast regulovat zvláštními právními předpisy. Obecný předpis pro správní řízení – správní řád býval vždy pro správu daní normou pouze podpůrnou. Cílem těchto úprav bylo úplné vyloučení správního řádu z použitelnosti správního řízení. Ostatně vyloučení správního řádu z procesu správy daní je ustanoveno v § 262 daňového řádu. Ve vyloučení použitelnosti správního řádu při správě daní nevidím závažný problém. Principy správního řízení (obecně) se natolik sjednotily, že jsou aplikovatelné ve všech procesech správního řízení, což považuji za velmi efektivní krok. Vyloučení správního řádu dotčeným ustanovením je sice hezké, ale ne bezpodmínečné. Jsou určité situace, kdy správní řád má své subsidiární opodstatnění. Jak správně podotkla paní doktorka Jánošíková, např. úprava úřední desky je upravena ve správním řádu a správci daně konají v souladu s touto úpravou.⁸

5.1.

Druhy řízení dle Daňového řádu

Daňový řád definuje v § 134 odst. 1 daňové řízení velmi úzce. Dle tohoto ustanovení je účelem daňového řízení správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její

7 Jánošíková Petra J UDr., Ph.D. a kol. Daňové právo de lege lata., Plzeň 2014, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 43, ISBN 978-80-7380-503-6

8 Jánošíková Petra J UDr., Ph.D. a kol. Daňové právo de lege lata., Plzeň 2014, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 43, ISBN 978-80-7380-503-6

úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Dále tento paragraf v odstavci třetím rozlišuje dílčí řízení, ve kterých se vydávají jednotlivá rozhodnutí. Zde je vidět, že ač zákon definuje daňové řízení velmi stroze, je rozsah daňového řízení poměrně rozsáhlý. Zákon rozlišuje tato dílčí řízení:

- a) nalézací
 - 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně
 - 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně
 - 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2
- b) při placení daní
 - 1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky
 - 2. o zajištění daně
 - 3. exekuční
 - 4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodu 1 až 3
- c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím

vydaným v rámci daňového řízení

Toto je taxativní výčet druhů daňového řízení, podle kterého správci daně konkrétní řízení vedou. Ale jak již bylo řečeno, daňové řízení je podřazeno pod správu daní, jakožto širší pojem. Proto jsou před zahájením daňového řízení ještě další instituty, které jsou pro správu daní nezbytné. Vzhledem k tomu, že tato práce je primárně zaměřena na celní správu coby správce spotřební daně, budu se podrobněji zabývat výkonem správy této instituce.

Zvláštní řízení předcházející daňovému řízení

Daňové řízení, tedy postup správce daně ke zjištění, vyměření a správnému odvedení daně, nezačíná samo o sobě. Daňovému řízení v rámci správy daně předcházejí ještě dva úkony, na které daňové řízení navazuje. Jsou to dva úkony, jež mají čistě dispozitivní povahu, jsou tedy činěny ze strany daňového subjektu. Těmito úkony jsou registrační povinnost nebo povolovací řízení. Profesorka Vančurová popisuje registrační řízení jako řízení, které předchází řízení daňovému a slouží k evidenci daňových subjektů a údajů o nich pro potřeby správce daně. Registrační povinnost má každý subjekt, který má oprávnění podnikat (živnostenský list, právnická osoba). Tuto povinnost musí daňový subjekt splnit podáním přihlášky k registraci.

6.1.

Registrace

První úkon, který musí podnikatel vykonat, jestliže chce podnikat v komoditách zatížených spotřební dani, je registrace k dani. Daňový subjekt musí dát podnět pro zahájení registračního řízení u správce SpD, tedy u místně příslušného Celního úřadu. Registrace se provádí vždy ke konkrétní dani. V případě SpD je povinnost se registrovat k dani z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů, tabákových výrobků a surového tabáku. Registrační řízení se provádí na základě zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ale i zákona 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Vznik registrační povinnosti stanovuje daňový řád v § 125 docela zvláštním způsobem.

Registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. Termín daňový subjekt se v podstatě překrývá s termínem plátce daně. Plátcem daně z jednotlivých vybraných výrobků může být právnická osoba, fyzická osoba – podnikatel, ale i čistě fyzická osoby bez podnikatelských aktivit. Registrace je obecně upravena ve zvláštní části daňového řádu § 125 – 131. Registrační řízení začíná na návrh, přesněji podáním (dle správního řádu), daňového subjektu. Daňový řád toto podání označuje jako přihlášku k registraci. V praxi to znamená podání tiskopisu přihlášky místně příslušnému správci daně. Místně

příslušným správcem daně je celní úřad, v jehož obvodu má fyzická osoba bydliště nebo právnická osoba sídlo. V případě pochybností v předložených údajích vyzve správce daně daňový subjekt k jejich vysvětlení a stanoví mu přiměřenou lhůtu k podání opravené přihlášky. Až v případě odstranění těchto pochybností může správce provést registraci. Registraci provádí správce daně rozhodnutím ve lhůtě 30 dnů ode dne podání přihlášky (popř. ode dne odstranění vad). Ve zvlášť složitých případech může nadřízený správce daně lhůtu prodloužit. Při rozhodování o registraci dává správci daně zákon možnost určitého zjednodušení. V případě, že rozhodne o návrhu v plném rozsahu, nemusí mít rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, v tomto případě odůvodnění. Ve všech jiných případech rozhodnutí odůvodnění již musí obsahovat.

Zákon pamatuje i na případy, kdy musí správce daně rozhodnout z moci úřední. Ustanovení § 129 daňového řádu ukládá při rozhodování několik podmínek. Obecnou podmínkou je důvodnost a ostatní podmínky zákon vztahuje k daňovému subjektu. Jestliže daňový subjekt:

- a) nepodá přihlášku k registraci
- b) nepodá oznámení o změně registračních údajů
- c) nevyhoví výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích

Rozhodnutím registrační řízení končí. Registrace je v podstatě forma evidence daňových subjektů, kterým je přiděleno nějaké označení, podle kterého mohou být identifikováni. Zákon tuto identifikaci označuje jako daňové identifikační číslo. Pokud daňový subjekt má již číslo nějakým finančním orgánem přiděleno, tak ho jiný správce daně zaregistruje pod tímto číslem. Pokud daňový subjekt číslo přiděleno nemá, tak mu správce daně číslo přidělí. Tuto situaci upravuje daňový řád v § 130 odst. 1.

Daňovému subjektu, který není dosud registrován k žádné dani, přidělí správce daně daňové identifikační číslo. Daňové identifikační číslo obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor nebo vlastní identifikátor správce daně.

Pro registraci daňových subjektů platí i výjimky, kdy daňový subjekt registrační povinnost nemá. Změnou daňového řádu k 1.1. 2013 byly výjimky, které byly taxativně vyjmenovány, přesunuty do speciálních daňových zákonů. Obecně o výjimkách lze čerpat z důvodové zprávy k daňovému řádu, která se vztahovala k verzi účinné před 1. lednem 2013. Liberace byla stanovena v § 126 daňového řádu, a i když toto ustanovení již není účinné, tak zámysl zákonodárce zůstal zachován i po novelizaci.

„Toto ustanovení vymezuje prostřednictvím taxativního výčtu množinu zdanitelných plnění, která sice předmětem zdanění jsou, ale která pro jejich příjemce neznamenaají důvod pro registraci. Je tak negativním způsobem vymezena registrační

povinnost. Z registrační povinnosti jsou tak liberovány daňové subjekty u jednorázových daní, daňové subjekty, které stíhá toliko daňová povinnost k dani z nemovitostí, a především ty, co jsou výlučně v postavení poplatníků realizujících plnění svých daňových povinností prostřednictvím plátce daně (daň z příjmu ze závislé činnosti).“⁹ Liberační výjimky pro oblast SpD jsou stanoveny v zákoně o spotřební dani. První je obsažena v § 4 odst. 1 písm b). Vztahuje se na osoby, jimž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit:

- a) při dovozu,
- b) v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození vztahuje
- c) v případě použití vybraných výrobků, u nichž byla vrácena daň, pro jiné účely, než na které se vrácení vztahuje
- d) v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků

Druhá část výjimek je obsažena v § 14 odst. 2 a 3 a vztahuje se na plátce, který:

- a) dopraví vybrané výrobky uvedené do volného oběhu na území ČR do jiného členského státu EU pro účely podnikání nebo pro plnění úkolu veřejnoprávního subjektu
- b) předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky byla zaplácena na území ČR a tyto výrobky byly zaslány fyzické osobě do jiného členského státu

Ještě by k registračnímu řízení bylo vhodné připomenout, že toto řízení není zpoplatněno.

První část správy daní ve formě registrace daňového subjektu můžeme uzavřít a vstoupit do další části správy daní před vlastním daňovým řízením a to je řízení povolovací.

6.2.

Povolovací řízení

Povolovací řízení je druh řízení, ve kterém správce daně rozhoduje o udělení oprávnění daňovému subjektu vykonávat určité činnosti (např. provozovat daňový sklad, přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně apod.). Účelem povolovacího řízení je posouzení, zda žadatel splňuje podmínky pro vydání povolení, ale také omezení rizik ze strany daňových subjektů. Povolovací řízení upravuje zákon o spotřebních daních v části druhé § 43a – 43q. V povolovacím řízení došlo novelizací k určitým změnám. Oproti staré úpravě, ve které se vydávala povolení na každou situaci zvlášť, je novější úprava v tomto smyslu zjednodušená. Postup při vydávání povolení je

⁹ Důvodová zpráva k daňovému řádu

nyní sjednocen, což je pro správce daně i daňový subjekt přínosem. Zákon o spotřební dani upravuje povolovací řízení v mnoha ustanoveních. Těmito ustanoveními jsou:

§ 43a – §43q – obecná ustanovení o povolovacím řízení

§ 13 – §13c – zvláštní povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně

§19a – §20 – povolení k provozování daňového skladu

§ 21a – povolení ručitele

§22 – 22b – povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků

§23 – 23d – povolení pro jednorázové přijetí vybraných výrobků

§33a – 33d – povolení pro zasílání vybraných výrobků

§36 – 36b – povolení k prodeji za ceny bez daně

§60a – 60d – povolení k nákupu zkapalněných ropných plynů uvedených do volného oběhu

§134g – 134h- povolení ke značkování a barvení vybraných minerálních olejů

§134r – 134t – povolení ke značkování některých dalších minerálních olejů

Povolovací řízení je stejně jako registrační řízení řízeno na základě principu dispozitivity.

Povolení vydává správce daně pouze na základě návrhu na vydání povolení. Návrh musí být učiněn na předepsaném tiskopise a s předepsanými údaji. Další podmínkou pro vydání povolení je splnění určitých podmínek. Tyto podmínky jsou stanoveny v §43c zákona o spotřebních daních. Tyto podmínky jsou:

- a) spolehlivost
- b) bezdlužnost
- c) ekonomická stabilita
- d) oprávnění provozovat živnost umožňující výkon činnosti související s povolením
- e) skutečnost, že navrhovatel není v likvidaci nebo v úpadku

Tyto podmínky musí subjekt splňovat v době návrhu na vydání povolení, ale i v době povolovacího řízení. Podstatné je, že zákon stanovuje, že tyto podmínky musí daňový subjekt splňovat po celou dobu trvání povolení. Zastavme se nyní u jednotlivých podmínek pro vydání povolení.

Spolehlivost

Spolehlivost je definována v ZoSpD v § 43d. Spolehlivost se skládá ze dvou složek:

- a) bezúhonnost osoby

b) osoba v posledních 3 letech neporušila zavažným způsobem daňové, celní nebo účetní předpisy

Zákon za bezúhonnou osobu považuje osobu, která nebyla pravomocně odsouzena pro trestný čin proti majetku nebo pro trestný čin hospodářský, nebo se na ni hledí jako by nebyla odsouzena. Myslím, že ve výkladu pojmu bezúhonnost nebudou žádné závažné nejasnosti.

V případě bodu b) ustanovení o spolehlivosti použitím termínu „závažným způsobem neporušila“ sklouzáváme do oblasti neurčitých pojmů. Z tohoto ustanovení můžeme vyvodit, že osoba musí porušit právní předpisy závažným způsobem, takže pokud správce daně nevystaví povolení z důvodu bagatelního porušení, jednalo by se z jeho strany o akt svévole. Kde je tedy hranice, která určuje závažnost porušení, kvůli které správce daně povolení nevydá? Nejlepší bude se podívat, jaké porušení správce spotřební daně, tedy celní orgány, za závažné považují. Celní správa k testu spolehlivosti uvádí:

„V zájmu zachování právní jistoty adresátů této normy a jednotnosti rozhodování správců daně jsou níže uvedena pravidla pro posuzování pojmu „závažné porušení daňových, celních a účetních předpisů“, který byl zákonem přenechán k výkladu správní praxi.

Za závažné porušení daňových, celních nebo účetních předpisů bude pro účely posuzování spolehlivosti subjektu považována situace, kdy osoba, u níž se test spolehlivosti provádí,

a) je/byla nespolehlivým plátcem podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (vzhledem k tomu, že osoba má statut nespolehlivého plátce z titulu DPH, je zřejmé, že došlo z její strany k závažnému porušení daňových předpisů),

b) se zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň a správce daně proto u této osoby vydal zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen,

c) porušila své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani nebo stanovení daně jejím sjednáním,

d) závažně ztěžuje nebo ztěžovala, maří nebo mařila správu daní tím, že opakovaně včas nepodala daňové přiznání nebo hlášení a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byla proto vyzvána správcem daně; za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě

jdoucích kalendářních měsíců;

e) se podílela na nelegálním skladování nebo dopravě nebo dovozu zboží; rozhodným okamžikem pro hodnocení je nabytí právní moci rozhodnutí, jímž je v případě dovozu subjektu stanoven celní dluh (rozhodnutí o správním deliktu - § 294 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů) nebo v případě skladování nebo dopravy stanovena spotřební daň ve výši 250 000 Kč a více;

f) nakládala s padělanými nebo pozměněnými tabákovými nálepkami nebo kontrolními páskami ke značení lihu; rozhodným okamžikem pro hodnocení je nabytí právní moci rozhodnutí trestněprávní povahy (trestný čin, správní delikt, přestupek);

g) je osobou, již byla uložena pokuta (za spáchaný delikt dle daňových a/nebo dle celních předpisů) jejíž horní hranice je zákonem stanovena na min. 250 000 Kč, případně dvě a více pokut, jejichž horní hranice je nižší než 250 000 Kč; rozhodným okamžikem pro hodnocení je nabytí právní moci rozhodnutí;

h) záměrně prováděla nedovolenou výrobu mimo daňový sklad; rozhodným okamžikem pro hodnocení je nabytí právní moci rozhodnutí, kterým byla osobě stanovena daň z minerálních olejů, daň z lihu nebo daň z tabákových výrobků;

i) vylučovala denaturační prostředky z denaturovaného lihu nebo pozměňovala vlastnosti lihu nebo odstraňoval značkování a barvení nebo značkování z minerálních olejů,

j) nevede evidenci stanovenou právním předpisem nebo uloženou správcem daně; zejména se jedná o případy, kdy osoba porušila povinnost vést účetnictví, a to správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů;

k) měla u orgánů celní nebo finanční správy nedoplatek v minimální výši 50 000,- Kč, který byl předmětem daňové exekuce,

l) jinak závažně ohrožuje nebo porušuje řádný výkon správy daní.

