



Česká republika
Nejvyšší kontrolní úřad



SPOLEČNÁ ZÁVĚREČNÁ ZPRÁVA

o výsledcích paralelních kontrol
správy spotřebních daní v SR a ČR

Květen 2017

Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky, www.nku.gov.sk

Nejvyšší kontrolní úřad České republiky, www.nku.cz

Obsah

| | |
|--|-----------|
| Úvodní slovo | 5 |
| 1. Shrnutí a vyhodnocení | 7 |
| 2. Základní informace | 9 |
| 2.1 Identifikace kontroly provedené NKÚ ČR | 10 |
| 2.2 Identifikace kontroly provedené NKÚ SR | 10 |
| 3. Legislativa pro oblast spotřebních daní v ČR a SR | 11 |
| 3.1 Legislativa spotřebních daní v ČR..... | 11 |
| 3.1.1 Vymezení právních předpisů v ČR | 11 |
| 3.1.2 Struktura změn legislativy pro jednotlivé druhy spotřebních daní ve vztahu k předmětu kontroly v ČR | 12 |
| 3.2 Legislativa spotřebních daní v SR | 19 |
| 3.2.1 Vymezení právních předpisů v SR | 19 |
| 3.2.2 Struktura změn legislativy pro jednotlivé druhy spotřebních daní ve vztahu k předmětu kontroly v SR | 19 |
| 3.3 Porovnání a vyhodnocení | 22 |
| 3.3.1 Porovnání..... | 22 |
| 3.3.2 Vyhodnocení..... | 23 |
| 4. Vývoj příjmů ze spotřebních daní | 25 |
| 4.1 Inkaso spotřebních daní ve vazbě na makroekonomické ukazatele v ČR..... | 25 |
| 4.2 Inkaso spotřebních daní ve vazbě na makroekonomické ukazatele v SR | 28 |
| 4.3 Porovnání a vyhodnocení | 29 |
| 4.3.1 Porovnání | 29 |
| 4.3.2 Vyhodnocení | 31 |
| 5. Administrativní výdaje správy spotřebních daní | 32 |
| 5.1 Administrativní náklady správy spotřebních daní v ČR..... | 33 |
| 5.2 Administrativní náklady správy spotřebních daní v SR | 36 |
| 5.3 Porovnání a vyhodnocení..... | 37 |
| 5.3.1 Porovnání..... | 37 |
| 5.3.2 Vyhodnocení..... | 38 |

| | |
|--|-----------|
| 6. Výkonnostní ukazatele správy spotřebních daní | 39 |
| 6.1 Výkonnostní ukazatele v ČR | 40 |
| 6.1.1 Povolení a registrace k činnosti v ČR | 40 |
| 6.1.2 Administrativní úkony v ČR | 43 |
| 6.2 Výkonnostní ukazatele v SR | 45 |
| 6.2.1 Povolení a registrace k činnosti v SR | 45 |
| 6.2.2 Administrativní úkony v SR | 50 |
| 6.3 Porovnání a vyhodnocení | 56 |
| 6.3.1 Porovnání | 56 |
| 6.3.2 Vyhodnocení | 57 |
| 7. Elektronizace administrativních úkonů | 58 |
| 7.1 Elektronizace administrativních úkonů v ČR..... | 58 |
| 7.2 Elektronizace administrativních úkonů v SR | 59 |
| 7.3 Porovnání a vyhodnocení | 59 |
| 7.3.1 Porovnání | 59 |
| 7.3.2 Vyhodnocení | 59 |
| 8. Analýza změn organizační struktury a personálního zabezpečení v oblasti spotřebních daní | 60 |
| 8.1 Organizační uspořádání Celní správy ČR | 60 |
| 8.2 Organizační uspořádání správy spotřebních daní v SR | 62 |
| 8.3 Porovnání a vyhodnocení | 63 |
| 8.3.1 Porovnání | 63 |
| 8.3.2 Vyhodnocení | 63 |
| 9. Systém EMCS | 64 |
| 9.1 EMCS v ČR | 64 |
| 9.1.1 Vývoj a funkcionality systému EMCS | 64 |
| 9.1.2 Výdaje na zavedení a používání systému EMCS | 65 |
| 9.2 EMCS v SR | 66 |
| 9.2.1 Vývoj a funkcionality systému EMCS | 66 |
| 9.2.2 Výdaje na zavedení a používání systému EMCS | 68 |
| 9.3 Porovnání a vyhodnocení | 68 |
| 9.3.1 Porovnání | 68 |
| 9.3.2 Vyhodnocení | 69 |
| 10. Závěr | 70 |
| Seznam zkratk | 71 |
| Přílohy | 73 |