Za závažné porušení nelze označit každé porušení daných předpisů, ale pouze porušení, které dosáhne takové intenzity, že jej příslušný správní orgán shledá za významně ohrožující nebo porušující účel právní úpravy povolovacího řízení, jímž je zejména řádný výkon správy spotřební daně a zamezení činnosti osob, které neposkytují dostatečné záruky pro tento řádný výkon. Závažným porušením předpisů přitom může být i méně závažné, avšak opakované porušení, které v konečném důsledku může znamenat obdobné závažné porušení předpisů.

Správce daně při posuzování porušení daňových, celních a účetních předpisů vždy zohlední také jemu známé objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení těchto předpisů. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní

důvody či jiné osobní překážky, které posuzované osobě bránily v řádném dodržování daňových, celních nebo účetních předpisů. Totéž platí i u písmene c) s tím, že zde lze souvztažně v rámci úvahy o skutečnostech zřetele hodných vedle ostatních skutečností zohlednit případně i výši náhradním způsobem stanovené daně s tím, že za podstatnou se považuje zpravidla částka „doměrku“ ve výši 50 tis. Kč (rozdíl mezi tvrzenou daní a výsledkem vyměření či doměření).“¹⁰

Na svých webových stránkách celní orgány poměrně rozsáhle specifikovaly případy, které zakládají důvodnost pro neudělení povolení k činnostem v rámci správy spotřebních daní.

Bezdlužnost

Bezdlužnost je druhým předpokladem pro úspěšné získání povolení. Bezdlužnost je upravena v ustanovení § 43f. Dle tohoto ustanovení zákon považuje za bezdlužnou osobu, která nemá evidován nedoplatek s výjimkou nedoplatku, u kterého je povoleno posečkání jeho úhrady na splátky u taxativně stanovených orgánů. Těmito orgány jsou:

- a) orgány Finanční správy ČR
- b) orgána Celní správy ČR
- c) na pojistném a na penále na veřejné zdravotním pojištění
- d) na pojistném a na penále na sociální zabezpečení a a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

Bezdlužnost se prokazuje potvrzeními od výše uvedených orgánů, která nesmějí být starší 30 dnů přede dnem předložení návrhu na vydání povolení. Toto ustanovení je také poměrně jasné, a proto nebude nutné ho dále rozvíjet. Přesuňme se tedy k další podmínce pro získání povolení kterou zákon označuje názvem „ekonomická stabilita“.

Ekonomická stabilita

Jak jsem již uvedl, ekonomická stabilita je další podmínkou pro získání povolení. Je to další z pojmů, na který lze nahlížet z různých úhlů pohledu. Tento pojem je spíše ekonomický než právní. Ekonomická stabilita daňových subjektů je poměrně nový pojem, který také slouží k identifikaci rizikového subjektu. Co tento pojem znamená, co obsahuje a jakým způsobem se stanoví, který subjekt vykazuje známky nestability? Na tyto otázky nám opět odpoví samotný správce daně, který toto ustanovení aplikuje.

¹⁰ https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Povoleni_info/Spolehlivost.pdf

Nejprve se ale podíváme, jak ekonomickou stabilitu definuje zákon. Ekonomická stabilita je zakotvena v § 43g.

Ekonomicky stabilní je ten, kdo nevykazuje riziko, že nedostojí svým platebním povinnostem vztahujícím se ke správě spotřební daně na základě:

a) hodnocení ukazatelů rentability, likvidity, finanční stability, aktivity a produktivity práce posuzovaných na základě údajů oznámených navrhovatelem nebo držitelem povolení anebo zjištěných správcem daně

b) dalších skutečností významných pro posouzení tohoto rizika

To je suché konstatování dikce zákona. Jakým způsobem se ale ekonomická stabilita posuzuje v praxi nám nejlépe řekne stanovisko správce daně. Na svých webových stránkách celní orgány stručně deklarují svůj postup při posuzování ekonomické stability.

„Za účelem posouzení ekonomické stability navrhovatele nebo držitele povolení provede správce daně finanční analýzu, v rámci které se zhodnotí vývoj subjektu v oblastech rentability, likvidity, finanční stability, aktivity a produktivity práce za hodnocená účetní období. Hodnocené ukazatele se posuzují v čase a poměřují se s doporučovými hodnotami i s hodnotami odvětvového průměru v rámci odvětví hlavního předmětu činnosti. Finanční analýza vychází z dat očištěných o nestandardní položky (neprodejně zásoby, nedobytné pohledávky, tvorba a zúčtování opravných položek a rezerv, prodej dlouhodobého majetku a materiálu, mimořádné, resp. neopakovatelné výnosy a náklady a jiné). Na základě zpracované finanční analýzy je hodnocený subjekt shledán finančně stabilní či nestabilní.

Finančně stabilní subjekt z pohledu Celní správy České republiky (krátkodobého věřitele) vykazuje dostatečnou úroveň rentability (podnikání za účelem dosažení zisku, dlouhodobé potřeby mají být kryty dlouhodobými zdroji) při dostatečné úrovni jištění finančních rizik (likvidity, finanční stability). Tato podmínka v sobě obsahuje definici solventnosti (schopnosti dostát svým závazkům), jakož i zlaté bilanční pravidlo (krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji).“ Pro určování ekonomických veličin celní orgány používají čistě ekonomických nástrojů. Pro výpočet ukazatelů používají celní orgány pro jednotlivé ukazatele různé vzorce. (viz Příloha 1)

Pro účely vymezení pojmů použitých ve vzorcích pro výpočet ukazatelů ekonomické stability se vychází z právních předpisů upravujících oblast účetnictví. Hledisko finanční stability je klíčovým parametrem pro splnění podmínky ekonomické stability. Společně s tímto parametrem správce daně v rámci hodnocení ekonomické stability bere v úvahu i další skutečnosti významné pro posouzení rizika, že navrhovatel nebo držitel povolení nedostojí svým platebním povinnostem vztahujícím se ke správě

spotřební daně (§ 43g písm. b) zákona o spotřebních daních). Tyto skutečnosti jsou předmětem správní úvahy správce daně a jsou uplatňovány s ohledem na individuální podmínky daného řízení.¹¹

Ostatní podmínky uvedené v § 43c písm. d) oprávnění provozovat živnost a e) skutečnost, že navrhovatel není v úpadku či insolventi, jsou čistě deklaratorní povahy. Po předložení originálních dokladů nebo kontrole insolvence v patřičném rejstříku správce daně již dále nezkoumá.

Jestliže jsou splněny podmínky pro vydání povolení, rozhodne správce daně o vydání povolení formou rozhodnutí. Zákon správcům daně poskytuje poměrně dlouhou lhůtu pro vydání povolení, a to 60 dnů ode dne podání návrhu nebo ode dne odstranění pochybností. V tomto povolení může správce daně ještě stanovit nějaké další podmínky, potřebné pro správu daně. Po vydání povolení vzniká daňovému subjektu oznamovací povinnost. § 43j ukládá držiteli povolení oznámit správci daně změnu údajů uvedených v návrhu na povolení do 5 dnů ode dne, kdy tato změna nastala. Taktéž je držitel povolení povinen předložit ve lhůtě pro podání DaP k dani z příjmů údaje potřebné pro posouzení ekonomické stability. Pokud došlo ke změně předepsaných údajů, přistoupí správce daně ke změně povolení. Změna povolení se provádí nahrazením stávajícího povolení.

Dalším úkonem v povolovacím řízení je zrušení povolení. Zrušení povolení lze vykonat dvěma způsoby:

1. Na žádost (§ 43L ZSpD).

Správce daně zruší povolení na návrh držitele povolení.

2. Z moci úřední (§ 43m ZSpD)

Tento úkon nastává v případě neplnění podmínek pro vydání povolení. Pokud tuto skutečnost správce daně zjistí, vyzve držitele k jejich splnění. K tomuto splnění správce daně stanoví přiměřenou lhůtu. Z moci úřední zruší správce daně povolení, jestliže:

a) držitel povolení na výzvu správce daně nezajistí splnění podmínek

b) nejsou splněny podmínky, k jejichž splnění správce daně držitele nevyzývá

Současně je zákonnou podmínkou pro zrušení povolení závažné porušení těchto podmínek.

Příkladem zrušení povolení je rozsudek NSS č.j. 1 Afs 43/2010 k odnětí povolení (výklad § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních), ze dne 12. 8. 2010. Ve výroku tohoto rozsudku soud konstatoval, že podmínky pro splnění vydání povolení je soubor nejen formálních, ale materiálních podmínek. To znamená, že daňový subjekt je

¹¹ https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Povoleni_info/Ekonomicka_stabilita.pdf

povinen vést nejen řádnou evidenci vybraných výrobků, ale také skladované výrobky řádně zabezpečit proti nezákonné manipulaci. Současné ustanovení zákona o spotřebních daních v souvislosti se kterým NSS rozhodoval, již dnes nekoresponduje s aktuálním zněním, ale podstatou je tento rozsudek i v dnešní době aktuální. Soud svůj záměr shrnul v právní větě.

Právní věta

I. Podle zásad legislativní techniky je zřejmé, že § 20 odst. 18 písm. b) zákona o spotřebních daních obsahuje čtyři skutkové podstaty (varianty) oddělené spojkami „nebo“, před nimiž se dělá čárka. Celní ředitelství tedy povolení odejme, jestliže:

- plátce po udělení povolení neplní povinnosti, které jsou podmínkou pro jeho vydání podle odstavce 5,
- nevede řádně účetnictví nebo evidenci podle tohoto zákona (§ 37 a 38),
 - jinak porušuje povinnosti provozovatele daňového skladu a ani uložení pokuty nevedlo k nápravě,
 - nejsou splněny podmínky zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím uvedené v povolení.

II. Pojem zabezpečení vybraných výrobků (před neoprávněným použitím) je nutné chápat komplexně; uvedený pojem zahrnuje jak opatření technického charakteru (oplocení, střežení objektu apod.), tak opatření charakteru systémového a administrativního. Podmínky technického zabezpečení a opatření administrativního charakteru spolu neoddělitelně souvisí a vzájemně se doplňují. Pouze jejich vzájemným sladěním může být zajištěno oprávněné nakládání s vybranými výrobky. Lze přisvědčit názoru žalovaného, že nedílnou součástí opatření k zabezpečení vybraných výrobků je nejen oplocení, střežení, případně elektronické zabezpečení objektu a nádrží, nýbrž i administrativní záležitosti spojené s vybranými výrobky, neboť bez nich by nebylo možné sledovat pohyb vybraných výrobků a nakládání s nimi, a zaručit tak oprávněnost nakládání s těmito výrobky.¹²

Zánik povolení.

V praxi se mohou stát případy, kdy povolení ze zákonných důvodů zaniká. ZSpD definuje pouze dvě okolnosti, na jejichž základě dojde k zániku povolení. Těmito okolnostmi jsou:

- a) skončení řízení o pozůstalosti
- b) zánik právnické osoby

¹² rozsudek NSS č.j. 1 Afs 43/2010

Úspěšným zakončením povolovacího řízení může daňový subjekt začít vyvíjet své podnikatelské aktivity. Nákupem a dopravou vybraných výrobků se dostáváme do fáze, kdy může vzniknout daňovému subjektu povinnost daň přiznat a zaplatit. Okolnosti vzniku daňové povinnosti spadají procesně do řízení, které daňový řád nazývá řízením nalézacím. Otázkám nalézacího řízení se budu podrobněji věnovat v následující kapitole.

Nalézací řízení

Nalézací řízení je zvláštní termín, ze kterého významově nelze mnoho odvodit. Co nalézací řízení je, nalezneme v odborné literatuře. Alena Vančurová ve své práci pod názvem Daňový systém 2014 definuje nalézací řízení jako fázi správy daní, ve které je stanovena výše daně. Tato fáze zahrnuje jak vyměření daně, tedy stanovení její výše, tak její případné doměření, kdy je výše daně měněna.¹³

Shodně se k nalézacímu řízení vyjadřuje i doktorka Jánošíková v odborné práci Daňové právo de lege lata. Paní doktorka definuje nalézací řízení jako společné označení pro vyměřovací řízení a doměřovací řízení. Samotné „řízení“ je zákonem upravený postup, jehož cílem je rozhodnout. Do vyměřovacího řízení spadá i vyúčtování daně. Smyslem nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Pro správné zjištění a stanovení daně je prvním předpokladem podání daňového tvrzení.¹⁴

Druhy řízení jsem uvedl v kapitole 5.1. Pro zopakování se daňové řízení nalézací skládá z těchto druhů řízení:

1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně
2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně
3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a2

Ve své práci se budu zabývat prvními dvěma řízeními, tedy řízením vyměřovacím a doměřovacím. Prvním řízením, které DŘ definuje je řízení vyměřovací. Tomuto řízení bude věnována další kapitola.

7.1.

Vyměřovací řízení

Vyměřovací řízení slouží ke správnému zjištění a stanovení daně. Aby mohlo dojít k vyměření daně, musí nastat určité skutečnosti, od kterých se vyměření odvíjí. První skutečností je existence vybraných výrobků. V § 7 ZSpD jsou vymezeny předmětem

13 Vančurová Alena Prof. Ing. Ph.D, Láchová Lenka doc. Ing., Csc., Daňový systém ČR 2014,12. vydání, Praha 2014, I. VOX a.s., str. 273-274, ISBN 978-80-87480-23-6

14 Jánošíková J Petra UDr., Ph.D. a kol. Daňové právo de lege lata, Plzeň 2014, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 43, ISBN 978-80-7380-503-6

daně a jsou to výrobky uvedené v tomto zákoně, které jsou na území EU vyrobené nebo dovezené. (Pro zjednodušení budu používat pro vybrané výrobky zavedenou zkratku VV.)

Druhou skutečností je vznik daňové povinnosti. Vznik daňové povinnosti je uveden v ustanovení § 8 ZSpD. Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území EU nebo dovozem VV na území EU. Tyto dvě skutečnosti jsou myslím jasné. Podstatnými jsou zde výroba VV nebo jejich dovoz.

Třetí skutečností je vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit. Možností, kdy daňovému subjektu vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit, je poměrně mnoho. Tyto skutečnosti jsou uvedeny v § 9 ZSpD, kde jsou uvedeny obecně a konkrétně v dalších ustanoveních, týkajících se konkrétních vybraných výrobků.

Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit

1. Povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení VV do volného daňového oběhu na území ČR.
2. Při dovozu VV vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem vzniku celního dluhu, pokud nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně.
3. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také
 - a) při dopravě v režimu podmíněného osvobození od daně okamžikem jejich ztráty nebo znehodnocení s výjimkou nepředvídatelné okolnosti
 - b) u VV osvobozených od daně, okamžikem jejich použití pro jiné účely, než se na osvobození vztahuje
 - c) u VV, u nichž byla vrácena daň, okamžikem jejich použití, než na které se jejich vrácení vztahuje
 - d) dnem zúčtování ztráty nebo znehodnocení VV, nejpozději však do jednoho měsíce od zjištění ztráty nebo znehodnocení (nevztahuje se na technicky odůvodnitelné ztráty)
 - e) dnem nabytí VV nebo dnem prodeje plátcí dle § 4 odst 1. písm f), tj. osoba, která skladuje nebo dopravuje VV, aniž prokáže, že se jedná o výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí vybrané výrobky volného daňového oběhu, aniž prokáže jejich zdanění
 - f) okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy
 - g) dnem přijetí VV, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném státě EU a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území ČR nebo k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu v ČR nebo dne ukončení dopravy na území ČR
 - h) dnem zániku nebo zrušení povolení k provozování daňového skladu nebo povolení k přijímání a užívání VV osvobozených od daně
 - i) dnem přijetí VV uvedených do volného oběhu v jiném státě EU, které byly zaslány

osobě, která nepodniká ani nevykonává jinou samostatnou hospodářskou činnost v ČR, nebo dnem použití VV pro vlastní spotřebu

4. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem pozbytí nebo dnem propachtování obchodního závodu nebo jeho části tvořící samostatnou organizační složku, ke kterým náleží nezdaněné VV, které nejsou v režimu podmíněného osvobození od daně.

Z výčtu situací, kdy vzniká povinnost zdanění, je zřejmé, jak je správa daní složitý proces, kolik možností tato agenda poskytuje pro vznik daňových úniků. Povinnost zdanění VV neplatí samozřejmě bezvýhradně. Tak jako má snad každý daňový právní předpis své výjimky, tak ZSpD má také situace, kdy se daň odvádět nemusí. Tyto situace jsou v zásadě dvě. První situací je úplné osvobození od daně. Druhou situací je daňová vratka, kdy je daň zaplacená a na základě prokázaného nároku se daňovému subjektu daň vrací v plné výši nebo alespoň její poměrná část. Všechny tyto případy zákon stanovuje taxativně. Osvobození od daně upravuje ZSpD v § 11.

Od daně jsou osvobozeny vybrané výrobky:

- a) dovezené, pokud se na ně vztahuje osvobození příležitostného dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujícího, člena posádky letadla nebo dovozu pohonných hmot cestujícím
- b) nakoupené bez daně za stavu ohrožení státu a válečného stavu
- c) dovezené z území jiného státu EU na území ČR pro ozbrojené síly Severoatlantického paktu
- d) pro osoby požívající výsad a imunit
- e) dovezené ze třetích zemí, pokud jsou tyto VV v rámci omezení a za podmínek stanovených mezinárodními smlouvami s těmito zeměmi osvobozeny od DPH
- f) dovezené mezinárodními organizacemi nebo jejich členy, pokud je to uvedeno v mezinárodní smlouvě

Toto jsou obecná osvobození, která ve většině případů nejsou příliš běžná. Další případy osvobození jsou uvedeny u konkrétních druhů vybraných výrobků. Druhou výjimkou z povinnosti daň přiznat a zaplatit je vrácení daně, respektive daň je zaplacená v plné výši, a po prokázání nároku na vrácení daně je tato daň plátcí vrácena.

Vracení spotřební daně.

Vracení spotřební je podle ZSpD uskutečnit také jen za určitých podmínek. Zákon upravuje několik situací, ze kterých lze daň vrátit.

1. Vracení daně osobám požívajícím výsad a imunit

2. Vracení daně ozbrojeným silám členských států NATO s výjimkou ozbrojených sil ČR

3. Vracení daně plátcí

První dva druhy vracení daně jsou výjimečné situace, které nemají téměř žádný vliv na fiskální stránku výběru daní. Z pohledu daní a výkonu agendy správy daní je podstatný bod č. 3, vracení daně plátcí. U tohoto bodu se nyní pozastavím.

Vracení daně plátcí.

Vratka daně plátcí je ukotvena v § 14 ZSpD. U zdaněných VV uvedených do volného oběhu vzniká plátcí nárok na vrácení daně dnem:

a) jejich propuštění do režimu vývozu nebo pasivního zušlechťovacího styku, prokáže-li plátce výstup zboží

b) jejich opětovného uvedení do režimu podmíněného osvobození od daně

c) dopravou VV uvedených do volného oběhu na území ČR na území jiného státu EU pro účely podnikání nebo plnění úkolů veřejnoprávního subjektu s podmínkou prokázání vývozu a účelu

d) předložením dokladu, že SpD za výrobky, které byly dopraveny do jiného státu EU byla SpD zaplácena v ČR

e) vzniku neočekávatelné ztráty nebo znehodnocení

Obecně je možno vrátit spotřební daň jen z důvodů trvalého opuštění vybraných výrobků území ČR nebo z důvodu neočekávatelné události. Ve všech případech musí být tyto skutečnosti prokázány. Záměry daňových subjektů s manipulací s VV se provádí v součinnosti se správcem daně. V případech jakékoliv manipulace s VV by měl být správce daně o této skutečnosti zpraven. Prokazování se uskutečňuje pomocí dokladů, které potvrdí příjemce. V případě nároku vrácení daně z důvodu neočekávatelné tráty nebo znehodnocení lze uplatnit nárok pouze na události, které nelze předvídat a nelze jim zabránit. Jde tedy o události „viz major“. Samozřejmě, že i v tomto případě musí být okolnosti ztráty či znehodnocení prokazatelné.

Vracení daně ZSpD nepředpokládá jen pro situace, kdy nedochází ke spotřebě na území ČR nebo z důvodu vyšší moci, ale počítá i se situacemi, kdy k této spotřebě dochází a přesto se daň daňovým subjektům vrací. Tyto vratky mají ve své podstatě dotační charakter a týkají se výhradně minerálních olejů. ZSpD pro nárok na vrácení SpD předpokládá použití těchto výrobků pouze pro účely použití, výroby tepla, pro zemědělskou prvovýrobu a pro mineralogické postupy.

Vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla

Vracení daně z minerálních olejů pro výše uvedené účely je upraveno v ZSpD v § 56 – 56a. Účelem této úpravy je snížení nákladů subjektům, kteří minerálními oleji vytápějí prostory nebo je používají pro technologické účely. Je zde stanoven jednoznačný účel a minerální oleje jsou v podstatě totožné s motorovou naftou, používanou pro pohon motorů. Jsou zde nastaveny určité kontrolní mechanismy a správce daně účel použití také více sleduje. V ustanovení § 56 ZSpD se dočteme, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje, jimi byly prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny, pokud jsou předmětem značkování a barvení. Toto ustanovení nám sděluje několik zásadních věcí. První věcí je, že nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám. Z toho vyplývá, že každý, kdo užívá minerální oleje pro výrobu tepla, si může nárokovat vratku daně, tedy i majitel rodinného domku, který k vytápění užívá topné oleje. Druhou zásadní věcí, kterou toto ustanovení obsahuje, je výraz „prokazatelně“. Z tohoto výrazu můžeme jasně dovodit, že užití minerálních olejů pro tento účel musíme prokazovat, a to znamená součinnost se správcem daně. Třetí důležitou informací je, že minerální oleje pro účel výroby tepla jsou značkovány a barveny. To je pro uživatele podstatná informace, protože je nasnadě nápad mnohých uživatelů použití pro jiné účely.

Uživatelům pro účel výroby tepla zákon udělil výjimku z registrační povinnosti. Daňovému subjektu stačí navštívit správce daně a vyplnit formulář přiznání nároku na vrácení spotřební daně. Nárok na vrácení daně daňovému subjektu vzniká dnem spotřeby topných olejů. Daňový subjekt má nárok na vratku ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených topných olejů snížená o 660Kč/1000 litrů topného oleje. Jak bylo výše uvedeno, je v zákoně uveden termín „prokazatelně spotřeboval“. Spotřebu topného oleje daňový subjekt dle zákona prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě. Doklad o prodeji musí obsahovat obecně povinné údaje o prodejci (název, adresa, číslo dokladu, datum, druh zboží), také platnou sazbu SpD a také zde musí být spotřební daň vyčíslena. Způsob výpočtu a vedení evidence upravuje prováděcí předpis č. 413/2003 Sb. Vyhláška, kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a

podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků

§ 1

Nárok na vrácení spotřební daně (dále jen "daň") zaplacené v cenách některých minerálních olejů (dále jen "topné oleje") se uplatňuje v daňovém přiznání (§ 56 odst. 10 zákona) částkou vypočtenou vynásobením sazby daně snížené o 660,- Kč/1000 l množstvím topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla za zdaňovací období (§ 17 zákona) v 1000 litrech, přičemž toto množství se zaokrouhluje na tři desetinná místa.

§ 2

Evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu.¹⁵

Poslední bod, který souvisí s touto vrátkou, je značení topných olejů. Značkování a barvení je upraveno v části V., § 134a – 134V. Zákon upravuje, které druhy paliv podléhají značení a barvení a jakými druhy látek mají být označeny či obarveny. Způsoby barvení a vedení evidence jsou ještě provedeny dvěma vyhláškami, vyhláškou č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů, a vyhláškou č. 34/2007 Sb., o značkování některých dalších minerálních olejů. Značení minerálních olejů je spíše technické téma, které je značně složité, proto se jím nebudu podrobněji zabývat.

Nárok na vrácení daně lze uplatnit v daňovém přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení vznikl, nejpozději však do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Dodatečné daňové přiznání na zvýšení nároku na vrácení daně lze podat nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn.

¹⁵ Vyhláška, kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení

Druhou významnou vratkou je vratka z minerálních olejů pro účely zemědělské prvovýroby.

7.3.

Vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu

Nárok na vrácení daně z minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu je ze všech nároků na vrácení daně nejrozsáhlejší. Tento nárok je ve své podstatě dotací pro zemědělské odvětví. V současnosti je podpora cílena pouze na rostlinnou výrobu, ale v dohledné době bude rozšířena i na výrobu živočišnou. Pro nárok vrácení daně pro zemědělskou prvovýrobu se používá všeobecný, trochu zavádějící název „zelená nafta“. V souvislosti s tímto slangovým názvem musím předeslat, že v tomto případě nejde o barvené pohonné hmoty. Nárok na vrácení daně pro použití v zemědělské prvovýrobě je upraven v § 57 ZSpD. Nejprve se zastavme u termínu „zemědělská prvovýroba“. Zemědělskou prvovýrobu definuje zákon v § 57 odst. 3.

Zemědělskou prvovýrobou se pro účely spotřebních daní rozumí rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, pěstování zeleniny, hub, okrasných květin, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo propachtovaných, případně na pozemcích obhospodařovaných z jiného právního důvodu.

Nárok na vrácení daně vzniká osobě podnikající podle zákona upravujícího zemědělství. Osoba, která si nárokuje vratku daně, musí správci daně předložit osvědčení o zápisu do evidence zemědělského podnikatele dle zákona č. 252/1997 Sb., Zákon o zemědělství. Podmínkou nároku na vrácení daně je nákup pohonných hmot za cenu obsahující daň. Stejně, jako u nároku na vrácení daně pro výrobu tepla, nemá daňový subjekt povinnost registrace.

Nárok na vrácení daně není v plné výši, ale jen na poměrnou část, která je určena procenty, podle aktuální účinné právní úpravy. Zákon obsahuje dvě sazby, které si daňový subjekt může nárokovat.

1. Daň se vrací ve výši 40% daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených minerálních olejů.

Zde se jedná o sazbu pro nákup běžné motorové nafty.

2. Daň se vrací ve výši 57% daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených minerálních

olejů.

Zde se jedná o sazbu pro směsi minerálních olejů určené jako palivo pro pohon vznětových olejů s metylestery řepkového oleje splňujícími kritéria udržitelnosti biopaliv, přičemž podíl tohoto metylesteru řepkového oleje musí činit nejméně 30% objemových všech látek ve směsi obsažených.

I v tomto případě daňový subjekt prokazuje skutečnou spotřebu. Nárok na vrácení daně se prokazuje:

- a) dokladem o prodeji minerálních olejů (rozumí se tím nákupní doklad)
- b) evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů

Způsob vedení evidence a výpočtu základu daně upravuje prováděcí předpis č. 202/2014, novelizovaný předpisem č. 361/2015. Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 202/2014 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence s nimi souvisejícími.

Pro výpočet základu daně vyhláška stanovuje vzorce pro každou sazbu nároku na vrácení daně. (viz. Příloha 2)

Dále je § 2 tohoto předpisu uveden způsob vedení evidence spotřeby pohonných hmot.

- 1) Evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů, kterou daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně z minerálních olejů, obsahuje údaje o skutečně spotřebovaných minerálních olejích v zemědělské prvovýrobě.
- (2) Spotřeba minerálních olejů, které byly použity v zemědělské prvovýrobě, se prokazuje účetními doklady podle zákona upravujícího účetnictví.
- (3) V evidenci o skutečné spotřebě minerálních olejů se uvádí údaje o množství spotřebovaných minerálních olejů, místo jejich spotřeby a druh vykonávané práce. Za zdaňovací období se v evidenci uvede souhrn za každý spotřebovaný minerální olej uvedený v § 45 odst. 1 písm. b), § 45 odst. 2 písm. c) nebo j) zákona o spotřebních daních.
- (4) Doklady o prodeji a interní doklady, kterými daňový subjekt prokazuje nárok na vrácení daně z minerálních olejů, se vedou v časové

souslednosti a jejich stejnopisy se připojí k daňovému priznání.¹⁶

Tento druh nároku není legislativně příliš dobře zpracován. Druhy vykonávaných zemědělských prací, které je možno do nároku zahrnout, nejsou zákonem stanoveny. Existuje pouze neformální dohoda mezi Celní správou a Ministerstvem zemědělství, které práce bude správce akceptovat. Tím samozřejmě vznikají dohady mezi nárokovateli a správci daně. Celní správa tento problém řeší a pravidelně výčet těchto nárokovatelných prací aktualizuje. Nárokovatelnost těchto prací rozhodoval Nejvyšší správní soud viz rozsudek č. 2 Afs 5/2010 – 97. V této při byl prohrávající stranou správce daně, který se až trochu nepochopitelně držel výše zmíněného stanoviska. Daňovému subjektu odmítl uznat nárok na pohonné hmoty spotřebované při odvážení hnoje na úložiště. Tato práce nebyla ve stanovisku zahrnuta jako práce pro rostlinnou prvovýrobu. Při určování prací, které jsou a které nejsou rostlinnou prvovýrobou, dochází k schizofrenním situacím, protože striktní hranici mezi živočišnou a rostlinnou výrobou prostě určit nelze.¹⁷ Prováděcí předpis ukládá daňovému subjektu vést evidenci o spotřebě pohonných hmot podle pravidel zákona č.563/1991 Sb., Zákon o účetnictví.¹⁸ Každý podnikající subjekt samozřejmě musí vést účetnictví, ve kterém má daňové doklady zaúčtovány, tak v tomto případě je v souvislosti se zákonem o účetnictví kladen důraz hlavně na průkaznost. Co zákon o účetnictví považuje za průkazný záznam je stanoveno v § 33a, odst. 1 písm. a)-c)

(1) Podle tohoto zákona se za průkazný účetní záznam považuje pouze

- a) účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,*
- b) účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů, nebo*
- c) účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 10. (Účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v této účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy*

¹⁶ Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 202/2014 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence s nimi souvisejícími

¹⁷ rozsudek č. 2 Afs 5/2010 – 97

¹⁸ zákon č.563/1991 Sb., Zákon o účetnictví.

připojeny.) Ve své podstatě je evidence spotřeby velmi jednoduchá. V § 3 odst. 2 vyhlášky ukládá uvádět v evidenci pouze množství spotřebovaných pohonných hmot, místo spotřeby a druh vykonávané práce. Současná evidence je velmi nenáročná oproti návrhu nové úpravy.

Nárok na vrácení daně lze uplatnit v daňovém přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl, nejpozději však do dvou měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Dodatečné daňové přiznání na zvýšení nároku na vrácení daně lze podat nejpozději do 2 měsíců ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn.

Poslední úpravou vratky daně je vrácení daně pro účely mineralogických účelů.

7.4.

Vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje v mineralogických postupech a metalurgických procesech

Nárok na vrácení daně je uveden v § 55 ZSpD. Tento nárok se vztahuje na čistě technologickou spotřebu. Jedná se případy, kdy minerální oleje nejsou používány jako pohonné hmoty nebo jako palivo. Nárok na vrácení daně vzniká osobě, která nakoupila za cenu včetně daně, vyrobila pro vlastní spotřebu nebo přijala v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje určité kombinované nomenklatury a prokazatelně je použila k mineralogickým postupům nebo v metalurgických procesech. I v tomto případě je daňový subjekt zbaven registrační povinnosti. I zde samozřejmě platí průkazní povinnost daňového subjektu. Svému správci daně kromě formálního prokazování nákupními doklady také musí osvědčit účel použití pro mineralogické postupy a procesy. K prokazování technologických účelů se vyjadřuje Ing. Bohumila Kotenová a kol. V komentovaném znění ZSpD. Nárok na vrácení daně vzniká dnem prokazatelné spotřeby minerálních olejů k mineralogickým postupům nebo mineralogických procesech. Při posuzování zda byly mineralogické oleje spotřebovány k mineralogickým postupům nebo v metalurgických procesech vycházíme u nařízení Komise ES č. 29/2002, kterým se mění nařízení Rady EHS č. 3037/90 o statistické klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství. Podle článku 2 bodu 4 písm. b) směrnice 2003/96/ES se jedná o činnosti uvedené pod kódem C23 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ a činnosti uvedené pod kódem C24 „výroba základních kovů“.¹⁹ Pro širší veřejnost budou

¹⁹ Kotenová Bohumila a kol. Zákon o spotřebních daních; Komentář, 2. aktualizované vydání, Praha: Wolters Kluwer 2015, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 304-308, ISBN 978-80-7478-833-3

tyto kódy známější pod názvem „NACE“. Ještě jedna důležitá věc, která zde musí být uvedena, je to, že se v tomto případě daň vrací v plné výši.

Nárok na vrácení daně lze uplatnit v daňovém přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl, nejpozději však do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Dodatečné daňové přiznání na zvýšení nároku na vrácení daně lze podat nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn.

Téma nároku na vrácení daně jsem již vyčerpал, proto se nyní přesunu k daňovým režimům v rámci správy SpD.

7.5.

Daňové režimy ve správě spotřebních daní

Daňovým režimem rozumíme stav, ve kterém se vybrané výrobky v rámci jednotlivých daňových řízení nacházejí. Rozeznáváme v zásadě tři druhy daňových režimů.

- 1) Osvobození od spotřební daně
- 2) Podmíněné osvobození od daně
- 3) Volný daňový oběh

Tyto režimy nalezneme u všech výrobků, podléhajících spotřební dani. Obsah každého režimu je velice obsáhlý, proto se těmito režimy budu zabývat v obecné rovině.

1) Osvobození od spotřební daně.

Režim osvobození od spotřební daně znamená, jak již napovídá název, že z určitých vybraných výrobků se za určitých okolností SpD nevybírá. Důvody pro osvobození jsou uvedeny v jednotlivých ustanoveních ZSpD pro každý vybraný výrobek zvlášť.

Osvobození od daně z minerálních olejů.

- a) obecně jsou osvobozeny minerální oleje používané pro jiné účely než je pohon motorů nebo výroba tepla
- b) od daně jsou osvobozeny ostatní benziny, pokud jsou používány za účelem výroby výrobků, které nejsou předmětem daně
- c) použití minerálních olejů v metalurgických procesech a postupech
- d) použití ve výrobních podnicích na výrobu vybraných výrobků
- e) osvobozeny jsou letecké pohonné hmoty pro hromadnou leteckou dopravu, letecké práce, zkoušení a oprava letadel (neplatí pro použití v soukromém rekreačním létání)

- f) osvobozeny jsou pohonné hmoty pro pohon nebo výrobu tepla pro plavby po vodách na území ČR (neplatí pro použití pro soukromé rekreační plavby)
- g) směsi minerálních olejů a denaturovaného kvasného bezvodého lihu jako testovacího paliva pro vybraná motorová vozidla v pilotních projektech
- h) minerální oleje do výše technicky zdůvodnitelných skutečných ztrát
- i) osvobozeny jsou metylestery, etylestery a rostlinné oleje, které jsou využívány jako biopaliva
- j) zkapalněný bioplyn

Osvobození od spotřební daně z lihu.

- a) osvobozen je líh pro výrobu potravin a aromat do množství nepřesahující 8,5 litrů etanolu ve 100 kg čokoládových výrobků o 5 litrů ve 100 kg ostatních výrobcích a léčivech
- b) pro výrobu léčiv
- c) obecně denaturovaný líh a přiboudlina
- c) zvláště denaturovaný líh kvasný i syntetický
- d) ve vzorcích (odebraných správcem daně nebo pro povinné rozборы)
- e) osvobozen je také líh do výše technicky zdůvodnitelných ztrát

Osvobození od daně z piva.

- a) osvobození od daně pro účely výroby octa, léčiv a potravin
- b) osvobozeno je také pivo do výše technicky zdůvodnitelných ztrát
- c) pivo odůvodněně zničeno za přítomnosti úředních osob nebo správce daně
- d) pivo určené pro povinné vzorky
- e) posledním, ovšem velmi pozitivním účelem osvobození je osvobození pro pivo, které je vyrobeno fyzickou osobou v zařízení pro domácí výrobu piva výhradně pro vlastní spotřebu její a osob s ní tvořících společně hospodařící domácnost, osob jí blízkých nebo jejích hostů, až do množství, které nepřesáhne 200 l za kalendářní rok, za podmínky, že nedojde k jeho prodeji.

Osvobození od daně z vína a meziproductů.

- a) pro výrobu octa, léčiv, potravin
- c) osvobozeno je také víno do výše technicky zdůvodnitelných ztrát
- d) víno odůvodněně zničeno za přítomnosti úředních osob nebo správce daně
- e) víno určené pro povinné vzorky

Osvobození od daně z tabákových výrobků

- a) od daně jsou osvobozeny tabákové výrobky určené pro zkoušky týkající se kvality výrobku a zkoušky související se zabezpečením kvality měření

b) tabákové výrobky odůvodněně zničené za přítomnosti úředních osob nebo správce daně

c) odebrané vzorky správcem daně

Režim přijímání vybraných výrobků osvobozených od daně podléhá povolovacímu řízení. Jakékoliv osvobození od daně je režimem s potencionálním vznikem daňových nedoplatků. Z toho důvodu jsou tyto režimy pod dohledem správce daně.

2) Podmíněné osvobození od daně

Již z názvu lze dovodit, že z VV v tomto režimu není za určitých podmínek vybírána SpD. Podmínky, za kterých jsou VV uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, jsou uvedeny v ustanovení § 19 ZSpD. Podle tohoto ustanovení lze vybrané výrobky uvést do režimu podmíněného osvobození od daně pouze ve dvou případech.

a) vybrané výrobky jsou umístěny v daňovém skladu

b) v režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě

Rozšířené informace k daňovým skladům a dopravě nalezneme v komentovaném znění ZSpD od Ing. Kotonové a kol.

Sklady

Základní ustanovení o daňovém skladu je obsaženo v § 3 pís. g) – obecná ustanovení ZSpD. Daňovým skladem je prostorově ohraničené místo na daňovém území ČR, ve kterém provozovatel výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá. Druhým ustanovením je definován sklad spíše z hlediska účelu využití.

a) sklady, ve kterých jsou vybrané výrobky nejen přijímány, skladovány, zpracovány a odesílány, ale také jsou zde vyráběny

b) sklady kde jsou vybrané výrobky jen přijímány, skladovány, zpracovány a odesílány (distribuční sklady)

Pro provozování daňových skladů jsou zákonem stanoveny poměrně přísné podmínky (§ 19a -§20 ZSpD). Daňový subjekt může daňový sklad provozovat pouze na základě pravomocného povolení (viz. Kap. 6.2.).

Druhou, značně náročnější podmínkou, je zajišťovací povinnost. Daňový subjekt může provozovat více skladů, ale zajištění musí být pro každý sklad zvlášť. Totéž platí i pro povolení k provozování daňového skladu. Správce daně vydá povolení k provozování ke každému skladu samostatně. Zajištění daně je upraveno ustanovením § 21-21a ZSpD. Zajištění daně lze provést jak na základě ustanovení zákona o spotřebních daních, tak lze použít ustanovení v daňovém řádu. Zajišťovacími instituty dle daňového řádu jsou

zajištění úhrady úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, zástavní právo a ručení nebo bankovní záruka. Podrobnější informace k zajištění lze nalézt v komentovaném znění ZSpD. Podle autorů této publikace může správce daně použít zajišťovací instituty z daňového řádu bez ohledu na to, zda došlo k zajištění podle ZSpD. V rozhodnutí o zajištění daně správce daně stanoví dle patřičných ustanovení DŘ konkrétní výši zajištění. Především se jedná o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, kdy správce daně může v odůvodněných případech s přihlédnutím k očekávané nedobytnosti daně vydat zajišťovací příkaz. Ustanovení § 20a odst. 2 dává v možnostech zajištění správci daně diskreční pravomoc. Ustanovení DŘ může tedy správce daně využít v případě pochybností jako doplňkové zajištění daně. V tomto ustanovení zákon apeluje na přiměřenost stanovení výše zajištění.²⁰ První je automaticky zajištění podle ZSpD. Možnosti zajištění daně jsou zakotveny v ustanovení § 21 ZSpD.

1) složením finančních prostředků převodem na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně, přičemž složiteli nevzniká nárok na úrok ze složené částky

2) finanční zárukou, kterou správce daně přijal

3) ručením, pokud osobu ručitele povolí správce daně

Způsoby ručení se nebudu hlouběji zabývat, protože to je téma na samostatnou práci. Nyní se přesunu k dalšímu tématu podmíněného osvobození od daně.

Doprava v režimu podmíněného osvobození od daně

Dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně je stav, kdy vybrané výrobky, které podléhají spotřební dani, jsou přemísťovány z místa na místo. Vybrané výrobky nejsou zdaněny, pokud nedojde k uvedení do volného daňového oběhu jakýmkoliv způsobem. Doprava může být uskutečněna jen za splnění několika podmínek. V první řadě musí být uvědoměn správce daně a v druhé řadě musí být zajištěna daň v plné výši. Doprava je uskutečňována jedině s průvodním dokladem. Do roku 2010 byla prováděna doprava s průvodními doklady pod názvem „AAD“ (Administrative Accompanying Document) v papírové podobě. Od novelizace ZSpD 1.4. 2010 byl vytvořen a spuštěn na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES nový elektronický systém evidence doprav. Systém pod názvem EMCS (Excise Movement and Control System) pro přepravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně prezentuje Celní správa ČR na svých informačních stránkách.

Hlavním cílem systému EMCS je počítačové zpracování průvodního dokladu. V

²⁰ Kotenová Bohumila a kol. Zákon o spotřebních daních; Komentář, 2. aktualizované vydání, Praha: Wolters Kluwer 2015, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 119-134, ISBN 978-80-7478-833-3

porovnání se stávajícím systémem založeným na tištěných dokladech, systém EMCS:

- a) umožní elektronické zasílání a potvrzení průvodního dokladu (elektronický průvodní doklad);
- b) umožní vyřízení přepravy elektronickou cestou;
- c) zlepší fungování vnitřního trhu tím, že zjednoduší přepravu zboží podléhajícího spotřební dani uvnitř Společenství a umožní sledování pohybu zboží v reálném čase a prováděním kontrol.

Výhody systému EMCS jsou následující:

pro hospodářské subjekty: rychlé vyřízení (uvolnění) záruk za přepravu a snížení administrativní zátěže; pro orgány členského státu: lepší přehled o probíhající přepravě zboží podléhajícího spotřební dani, snížení rizika podvodu a lepší cílení jimi prováděných kontrol.²¹

Zákon o spotřebních daních dělí osoby, které dopravují VV v režimu podmíněného osvobození od daně, do několika skupin. Toto rozdělení nalezneme v obecném vymezení pojmů v § 3 ZSpD.

1. **Daňové sklady** – doprava v režimu podmíněného osvobození vyplývá z jejich statutu
2. **Oprávněný příjemce** – právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci své podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá VV v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu. Oprávněný příjemce nesmí VV v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat.

Ustanovení o oprávněném příjemci zákon dále rozvádí v § 22 – 23d

a) oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků

Tomuto příjemci je dána pravomoc opakovaně přijímat VV pouze na základě povolení pro tento druh příjmu VV. Samozřejmou podmínkou je zajišťovací povinnost. Zde je nutno ještě uvést fakt, že toto povolení může správce daně zrušit z moci úřední, jestliže příjemce po dobu 3 po sobě jdoucích měsíců nepřijímá VV. Zrušení povolení má pro podnikatelský subjekt docela závažný důsledek, protože je uzákoněna dvouletá lhůta od zrušení povolení pro možnost jeho obnovení.

b) oprávněný příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků

I zde platí podmínka povolení pro tento druh přijímání VV a také zajišťovací povinnost.

21 https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/doprava/Informace/Informace_09_27819.pdf

V případě jednorázového příjmu se zajišťuje daň v plné výši. Žádost o vydání nového povolení lze podat nejdříve až 3 měsíce ode dne oznámení předchozího povolení. V případě udělení povolení k jednorázovému příjmu má správce velmi krátkou lhůtu pro rozhodnutí. Rozhodnout musí nejpozději následující pracovní den od poskytnutí zajištění daně, pokud návrh na povolení nemá vady nebo správce daně nemá pochybnosti o jeho správnosti nebo úplnosti. Z účelu tohoto režimu lze dovodit, že povolení k jednorázovému dovozu je krátkodobé. Povolení pro jednorázový příjem zaniká:

a) jednorázovým přijetím VV

b) uplynutím 3 měsíců ode dne nabytí právní moci povolení pro jednorázové přijetí

Správce daně ovšem může rozhodnout o neudělení povolení k přijímání vybraných výrobků a také se tak již stalo. Správce daně daňovému subjektu neudělil povolení k opakovanému přijímání z důvodu jeho absolutní nezkušenosti s nakládáním s vybranými výrobky. (rozsudek MěS č.j. 9 Af 1/2010-40). Tento rozsudek je ovšem v rozporu s rozsudkem NSS v podobné věci.²²

3. **Oprávněný odesílatel** – právnická nebo fyzická osoba, která dopravuje VV v režimu podmíněného osvobození od daně z místa dovozu do daňového skladu, oprávněnému příjemci v jiném členském státě, do místa vývozu v jiném členském státě nebo příjemci v jiném členském státě nebo příjemci v jiném členském státě podle směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní. Tato osoba musí být na daňovém území ČR provozovatelem daňového skladu.

Doprava v režimu podmíněného osvobození od daně musí být zahájena zákonným způsobem v součinnosti se správcem daně. Důležitým momentem je její řádné ukončení. Neukončení dopravy má za následek vznik daňové povinnosti. (rozsudek NSS č.j. 8 Afs 19/2012-44)

3) **Volný daňový oběh**

Volným daňovým oběhem nazýváme stav, kdy za vybrané výrobky byla splněna daňová povinnost. Daňový subjekt již může s těmito výrobky libovolně nakládat. To je samozřejmě ideální stav, kdy jsou vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu zákonným způsobem. Co je uvedení do volného daňového oběhu je stanoveno v § 3 písm l) ZSpD.

1. každé, i protiprávní, vyjmutí VV z režimu podmíněného osvobození od daně
2. každá, i protiprávní, výroba VV mimo režim podmíněného osvobození od daně
3. každý, i protiprávní dovoz VV mimo režimu podmíněného osvobození od daně

22 Srovnej s rozsudkem NSS č.j. 5 Afs 84/2012

4. každé skladování nebo doprava VV, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich oprávněného nabytí bez daně

Nesmíme zapomínat, že i v případě VV propuštěných do režimu volného daňového oběhu je povinnost prokázat zdanění. I když může každý se zdaněnými výrobky nakládat podle libosti, existují určitá pravidla i v případě dopravy VV propuštěných do režimu volného oběhu. Dle § 5 odst. 6 lze tyto výrobky dopravovat pouze s daňovým dokladem, dokladem o prodeji nebo dokladem o dopravě. V případě nedodržení tohoto ustanovení se dopravující vystavuje nebezpečí zajištění těchto výrobků i s dopravním prostředkem. (rosudek NSS č.j. 1 Afs 131/2015-38). Zde se už dostáváme do oblasti vlastního vyměřovacího řízení.

7.6.

Vyměření daně

Vyměření daně je posledním tématem, kterým se budu zabývat. V drtivé většině případů daňové řízení zaplacením daňové povinnosti končí. Ve vlastním procesu vyměření daně je několik institutů, které jsou pro tuto fázi řízení nezbytné. Základní věcí pro stanovení daně je sazba daně a způsob výpočtu. To najdeme v ustanovení § 10 ZSpD. Toto ustanovení říká, že daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně stanovené pro příslušný vybraný výrobek. Zde nám vyvstal nový termín, a to je základ daně. Ustanovení nám říká, že sazba je stanovena pro každý vybraný výrobek. Taktéž stanovení základu daně je stanoveno pro každý VV zvlášť.

1. Minerální oleje

Předmětem této daně jsou výrobky pod souhrnným názvem minerální oleje. ZSpD tyto oleje definuje v § 45. Jedná se obecně o pohonné hmoty, paliva a jejich směsi. Každý z těchto výrobků má přiřazen osmimístný kód (např. pod kódem nomenklatury 27101141-27101159 jsou zařazeny různé druhy motorových benzínů). U minerálních olejů zákon rozeznává dva druhy stanovení základu daně. Prvním způsobem stanovení základu daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1000 litrech při teplotě 15 °C. Ve druhém případě je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Tento druhý způsob stanovení základu daně se vztahuje na těžké topné oleje a zkapalněné ropné plyny. Vypočtené množství minerálních olejů, u kterých vznikla daňová povinnost, se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. Sazby daně pro minerální oleje jsou uvedeny v § 48 ZSpD.

Sazby daně z minerálních olejů

Kód nomen - klatury	Text	Sazba daně
2710	Motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1000 l
	Motorové a technické benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
	Sřední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. písm. b)	10 950Kč/1000 l
	Těžké topné oleje podle § 45 odst. 1. písm. c)	472 Kč/t
	Odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/t
2711	Zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933Kč/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

U těchto vybraných výrobků a u lihu je určování množství trošku problematické. Problém je v jejich fyzikálních vlastnostech. Tyto látky jsou, co se týče hmotnosti a objemu v závislosti na teplotě, fyzikálně nestabilní. Při výpočtu základu daně se používají fyzikální tabulky. I když jsou přepočtové koeficienty podle laboratorních testů přesné, tak přesto jsou ve výsledku nezanedbatelné rozdíly. Nejhorším případem jsou zkapalněné plyny, kde množstevní rozdíly ještě narůstají, protože základ daně je uveden v měrných jednotkách hmotnosti, ale prodej (typicky LPG) se provádí v měrných jednotkách objemových, v litrech. Dopracovat se k nějakému výsledku je mnohdy pro správce daně obrovský problém.

2. Daň z lihu

Předmětem daně z lihu je líh vyrobený pomocí kvasné technologie, obsažený v jakýchkoliv výrobcích, přesahující 1,2 % objemových etanolu. Zde je možné uvést například doplňky stravy. (rozsudek NSS 8Afs 21/2013-54) Dani podléhá i líh, který je denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem nebo s menším množstvím denaturačního prostředku, než je zákonem stanoveno (denaturace je záměrné znehodnocení lihu pro konzumní použití). I u lihu jsou jednotlivé výrobky zařazeny pod kód nomenklatury. Tento kód je u lihu čtyřmístný. Základem daně je množství lihu

vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C. I zde se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. Sazba daně je u lihu konstruována stejně jako u minerálních olejů.

Sazba daně z lihu

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2207	Lih obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	28 500 Kč/hl etanolu
2208	Lih obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	28 500,00 Kč/hl etanolu
	Lih obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	14 300 Kč/hl etanolu
ostatní	Lih obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	28 500 Kč/hl etanolu

I u daně z lihu zákon rozlišuje dvě sazby. Základní, ta je určena pro podnikání s lihem. Druhá, snížená sazba, je určena pouze pro fyzické osoby. Podmínky výroby a podnikání v oblasti výroby lihu jak pro podnikatelskou činnost, tak pro pěstitelské pálení upravuje zákon č. 61/1997 Sb., Zákon o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu). Každá fyzická osoba je oprávněna, za určitých podmínek, si nechat vyrobit v pěstitelské pálenici (oprávněný subjekt, který může službu pěstitelského pálení provozovat) 30 litrů 100 % etanolu. V pěstitelské pálenici lze zpracovávat pouze ovoce nebo ovocné šťávy, které fyzická osoba vypěstovala na vlastním pozemku nebo na pozemku, který je oprávněna užívat. Výrobním obdobím se rozumí období od 1. července do 30. června následujícího roku. Na rozdíl od výrobků pro komerční účely, nemusí být výrobky v pěstitelském pálení označeny kontrolní páskou.

3. Daň z piva

Předmětem daně z piva jsou výrobky zařazené pod určitý kód nomenklatury. U piva se určuje základ daně poměrně složitě. Druhy piv se dělí podle množství rozpuštěných

částic v nápoji. Od toho se piva rozdělují podle stupňovitosti. V § 81 odst. 2 se praví, že koncentrace piva se vyjadřuje v hmotnostních procentech jako procentní obsah extraktu původní mladiny, který se stanoví výpočtem podle velkého Ballingova vzorce. Způsob výpočtu je uveden v předpisu č. 468/2003 Sb., Vyhláška o stanovení vzorce pro výpočet extraktu původní mladiny před zakvašením a metodách určení extraktu původní mladiny. Pro představu složitosti výpočtu zde vzorec uvádím v příloze. (viz příloha 3)

Základem daně z piva je množství piva vyjádřené v hektolitrech. Další veličinou pro určení základu daně je velikost pivovaru. Zákon třídí pivovary do velikostních skupin. Rozhodujícím faktorem pro zařazení do konkrétní skupiny je výstav. Existují dvě základní skupiny pivovarů a dvě základní sazby daně. První skupinou jsou velké pivovary s výstavem nad 200 000 hl za rok. Pro tyto giganty je určena základní sazba. Do druhé skupiny se řadí malé nezávislé pivovary (není závislý právně ani hospodářsky na jiném pivovaru), která se ještě dělí do pěti podskupin dle výstavu 0 - 200 000 hl ročně. Tyto malé pivovary jsou daňově zvýhodněny, proto mají sazbu sníženou. Každá podskupina má svojí sazbu daně.

Kód nomenklatury	Sazba daně v Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny					
	Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary					
	Základní sazba	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	
2203,22	32,00 Kč	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,80 Kč

Výše daně u piva konkrétní koncentrace, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu, se vypočítá jako součin množství tohoto piva v hektolitrech, příslušné výše procenta koncentrace piva a základní nebo snížené sazby.

4. Daň z vína a meziproductů

Předmětem této daně jsou vína, fermentované nápoje a meziproducty obsahující více než 1,2% objemových alkoholu, nejvýše však 22% objemových alkoholu. Nejprve je třeba si ujasnit pojmy, které jsou v zákoně obsaženy. Protože v tomto tématu nejsem dostatečně odborně vybaven, vezmu si na pomoc odborné weby.

meziproducty – zkvašený vinný mošt, meziproductvýroby vína s vyváženým poměrem alkoholu, cukru, kyselin a vitamínů²³ Typickým meziproductem je nápoj, který je obecně znám pod názvem „burčák“.

²³ <http://lidovyslovnik.cz/index.php?dotaz=bur%E8%E1k>

vína - víno (řecký název oinos, latinský název vinum) vzniká kvašením moštu z hroznů vinné révy. **Výrazem "víno" se smí značit** pouze alkoholické nápoje vyrobené z hroznů révy vinné.

Vína se pro potřeby ZSpD dělí:

- a) tichá vína – vína, která nejsou sycena oxidem uhličitým (vína bílá, růžová, červená)
- b) šumivá vína -

Perlivé víno se vyrábí z jakostních vín, která jsou uměle sycena oxidem uhličitým. Přetlak oxidu uhličitého v hotovém **perlivém vínu musí být 0,1–0,25 MPa**. Perlivá vína jsou svěží a lehká, v porovnání s šumivými víny vykazují menší perlivost. **Perlivé víno se nesmí označovat jako šumivé víno ani jako sekt.**

Šumivé víno vzniká přímým kvašením, při kterém se cukr obsažený ve víně mění na alkohol a oxid uhličitý. K **výrobě šumivých vín se nejčastěji používají suché**, kyselejší odrůdy vinné révy. Obsah oxidu uhličitého vzniká druhotným kvašením cukrů, přidaných do základního kvašeného vína tirážním likérem. Druhotné kvašení probíhá buď tradiční metodou zrání přímo v lahvích šampaňskou metodou s dobou zrání minimálně 9 měsíců před odstraněním sedimentů (metoda „Méthode Champenoise“), nebo v tanku (Charmatova metoda). Přetlak oxidu uhličitého v šumivém vínu nesmí být menší než 0,3 MPa. Splněním podmínek kvality je možné **šumivé víno označovat jako sekt.**²⁴

fermentované nápoje – tento termín je specifický, proto je nutno hledat jeho obsah přímo v harmonizovaném systému pod kódem 2206 - *Ostatní kvašené (fermentované) nápoje; směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté.*

Základem daně je množství vína a meziproductů vyjádřené v hektolitrech. Sazby daně jsou stanoveny podle konkrétního zařazení pod kódem nomenklatury.

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

Zde je potřeba podotknout, že tichá vína mají nulovou sazbu. Je všeobecně rozšířený názor, že tichá vína jsou bez daně. Tichá vína jsou zdaněna, ale v tomto případě nulovou sazbou, která se ovšem se změnou zákona může kdykoliv změnit.

5. Daň z tabákových výrobků.

Tabák a tabákové výrobky jsou dlouhodobým problémem Celní správy, která jako správce daně řeší léta problém „tabáku určeného ke kouření“. Nyní se situace po novele

²⁴ <http://www.evinice.cz/o-vine/deleni-vin>

ZSpD částečně vyřešila.

Předmětem daně jsou tabákové výrobky:

1. cigarety
2. doutníky a cigarillos
4. tabák ke kouření.

Tabák ke kouření se dále člení do 3 podkategorií na tabák řezaný (popřípadě jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek, způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování), tabákový odpad (upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který je možné kouřit) a tabák ke kouření (obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm; jedná se o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret).

Základ daně u tabákových výrobků je vyjádřen trojím způsobem:

- a) procenty
- b) množstevně (v kusech)
- c) hmotnostně (v kilogramech)

Sazba a výpočet daně z tabákových výrobků

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
cigarety	27,00%	1,29 Kč/kus	Celkem nejméně však 2,37 Kč/kus
doutníky, cigarillos		1,42 Kč/kus	
tabák ke kouření		1896,00 Kč/kg	

Jak jsem již uvedl, velkým problémem s daňovými úniky byl tabák, který nebyl určen ke kouření. Tento druh nezpracovaného tabáku se prodával za účelem vykuřování skleníků apod. Nebyl tedy „určen ke kouření“. Ve své podstatě šlo o běžný nezpracovaný tabák a tímto způsobem docházelo k obcházení zákona a tím i k daňovým únikům. Na stránkách správce daně najdeme stanovisko k novelizaci ZSpD v souvislosti se surovým tabákem.

S účinností od 1. 7. 2015 zavádí zákon o spotřebních daních novou spotřební daň ze

surového tabáku. Surový tabák není vybraným výrobkem, tudíž se na něj neaplikují ustanovení, která se vztahují k vybraných výrobků. Daň ze surového tabáku má speciální ustanovení pro vznik daňové povinnosti a pro určení osoby plátce.

Hlavním principem je, že surový tabák není možné až na výjimky bez přiznání a zaplacení daně použít k jiným účelům, než k výrobě tabákových výrobků. Pokud subjektu vznikne daňová povinnost k dani ze surového tabáku, bude povinen se registrovat do 7 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem. Daňové přiznání k dani ze surového tabáku podle § 136 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Daňový řád“) podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je splatná daň dle § 135 odst. 3 Daňového řádu. Sazba daně kopíruje aktuální sazbu spotřební daně z tabáku ke kouření příslušnou pro dané zdaňovací období.

Nově zákon o spotřebních daních v oblasti surového tabáku stanovuje povinnost registrace osobám, které skladují surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků. Jedna z podmínek registrace osoby skladující surový tabák je povinnost poskytnout kauci ve výši 20 000 000 Kč, která se poskytuje složením částky na zvláštní účet celního úřadu nebo bankovní zárukou. Podmínku kauce musí splňovat pouze osoba skladující surový tabák, která není plátcem daně z tabákových výrobků. Snížení kauce na výši 10 000 000 Kč je možné za splnění stanovených podmínek až po 3 letech trvání registrace osoby skladující surový tabák. Osobám skladujícím surový tabák a také provozovatelům daňových skladů z tabákových výrobků zákon o spotřebních daních ukládá oznamovací povinnost, která spočívá v oznamování každého přijetí a odeslání surového tabáku svému místně příslušnému správci daně.²⁵

Výše uvedeným způsobem jsou konstruovány daně vybraných výrobků. Daň je přiznávána formou daňových přiznání. V § 17 ZSpD je ustanovena zdaňovací období, které je jeden kalendářní měsíc, samozřejmě to neplatí pro vybrané výrobky v režimu dovozu. Daňové přiznání a splatnost daně je uvedena v § 18. Plátcí, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň, a to 25. dne po skončení zdaňovacího období. V případě dovozu VV se za daňové přiznání považuje celní prohlášení. Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období. U zdanění v režimu dovozu je tato lhůta 10 dní od doručení rozhodnutí o vyměření cla. Jestliže daňový subjekt zjistí nesprávně uvedenou daň, může ještě ve lhůtě 6 měsíců od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání podat dodatečné daňové přiznání. Dodatečné daňové přiznání nelze uplatnit u VV propuštěných v režimu

25 <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/surovy-tabak/Stranky/default.aspx>

dovozu. U jednotlivých VV jsou ve splatnosti daně výjimky. Např. splatnost daně z lihu je 55 dní a u daně z tabáku plní funkci daňového přiznání objednávka tabákových nálepek (kolků). V tomto případě je daň zaplacená použitím tabákové nálepky. Předchozí kapitoly se týkaly téměř bezvýhradně hmotného práva. Vlastní daňové řízení se provádí podle pravidel norem práva procesního.

Daňové řízení ve správě spotřební daně

Jak již bylo několikrát řečeno, cílem daňového řízení je správné vyměření daně, a to na základě zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále jen DŘ). Prvním úkonem je vždy nějaké zahájení řízení. Jako každé správní řízení, lze zahájit daňové řízení dvěma způsoby.

1. dle zásady dispoziční – zahájení podáním daňového subjektu
2. dle zásady oficiality – z podnětu správce daně

Zahájení daňového řízení z moci úřední není potřeba nějak rozvádět, protože daňový řád a jeho výklad předpokládá, že správce daně v případě důvodného podezření o vzniku daňové povinnosti je povinen daňový subjekt vyzvat k podání daňové přiznání. Posléze má řízení stejný charakter, jako by daňový subjekt daňové přiznání podal sám. Zahájení řízení upravuje DŘ v § 91. Řízení je zahájeno dnem, kdy správci daně došlo první podání nebo správce daně učinil vůči daňovému subjektu první úkon. Zde je třeba zdůraznit, že správce daně je vázán zásadou oznamovací. Dle ustálené judikatury je zahájení řízení, o kterém nebyl daňový subjekt obeznámen, neplatné.

Po zahájení řízení má správce daně daně pro dosažení vyměření daně několik procesních nástrojů.

1. Vyhledávací činnost – tento institut dává správci daně pravomoc vyhledávat daňové subjekty a důkazní prostředky i bez součinnosti s daňovým subjektem. Vyhledávací řízení lze provádět před zahájením řízení a kdykoliv v jeho průběhu. V rámci této činnosti může správce daně shromažďovat informace, požadovat vysvětlení a provádět místní šetření.

Vysvětlení může správce daně požadovat od kohokoliv, kdo má k předmětnému řízení nějaký vztah. Odepření vysvětlení má stejné právní důvody jako u výpovědi svědka. Podání vysvětlení má pro správce daně jen informativní charakter, protože vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.

Místní šetření je již úkon, ve kterém si správce daně důkazní prostředky opatřuje. Místní šetření má mnoho společných rysů s daňovou kontrolou. Dle ustálené judikatury se od daňové kontrola odlišuje zejména délkou výkonu a rozsahem práv daňového subjektu. Dle judikatury je místní šetření krátkodobý úkon (v rozsahu jednoho dne) se

zaměřením na konkrétní účel (kontrola několika faktur apod.). I přesto, že tento institut není primárně určen ke zjištění správného základu daně, lze i v místním šetření daň doměřit. Musí však být naplněna všechna práva daňového subjektu, jako v případě daňové kontroly.

2. Postup k odstranění pochybností - Daňový řád preferuje možnost daňového subjektu konat sám. V případě pochybností u podaného daňového tvrzení, dříve než sám rozhodne o daňové kontrole, vyzvat subjekt k vysvětlení těchto pochybností. K tomu slouží ustanovení § 89 DŘ – postup k odstranění pochybností (dříve vytýkácí řízení). Zde správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění pochybností s tím, že konkrétní pochybnosti ve výzvě uvede a stanoví k jejich odstranění přiměřenou lhůtu. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

3. Daňová kontrola – daňová kontrola je nejsilnějším nástrojem v dokazování v daňovém řízení. Dle ustálené judikatury je daňová kontrola součástí daňového řízení, nikoliv řízení samostatné. Za zahájenou kontrolu lze považovat jen takovou, která byla zahájena faktickým úkonem (fyzická kontrola dokumentů), a v případě, že daňový subjekt k dispozici žádné doklady nemá, tak i výzvou k předložení těchto dokladů a dotazy ke kontrolované věci uvedené v protokolu. V průběhu kontroly probíhá dokazování v součinnosti s daňovým subjektem. Součástí dokazování může být i provedení místního šetření v rámci daňové kontroly. Daňová kontrola se zakončuje zprávou o daňové kontrole. V této zprávě správce daně shrne veškeré poznatky a důkazy zjištěné daňovou kontrolou. Seznámením daňového subjektu s výsledky kontroly a projednáním zprávy s kontrasignací daňového subjektu se daňová kontrola považuje za ukončenou. Zde je důležité připomenout, že správce daně musí pracovat v součinnosti s daňovým subjektem a o všech skutečnostech a úkonech správce daně musí být daňový subjekt zpraven. Také musí být daňovému subjektu dána možnost se k důkazům vyjadřovat, navrhopvat nové důkazy a být přítomen u výsledku svědka.

Poslední fází je vyměřovací nebo doměřovací řízení. Vyměřovací řízení následuje po podání daňového tvrzení. Doměřovací řízení se zahajuje v případě podání dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední, a to jen v případě provedené daňové kontroly. Doměření z moci úřední je zakotveno § 143 odst. 3-5.

3) K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.

4) Pokud jsou v doměřovacím řízení zjištěny pouze rozdíly v jednotlivých údajích, na základě kterých byla stanovena poslední známá daň, a na základě toho nedojde ke změně poslední známé daně, uvede správce daně ve výroku dodatečného platebního výměru, že daň se neodchyluje; § 144 se použije obdobně.

5) Je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.

Touto fází, pokud nedojde k napadení platebních příkazů řádným opravným prostředkem, vyměřovací nebo doměřovací řízení končí. Pro představu o objemu vybraných spotřebních daní přikládám souhrn výběru daní dle komodit a výše vrácených daní Celní správou za rok 2015. (viz příloha č. 4)²⁶

26 Měsíčník Celní správy ČR, 50. ročník, únor 2015

Správa spotřební daně "de lege ferenda"

Správa spotřební daně „de lege ferenda“ (podle budoucího zákona) je právnícký termín, který vyjadřuje představy o zákoně do budoucna, jak má být zákon postaven, aby efektivně reguloval danou oblast práva. Předpokladem pro efektivitu výběru daní je v první řadě pružnost orgánů vykonávajících správu daně, profesní kvalita zaměstnanců a v neposlední řadě kvalita zákonodárského sboru a jejich ochota a schopnost reagovat na vývoj ve společnosti. Trendem posledních dvaceti let bylo až neúměrné posilování práv subjektů na úkor státu. V posledních letech se tento trend na základě tlaku vyššího výběru daní a zamezení daňovým únikům postupně začíná potlačovat. Také správci daně se přestávají bát činit nepopulární a razantní úkony, které jim častokrát potvrdí i soudy.

To jsou obecné předpoklady pro správný výkon správy spotřebních daní, ale vraťme se k problému správy daní podle zákona o spotřební dani. Začneme u prvního kroku správy daní registrace a povolení. Tato řízení jsou v podstatě prvním filtrem správce daně. V těchto řízeních by měl mít správce daně plnou diskreční pravomoc. Zákonem jsou dány podmínky pro tato řízení, ale tyto podmínky jsou čistě formální, a proto je lze celkem snadno splnit. Z tohoto důvodu by měl mít správce daně pravomoc neudělit povolení rizikovému subjektu. V tomto směru soud správcům daně rozsudkem č.j. 5 Afs 84/2012 k nevydání povolení daňového skladu, ze dne 13. 12. 2013 možnost zastavit riziko hned v počátku vzal. Shrnutí soudu v právní větě uvádím v následujícím textu.

Právní věta

Pro posouzení, zda a za jakých podmínek vzniká navrhovateli (v projednávané věci žalobci) nárok na vydání povolení, je rozhodné zejména ust. § 20 odst. 2 ZSD, jež vymezuje náležitosti návrhu na vydání povolení, a ust. § 20 odst. 6 ZSD, které stanoví, za jakých podmínek celní ředitelství „rozhodne o vydání povolení“, resp. „vydá povolení“ dle věty druhé tohoto ustanovení. Ze znění ust. § 20 odst. 6 ZSD pak plyne, že celní ředitelství rozhodne o vydání povolení pouze tehdy, jestliže návrh na vydání povolení obsahuje náležitosti uvedené v § 20 odst. 2 ZSD a současně navrhovatel není v likvidaci nebo v insolvenčním řízení podle zvláštního právního předpisu. Zároveň celní ředitelství vydá povolení i v případě, že navrhovatel má nedoplatek na daních nebo clu nebo nedoplatek na pojistném a na penále na veřejné zdravotní pojištění nebo na pojistném a na penále na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „nedoplatek“), jestliže je uhrazení tohoto nedoplatku zajištěno. Výkladem ust. § 20 odst.

6 ZSD a contrario lze poté dovodit, že povolení nelze vydat pouze tehdy, pokud návrh navrhovatele neobsahuje náležitosti uvedené v § 20 odst. 2 ZSD a dále, je-li navrhovatel v likvidaci nebo v insolvenčním řízení, anebo má nezajištěný nedoplatek. Z hlediska jazykového výkladu tedy již zákonodárcem v ust. § 20 odst. 6 ZSD použité termíny „rozhodne o vydání povolení“ a „vydá povolení“ neponechávají místo pro pochybnosti, zda celní ředitelství takto za stanovených podmínek rozhodnout může nebo nemusí, je zřejmé, že tak dle závazné právní úpravy při splnění ZSD stanovených podmínek rozhodnout musí, tj. musí návrhu vyhovět a navrhovateli povolení vydat. Jiné předpoklady pro zamítnutí návrhu na vydání povolení dané ustanovení neobsahuje a jeho zjevným účelem, který neodporuje jeho jazykovému vyjádření, je, aby povolení bylo vydáno jen subjektu splňujícímu zákonem stanovené předpoklady a zároveň nebylo vydáno zjevně ekonomicky nezpůsobilému a nespolehlivému subjektu. Rovněž z hlediska teleologického výkladu proto jakýkoli prostor pro správní uvážení (resp. „absolutní volnou úvahu“) celního ředitelství, zda povolení vydat či nevydat s případným stanovením dalších (v zákoně neuvedených) podmínek, z ust. § 20 odst. 2, 6 ZSD neplyne, neboť účelem těchto ustanovení je právě stanovení předpokladů (podmínek), které musí navrhovatel splnit, aby mu mohlo být vydáno povolení k provozování daňového skladu. Z hlediska zachování právní jistoty a předvídatelnosti rozhodnutí správních orgánů pak není přípustné, aby tyto podmínky byly jinak než na základě zákona měněny, rozšiřovány apod. Zákonodárce pak sám dále pro specifické případy stanoví další podmínky, jejichž splnění navrhovatelem je nezbytné pro vydání povolení (srov. ust. § 20 odst. 23 ZSD, podle kterého další náležitosti návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu jsou pro minerální oleje stanoveny v § 61 ZSD a pro tabákové výrobky v § 117 ZSD). Oprávnění celního ředitelství postupovat při vydání povolení na základě správního uvážení nebo „absolutní volné úvahy“ nelze dovodit ani ze znění a účelu ust. § 20 odst. 7 a 8 ZSD.²⁷

Uvažování soudu v tomto rozsudku svědčí o odtržení soudu od reality. Vydání povolení k obchodním činnostem v žádném případě nemůže být pro subjekt nárokovatelné. I když jsou zákonem nastaveny filtry pro zachycení rizikových subjektů, tak to ještě není absolutní překážka pro podvodníky. Tato zákonná omezení musí být správcem daně plně využívána a nad to musí správce daně využít svých zkušeností a využívat institutu správního uvážení. Pro ilustraci uvedu jeden z mnoha téměř totožných případů. Daňový subjekt podal návrh na povolení přijímání minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jednalo se o nově vzniklý daňový subjekt,

²⁷ Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 84/2012

jehož jednatelkou byla bezdomovkyně s hlášeným pobytem na městském úřadě. Právnícká osoba, jejíž jednatelkou byla tato bezdomovkyně, formálně splňovala všechny zákonem předepsané podmínky. I když bylo zřejmé, že osoba bez jakýchkoliv znalostí v této oblasti a bez základního kapitálu je tzv. „bílý kůň“, a právnícká osoba je účelově založena pro spáchání daňového podvodu, muselo být povolení vydáno.

Ve svém rozsudku soud zcela suše použil jednotlivé druhy výkladu práva, ale zcela pominul způsob výkladu, který se dnes hojně používá, a to je výklad v kontextu a celkovém smyslu zákona, tedy „duch zákona“. Podmínky, uvedené zákonem pro vydání povolení, nelze brát za taxativně určené, protože možností, jak toto ustanovení obejít, je mnoho. Smyslem zákona je v první řadě možnost správného výběru daní a zamezení daňových úniků. Proto není možné klást překážky správci daně v rozhodování o povolení. Druhým argumentem je smysl samotného pojmu „povolení“. Z významu tohoto pojmu vyplývá, že pokud něco povolím, tak s jasnými pravidly. Jestliže vím, že osoba splňuje podmínky jen proto, aby toho mohla zneužít, pak je vydání tohoto povolení naprosto absurdní. Soud by měl rozhodovat o vydání povolení jen případech svévole správce daně. Jednalo by se o případy, kdy by správce daně neudělil povolení na základě bagatelních nebo nesmyslných důvodů.

Dalším palčivým místem správy spotřebních daní jsou vratky. Získání daně zpět je na jedné straně přínosem pro daňové subjekty, ale na druhé straně je také oblastí pro daňové úniky. Vracení daní při vývozu komodity nejen SpD ale velmi často DPH je častým objektem tzv. „karuselových podvodů“. Jak napovídá název je podvod založen na principu kolotoče, kdy se v množství zainteresovaných subjektů daňová povinnost rozplyne. S tímto druhem podvodů nebojují jen celní orgány, ať při správě SpD nebo při pohybu ostatního celního zboží, ale i finanční orgány při správě DPH. Zde vidím hlavní problém v legislativě EU a špatném nastavení kontrolních mechanismů. Nejčastěji se správce daně zabývá vrácením spotřební daně na výrobu tepla a „zelené nafty“. Správa daně v režimu nároku na vrácení daně na mineralogické postupy nebo na výrobu tepla není pro správce daně nijak zvlášť problematická. To samé nelze ovšem říci o nároku na vrácení daně pro zemědělskou prvovýrobu. Současnou právní úpravu lze směle hodnotit jako tristní. Především právní úprava byla v podstatě dokonalá. Rozdělovala zemědělské plochy podle typu a bonity půdy. Dále bylo možno čerpat vratku daně i na lesní porosty, což v současné úpravě nepřipouští. Spotřeba byla limitována normativem na jeden rok, který si zemědělec mohl procentuálně čerpat na každý měsíc. Výhodou bylo, že daňový subjekt normativ vyčerpat nemusel, ale na druhé straně ho přečerpat nemohl. Normativy byly navrženy zemědělskými odborníky a dle tvrzení zemědělských podnikatelů reálně

odpovídaly spotřebám pohonných hmot na jednotlivé pěstitelské práce. V současnosti je právní úprava postavena na skutečné spotřebě, která ovšem není nijak limitována. To je pro správce daně závažný problém v souvislosti s kontrolou a prokazováním. S účinností současné právní úpravy zaznamenali správci daně několikanásobné překročení bývalých normativů. Správce daně se při kontrolách běžně setkává s účelovým čerpáním vratky daně. Prokázání skutečné spotřeby je v případě účelově vedené evidence prakticky nemožné. V současné době se připravuje nová právní úprava, která je ještě horší než ta stávající. Legislativa by měla jít nejjednodušší cestou a vrátit se zpět k normativům. Představa zákonodárce, že daňové subjekty budou čestně nárokovat jen skutečnou spotřebu, zvláště když nárokovatelé vědí, že skutečná spotřeba je těžko prokazatelná, je opravdu naivní. Uzákoněním normativů by tato agenda získala zpět určitá pravidla a spravedlivé rozdělení nároků. V souvislosti s daňovými kontrolami, které jsou početně nejsilnějšími při kontrolách nároků na vrácení daně, nemohu nevzpomenout jeden rozsudek Ústavního soudu, který nelze nazvat jinak než excesem. Ústavní soud se zabýval oprávněním správce daně zahájit daňovou kontrolu. V nálezu sp. zn./č. j.:I. ÚS 1835/07-1 - Důvody pro zahájení daňové kontroly - vyloučení svévole vyjádřil ústavní soud svoji myšlenku v právní větě, kterou nyní ocituji.

„Daňová kontrola představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce (zákon o správě daní a poplatků ukládá v průběhu daňové kontroly daňovému subjektu řadu povinností od poskytování vhodného místa a prostředí k provádění kontrolních úkonů, přes umožnění vstupu pracovníka správce daně do všech provozních budov, místností, obydlí, dopravních prostředků, až po povinnost vydat pracovníku správce daně všechny požadované doklady, písemnosti atd.).

V podmínkách materiálního právního státu je nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinností nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.

Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně

nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.

V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku".²⁸

Toto je další případ odtržení soudců od reality a absolutní nepochopení institutu kontroly, jako nástroje správce daně pro správný výběr daní. Tento rozsudek vzbudil obrovskou vlnu odporu správců daně a dalších finančních institucí, které kontroly provádějí. Ministerstvo financí v otevřené odpovědi prohlásilo, že takovýto závěr je absolutně nesmyslný a že se tímto rozsudkem nebude řídit.

Dalším problematickým bodem při správě SpD je doprava. V minulosti docházelo při dopravách k četným podvodům, protože zboží je v rámci dopravy propouštěno do režimu s podmíněným osvobozením od daně. Se zavedením elektronického systému EMCS se zahájení doprav a potvrzování příjmu značně zrychlilo a zjednodušilo a tím také se ztížilo provádění podvodů. Systém ale ještě není dokonalý. I v tomto systému lze provést několik doprav na jedno evidenční číslo dokladu. Ideální pro dohled by bylo zavedení pozičního systému GPS pro každou jednotlivou dopravu.

Abych nebyl kritický pouze z ZSpD, musím říci, že ani daňový řád mě příliš příjemně nepřekvapil. Ze zkušenosti s předchozím zákonem o správě daní a poplatků musím říci, že podle mého názoru byl lepší než daňový řád. DŘ mi připadá chaoticky uspořádán. Zahájení řízení je až téměř poslední, před ním jsou popsány různé postupy správy daní apod. Také postrádám ustanovení o ukončení daňového řízení. Jestliže je zde ustanovení o zahájení řízení, tak by nemělo chybět ustanovení o ukončení řízení. V praxi se v případě nevystavení platebního výměru ukončuje daňové řízení podle § 106 DŘ rozhodnutím o zastavení řízení. Toto řešení mi nepřipadá vzhledem ke smyslu a důvodům zastavení řízení jako právně korektní. Dále mám negativní zkušenost s úpravou plných mocí. V důvodové zprávě je prezentována potřeba změny v souvislosti s generální plnou mocí, která dle výkladu prakticky neexistuje. Dle DŘ musí být plná moc konkretizována, musí být vymezen rozsah zmocnění, a to je v praxi často značně abstraktní pojem. Zvlášť problematické je ustanovení § 28 odst. 4 DŘ, které říká; zvolí-li

28 Nález Ústavního soudu sp. zn./č. j.:I. ÚS 1835/07-1

si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správy daní vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocniteliv rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci. K tomuto ustanovení odcituji komentář k DŘ.

18. *V otázce nahrazení existujícího zmocnění zmocněním novým daňový řád obsahuje pravidlo, podle něž pozdější plná moc, resp. v ní formulované zmocnění, nahrazuje ex lege plnou moc dřívější, a to v rozsahu, v němž se tyto plné moci, resp. zmocnění překrývají. Ačkoli tento princip býval pro oblast správy daní částí odborné veřejnosti dovozován již za účinnosti zák. o správě daní a poplatků, většina správců daně jej v praxi odmítala aplikovat. V tomto směru tedy přináší daňový řád do oblasti smluvního zastoupení při správě daní de facto převratnou novinku, která značně zjednoduší stávající formalistický přístup a administrativně ulehčí jak daňovým subjektům, které byly v takových případech doposud nuceny se spolu s udělením nové plné moci dřívější plné moci (v plném rozsahu či částečně) odvolávat, tak správcům daně, kteří v případě překrývání se nové plné moci s plnou mocí starší vydávali výzvy k odstranění nejasností či se jiným způsobem pokoušeli tuto kolizi ve spolupráci s daňovým subjektem odstranit. Daňový řád tím navíc přejímá úpravu obdobnou dalším procesním předpisům.²⁹*

Nevím, v čem zákonodárce viděl zjednodušení, ale prolínání plných mocí je v praxi problém, který může zastavit celé řízení. Aby správce daně předešel procesnímu nedostatku, tak stejně požaduje konkretizaci stavu plné moci.

Posledním příspěvkem je poměrně nové usnesení NSS, které v poslední době vyvolalo rozruch. Jde o usnesení ve věci penále. Usnesení plně obrací zavedený názor, který byl vykládán shodně soudy, odbornou veřejností a aplikován správci daně. Pro příklad uvedu výklad významu penále z odborné práce Daňové právo de lege lata.

„Penále – koncepčně se dnes nejedná o sankci, jejímž základem je delikt v platební rovině, nýbrž jde o delikt v rovině nalézací. Penále vzniká obligatorně přímo ze zákona a jeho uvalení je vázáno na nesplnění povinnosti tvrzení. Penále se předepisuje jen v případě, že daň je doměřena z iniciativy správce daně, nikoliv v případě doměření na základě podání dodatečného daňového přiznání.“³⁰

Usnesení NSS postavilo penále do jiné roviny.

Zde předkládám meritum usnesení 4 Afs 210/2014 – 57.

„Přestože je tedy penále ve smyslu § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive

§ 251 odst. 1 daňového řádu, institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy

29 Baxa Josef a kol Komentář k Daňovému řádu „, Systém ASPI - stav k 4.12.2011 do částky 126/2011 Sb. a 54/2011 Sb.m.s.

30 Jánošíková Petra JUDr., Ph.D. a kol. Daňové právo de lege lata, Plzeň 2014, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 64, ISBN 978-80-7380-503-6

judikatury Evropského soudu pro lidská práva a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnění své mezinárodní závazky (čl. 1 Ústavy) uzavřít, že se jedná o trest sui generis. Argument systematickou právního řádu, resp. jeho oborovým členěním, nabízející odlišení „trestních“ a „administrativních“ deliktů a sankcí za ně stanovených, včetně odlišnosti jejich ukládání, nemůže ve světle naplnění ostatních kritérií obstát. Stejně tak argument „automatickou ukládání“ správcem daně přímo ze zákona s vyloučením jakékoliv správní úvahy o tom, zda, případně v jaké výši penále stanovit, navíc bez předchozího řízení. Přitakat této argumentaci by v podstatě znamenalo v případě takto zvoleného legislativního řešení vyhnout se dosahu Úmluvy, ať už jejich hmotněprávních či procesních kautel (trest, trestní obvinění, spravedlivý proces...). Závěry vyslovené v tomto směru v aktuální literatuře založené na odmítnutí rozsudku ESLP ve věci *Lucky Dev proti Švédsku jako nepřesného a nesprávného* (srov. Radvan, M., *Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*, *Státní zastupitelství*, č. 4/2015, s. 20 a násl.), jsou proto nepřesvědčivé.

Shrnutí a závěr

[69] Rozšířený senát tedy uzavírá, že penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu, a je proto třeba na ně aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy, jakož i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.³¹

Toto rozhodnutí je pro všechny správce daně zásadním zásahem do výkonu jejich pravomocí. Často se stává, že se souběžně s daňovým řízením zahajuje i přípravné trestní řízení. Správce daně musí z důvodu nového výkladu zvažovat, zda dá přednost potrestání pachatele nebo fiskální stránce.

31 Usnesení NSS 4 Afs 210/2014 – 57.

Závěr

Smyslem této práce bylo nahlédnutí do agendy spotřebních daní. Tato agenda se rozvíjí poměrně rychlým tempem. Daňové subjekty, daňoví poradci, ale často správce daně, tedy celní orgány, mají dost práce se změnami vyrovnat. Práci jsem směřoval na jádro této agendy v obecnějším smyslu, protože téma správy spotřebních daní je svým rozsahem tak obsáhlé, že při podrobném rozpracování by tato práce byla poměrně objemnou knihou. Při shánění podkladů pro tuto práci jsem se potýkal s nedostatkem literatury. Odborné literatury k tématu spotřebních daní je poměrně málo a z toho mála je většina již zastaralá. Proto jsem z velké části čerpal z vlastních znalostí a zkušeností, které jsem ve své dvacetileté praxi nabyl. Velmi dobrým pramenem pro práci správce daně je soudní judikatura. Od roku 2004, kdy se celní správa stala správcem daně, vyšlo ohromné množství rozsudků různé kvality. Pro práci správců daně je často judikatura jediným vodítkem pro aplikaci právních norem v této oblasti. Rozhodnutí soudů jsou jakýmsi vyvážením pohledů na daňové řízení. Na správu daní lze pohlížet v zásadě ze dvou úhlů pohledů, ze strany daňového subjektu a ze strany správce daně. Často se tyto dva názorové proudy střetávají, tak nezbyvá, než nechat rozhodnout soudy.

Smyslem této práce také bylo nahlédnutí do daňového řízení ze strany správce daně. Cílem této práce je shrnutí daňového řízení v základních bodech od prvních úkonů, které daňovému řízení předcházejí. V poslední kapitole jsem se zmínil o důležitosti řízení, které předcházejí vlastnímu daňovému řízení. Zde vidím značný potenciál správců daně pro eliminaci případných rizik v souvislosti s plněním daňové povinnosti. V zájmu společnosti dozajista je snížení daňových úniků a maximální výběr daní. Důsledným prosazováním práva lze dosáhnout téměř úplné likvidace šedé ekonomiky, respektive daňové kriminality. Výsledkem bude vyčištění trhu od ekonomicky-patologických jevů a zároveň zlepšení podnikatelského prostředí. Druhým, neméně přínosným výsledkem bude řádný a maximální výběr daní. To je velmi důležité pro zabezpečení funkce státu v tak důležitých oblastech jako je obrana a bezpečnost státu, ale zrovna tak v oblasti sociální, kde je pro společnost důležité zabezpečení finančních prostředků na důchodový, zdravotní a sociální systém.

Vlastní daňové řízení klade na pracovníky správce daně poměrně velké nároky. S komoditami podléhajícími spotřební dani souvisí kromě prepisů týkajících se spotřební daně i jiné právní oblasti, které má celní správa v rámci státního dozoru v kompetenci. První oblastí je bezpečnost v silniční dopravě. Celníci dohlíží na doprřování právních předpisů při dopravě nebezpečných látek. Mezi tyto dopravy patří dopravy pohonných

hmot, ropných plynů, ale i lihu. Předpisy o přepravě nebezpečných látek (ADR) jsou velmi rozsáhlé a náročné na správnou aplikaci při výkonu dozoru. Druhou právní oblastí, které souvisejí nepřímo se spotřebními daněmi, jsou právní předpisy upravující oblast duševního práva. V tomto případě se jedná zejména o padělky lihových výrobků a výrobků z tabáku. Při dopravě se v řízení ovšem mohou vyskytnout i jiné případy, přímo související se správou daně. Jde o případy, kdy správce daně musí provést takové „subřízení“, tedy nějaký druh podpůrného řízení. Mezi tato řízení lze zařadit odběr vzorků, zajištění vybraných výrobků nebo motorového prostředku, ale i mísní šetření nebo daňová kontrola. Je tedy nasnadě, že celní orgány vedou několik řízení souběžně, včetně případného řízení ve správním trestání. Toto vše ale souvisí se stěžejním daňovým řízením, s řízením vyměřovacím, respektive doměřovacím. Vyměření daně je v podstatě závěrečnou činností daňového řízení. Případné odvolání nebo vymáhání daně je svým charakterem právo správní. Odvětví daňového práva, správa spotřebních daní, je svým obsahem velmi rozsáhlé. Ve své práci jsem se soustředil na páteř daňového řízení. Ropracovat daňové řízení do podrobností a se všemi souvislostmi by mnohonásobně přesáhlo povolený počet stran pro tuto práci. Ale věřím, že případnému čtenáři této práce pomůže v základní orientaci v agendě spotřebních daní a rozšíří rozhled ve složitém daňovém bludišti.

Abstract

This work is aimed at specific tax which plays a role in every person's life here in the Czech Republic. This tax is called excise tax. The tax is collected in connection with consumption. Excise tax is levied on products which may have an effect on environment (fuels) or health of people (alcohol, tobacco products). This tax belongs among indirect and selective taxes. Indirect tax is such which is returned by the tax payer and is eventually included in the price of the product. It is then returned to the taxpayer and further to the state by the end consumer. This work details excise tax, its administration and collection.

First part deals with the tax administrator, the Customs Administration of the Czech Republic. The introduction takes the reader to an excursus on the history of customs administration, the roots of which go back to the Ancient Mesopotamia. Next, there is a description of the development of customs administration in the history of our state. May 1, 2004 meant a crucial change to the Customs Administration of the Czech Republic. On that day, the Czech Republic became a member state of the European Community and as of that day the Customs Administration of the CR has been authorized to administer excise taxes. After the customs authorities took over the tax administration from the hands of financial authorities, this administration changed tremendously. Following the new act on excise taxes, customs authorities started to regulate taxes in compliance with the EU legislation.

The main part of this work is aimed at the excise tax itself. I focus on the definition of this tax, which type of tax it belongs to and what is its meaning. This is followed by legal regulation of excise tax, from which main establishments have been taken to form the framework of the taxation procedure. These are, in particular, the tax object, tax subject, commencement of tax liability, but also the tax rate and the method of tax calculation. All the mentioned establishments are the content of taxation procedure. Taxation procedure is a type of activity of a tax authority which is aimed at determining the correct tax amount and further at the correct tax assessment. Before the taxation procedure itself is started, the subject must be registered, which is a type of tax subject record that each tax administrator keeps on file. The tax subject is registered for each individual tax. The second phase before the tax procedure is the authorization procedure. The tax administrator authorizes a specific tax subject to activities set by law e.g. a permission to run a tax stock or a permission to accept products in the mode of conditional exempt of tax etc.

If the subject is registered and is granted a permission, the subject, in compliance with that permission, may start doing its business activity with products liable to excise tax. Liable to excise tax are:

- a) mineral oils and petroleum gases
- b) spirit
- c) wine and its intermediates
- d) tobacco and tobacco products
- e) beer

Next, this work is focusing on how the above mentioned products can be treated. There are several options. The product may be a complete tax exempt. These cases are set by law. One of them is, for instance, NATO troops where fuels are exempt from tax, or products meant for technological purposes. Another option is tax return. The goal of tax return is to decrease the cost for users. This is the case of excise tax return for heat production. In this case, it does not matter whether it is heat production for technological purposes or for heating buildings. The second alternative is tax return in agricultural production. Tax may only be returned for vegetable production. Claim to tax return for vegetable production is a form of subsidy. The reason for this claim is subsidy of agriculture.

A next option is treating products in the mode of conditional tax exempt. Conditional tax exempt is possible only in two instances. The first case is placing goods in a tax stock. The goods does not need to be taxed immediatly the tax stock, however, must have some kind of financial insurance in the amount set by law. The second case is transporting goods liable to tax. By this is meant transportation between stocks or for a person who is entitled to accept goods in the tax exempt mode. Even in this case the goods must be ensured. With transportation, insurance to full extent of the tax for the trasported goods is required.

The last topic discussed in this work is assessing tax. Assesing various kinds of taxes is looked at. Each individual tax has its individual tax base as well as tax rate. Another issue is the procedures undergone by tax administrators in compliance with laws. The tax administrator is obliged to administer taxes only following the law and respect the rights of the tax subjects. Assessing and paying for the tax is the end of this phase of tax procedure.

Příloha 1.

Vzorce pro výpočet ukazatelů finanční stability

1. Ukazatele rentability:

a. rentabilita celkového kapitálu = $[(\text{výsledek hospodaření před zdaněním} + \text{nákladové úroky}) / \text{aktiva celkem}] \times 100$;

b. rentabilita vlastního kapitálu = $(\text{výsledek hospodaření za účetní období} / \text{vlastní kapitál}) \times 100$.

2. Ukazatele likvidity:

a. okamžitá likvidita = $\text{krátkodobý finanční majetek} / (\text{krátkodobé závazky} + \text{krátkodobé bankovní úvěry} + \text{krátkodobé finanční výpomoci})$;

b. pohotová likvidita = $(\text{krátkodobý finanční majetek} + \text{krátkodobé pohledávky} - \text{nedobytné pohledávky}) / (\text{krátkodobé závazky} + \text{krátkodobé bankovní úvěry} + \text{krátkodobé finanční výpomoci})$;

c. běžná likvidita = $(\text{oběžná aktiva} - \text{neprodejně zásoby} - \text{dlouhodobé pohledávky} - \text{nedobytné pohledávky}) / (\text{krátkodobé závazky} + \text{krátkodobé bankovní úvěry} + \text{krátkodobé finanční výpomoci})$;

d. čistý pracovní kapitál = $(\text{oběžná aktiva} - \text{neprodejně zásoby} - \text{dlouhodobé pohledávky} - \text{nedobytné pohledávky}) - \text{krátkodobé závazky} - \text{krátkodobé bankovní úvěry} - \text{krátkodobé finanční výpomoci}$.

3. Ukazatele finanční stability:

a. podíl vlastních zdrojů na aktivech = $(\text{vlastní kapitál} / \text{aktiva celkem}) \times 100$;

b. úrokové krytí = $(\text{výsledek hospodaření před zdaněním} + \text{nákladové úroky}) / \text{nákladové úroky}$;

c. doba splácení dluhů = $(\text{cizí zdroje} - \text{rezervy}) / (\text{výsledek hospodaření za účetní období} + \text{odpisy})$;

d. krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji = $(\text{vlastní kapitál} + \text{rezervy} + \text{dlouhodobé závazky} + \text{bankovní úvěry dlouhodobé}) / \text{dlouhodobý majetek}$;

e. ziskový účinek finanční páky = $[(\text{výsledek hospodaření před zdaněním} / (\text{výsledek hospodaření před zdaněním} + \text{nákladové úroky})) \times (\text{aktiva celkem} / \text{vlastní kapitál})$.

4. Ukazatele aktivity:

a. obrat aktiv = $(\text{tržby za prodej zboží} + \text{tržby za prodej vlastních výrobků a služeb}) /$

aktiva celkem;

b. doba obratu zásob = zásoby / [(tržby za prodej zboží + tržby za prodej vlastních výrobků a služeb) / 360];

c. doba obratu krátkodobých pohledávek = krátkodobé pohledávky / [(tržby za prodej zboží + tržby za prodej vlastních výrobků a služeb) / 360];

d. doba splácení krátkodobých závazků = krátkodobé závazky / [(tržby za prodej zboží + tržby za prodej vlastních výrobků a služeb) / 360].

5. Ukazatele produktivity práce:

a. nákladovost přidané hodnoty = (osobní náklady / přidaná hodnota) x 100;

b. produktivita práce z přidané hodnoty = přidaná hodnota / průměrný přepočtený počet zaměstnanců.³²

Příloha 2

$$A = B \times (C/1000) \times 0,4,$$

kde

A = nárok na vrácení daně,

B = množství minerálních olejů v litrech prokazatelně spotřebovaných za zdaňovací období pro zemědělskou prvovýrobu,

C = platná sazba daně podle zákona o spotřebních daních, uvedená na dokladu o prodeji,

b) pro minerální oleje uvedené v § 45 odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních

$$A = B \times 4,38,$$

kde

A = nárok na vrácení daně,

B = množství minerálních olejů v litrech prokazatelně

32 https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Povoleni_info/Spolehlivost.pdf

spotřebovaných za zdaňovací období
 pro zemědělskou prvovýrobu,
 4,38 = výše vrácené daně odpovídající sazbě daně
 u těchto minerálních olejů ve výši 9,265
 Kč/l po vyloučení části sazby daně připadající
 na přimíchané biopalivo ve výši 1,6 Kč/l
 vynásobená koeficientem 0,5714³³

Příloha 3.

Příloha k vyhlášce č. 468/2003 Sb.

1. Velký Ballingův vzorec

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

2. Vysvětlivky ke vzorci pro výpočet extraktu původní mladiny

p - extrakt původní mladiny,

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

A - hmotnostní procento alkoholu stanovené v destilátu pyknometricky, popřípadě denzitometricky.³⁴

³³ Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 202/2014 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních olejů zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence s nimi souvisejícími

³⁴ Vyhláška č. 468/2003 Sb., Vyhláška o stanovení vzorce pro výpočet extraktu původní mladiny před zakvašením a metodách určení extraktu původní mladiny.

Příloha č. 4

SPD VNITROSTÁTNÍ vybráno Celní správou

v tis. Kč

	I-XII/2014	I-XII/2015	rozdíl	% 2015/2014
SPD z vína a meziproductů	293 943,0	318 918,3	24 975,2	108,5
SPD z minerálních olejů	81 609 601,3	84 477 667,9	2 868 066,6	103,5
SPD z lihu	6 720 315,9	7 068 305,9	347 989,9	105,2
SPD z piva	4 586 548,2	4 707 992,4	121 444,1	102,6
SPD z tabák. výrobků	18 422,0	17 249,5	-1 172,5	93,6
SPD z tabák.nálepek	44 677 614,2	50 843 862,9	6 166 248,8	113,8
SPD ze surového tabáku	0,0	0,0	0,0	x
Daň z elektřiny	1 256 456,4	1 225 359,3	-31 097,1	97,5
Daň ze zemního plynu	1 137 868,3	1 149 304,6	11 436,3	101,0
Daň z pevných paliv	403 289,4	416 739,4	13 450,0	103,3
Vratky:				
Min.oleje - zelená nafta	-970 700,2	-1 216 624,4	-245 924,2	x
- pro výr.tepla a TB	-486 704,3	-518 733,5	-32 029,3	x
- ostatní benzíny	-8 502,9	-10 227,5	-1 724,6	x
- ozbr.sily cizích států	-80,1	-6 842,5	-6 762,4	x
- dle § 55	-13 860,5	-14 848,7	-988,2	x
- osobám s imunitou	-8 897,8	-8 668,3	229,5	x
Daň z elektřiny	-53,4	-60,4	-7,0	x
Daň ze zemního plynu	-33,6	-37,1	-3,5	x
Daň z pevných paliv	0,0	0,0	0,0	x
Vnitrostátní SPD celkem	139 215 226,0	148 449 357,8	9 234 131,8	106,6

Výběr spotřebních daní za rok 2015.³⁵

35 Měsíčník Celní správy ČR, 50. ročník, únor 2015

Přehled použitých zkratk

SpD	Spotřební daň
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
DŘ	Daňový řád
ZSpD	Zákon o spotřebních daních
DaP	Daňové přiznání
NSS	Nejvyšší správní soud
VV	Vybrané výrobky

Seznam použité literatury a pramenů

Prameny:

Literatura:

1. Brodesser Slavomír a kol., Celnictví v československu, Praha 1982, vydavatelství Naše vojsko
2. Ing. Igor Kotlán Ph.D. a kol., Ekonomický přehled 2. díl, Chcete se dostat na ekonomickou fakultu?, 1. vydání, Brno 2005, Institut vzdělávání SOKRATES, s.r.o., str. 39, ISBN 80-86572-14-5
3. Prof. Ing. Alena Vančurová Ph.D, doc. Ing. Lenka Láchová, Csc., Daňový systém ČR 2014,12. vydání, Praha 2014, 1. VOX a.s., str. 273-274, ISBN 978-80-87480-23-6
4. JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D. a kol. Daňové právo de lege lata,1. vydání, Plzeň 2014, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 42, ISBN 978-80-7380-503-6
5. Bohumila Kotenová a kol. Zákon o spotřebních daních; Komentář,2. aktualizované vydání, Praha: Wolters Kluwer 2015, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk s.r.o., str. 304-308, ISBN 978-80-7478-833-3

Prameny:

1. Důvodová zpráva k daňovému řádu
2. zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
3. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
4. zákon č. 252/1997 Sb., Zákon o zemědělství
5. zákon č.563/1991 Sb., Zákon o účetnictví.
6. zákon č. 61/1997 Sb., Zákon o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu)
7. prováděcí předpis č. 413/2003 Sb. Vyhláška, kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků
8. vyhláška č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů
9. předpis č. 202/2014, novelizovaný předpisem č. 361/2015. Vyhláška, kterou se mění
10. vyhláška č. 202/2014 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení daně z minerálních

olejů zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě a způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence s nimi souvisejícími

10. vyhláška č. 34/2007 Sb., o značkování některých dalších minerálních olejů.

11. předpis č. 468/2003 Sb. Vyhláška o stanovení vzorce pro výpočet extraktu původní mladiny před zakvašením a metodách určení extraktu původní mladiny

Rozsudky:

1. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 43/2010
2. rozsudek NSS č.j. 5 Afs 84/2012
3. rozsudek NSS č. 2 Afs 5/2010 – 97
4. usnesení NSS 4 Afs 210/2014 – 57.
5. rozsudek NSS 8Afs 21/2013-54
6. rozsudek NSS 8 Afs 19/2012-44
7. rozsudek NSS 1 Afs 131/2015-38
8. rozsudek MěS č.j. 9 Af 1/2010-40

Internetové prameny:

1. <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/o-ceske-cs.aspx>
2. https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Povoleni_info/Spolehlivost.pdf
3. https://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Povoleni_info/Ekonomicka_stabilita.pdf
4. https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/doprava/Informace/Informace_09_27819.pdf
5. <http://lidovyslovník.cz/index.php?dotaz=bur%E8%E1k>
6. <http://www.evinice.cz/o-vine/deleni-vin>
7. <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/surovy-tabak/Stranky/default.aspx>