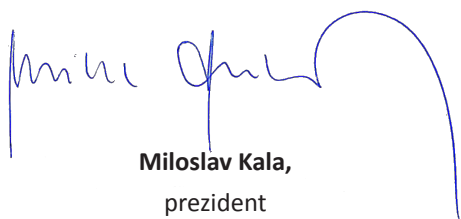
Úvodní slovo

Předkládaná společná zpráva informuje o průběhu a výsledku mezinárodní spolupráce při paralelních kontrolách, které provedly Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky a Nejvyšší kontrolní úřad České republiky, se zaměřením na správu spotřebních daní v letech 2012–2015.

Spolupráce mezi nejvyššími kontrolními institucemi obou zemí byla realizována na základě *smlouvy o spolupráci mezi NKÚ SR a NKÚ ČR při výkonu paralelních kontrol zaměřených na správu spotřebních daní*, která byla uzavřena v srpnu 2015.

Téma paralelních kontrol bylo vybráno na základě skutečnosti, že oba členské státy EU vycházejí ze společné evropské legislativy s cílem zjistit, jak je aplikována na národní úrovni, jak je nastaven systém správy spotřebních daní a v čem jsou systémy v SR a v ČR rozdílné.

Největší přínos uskutečněných kontrolních akcí spočíval ve výměně zkušeností, identifikaci rozdílů a zjištění dobré praxe. V neposlední řadě bylo přínosem zjištění, že mezinárodní porovnatelnost dat o výkonnosti a efektivitě správy spotřebních daní je bez realizace paralelních kontrol velice omezená.



Miloslav Kala,
prezident

Nejvyššího kontrolního úřadu
České republiky



Karol Mitrik,
předseda

Nejvyššího kontrolního úřadu
Slovenské republiky

1. Shrnutí a vyhodnocení

- Právní úprava spotřebních daní v ČR a v SR a jejich správy je v souladu s právními předpisy EU a významně překračuje požadavky EU. Mezi úpravou spotřebních daní v SR a ČR byly zjištěny rozdíly, v ČR přispívá k efektivní správě spotřebních daní ověřování ekonomické stability žadatelů o vydání povolení a povinné značení a barvení vybraných minerálních olejů a některých dalších olejů. V SR je distribuce kontrolních známek jednodušší než v ČR a méně zatěžuje správce daně. V boji proti únikům na spotřebních daních se jako dobrá praxe v obou zemích osvědčil dohled nad pohybem surového tabáku, resp. tabákové suroviny, implementace institutu distributora pohonných hmot a evidence prodejců spotřebitelského balení lihu.
- Příjmy ze spotřebních daní v SR a ČR rostou pomaleji než ostatní daňové příjmy.
Cíle EU spočívající ve snížení zdanění práce, v zavádění ekologicky úsporných opatření a omezování závislosti na tabáku a alkoholu nebyly dosud v ČR a SR naplňovány, mj. i proto, že v obou zemích není zavedena indexace sazeb spotřebních daní. To má za následek snižování významnosti spotřebních daní na celkových daňových příjmech a v důsledku rostoucí kupní síly reálné snižování daňového zatížení spotřebními daněmi. Zavádění ekologických opatření stát dlouhodobě finančně podporuje, avšak tato opatření mají negativní dopad na příjmy ze spotřebních daní, které tak v budoucnu bude třeba nahradit jinými příjmy nebo snížením výdajů státu.
- Administrativní výdaje vynaložené na správu spotřebních daní v ČR i SR dlouhodobě rostou, zejména z důvodu růstu mezd, a jejich efektivnost klesá. V SR tuto efektivnost negativně ovlivňují také výdaje na elektronizaci správy spotřebních daní (IT výdaje) a výdaje vynaložené na mzdy zaměstnanců vykonávajících stálý daňový dozor v daňových skladech na líh. Elektronizace správy spotřebních daní v SR se na snížení počtu správců daně významně neprojevila. NKÚ ČR a NKÚ SR doporučují FŘ SR přehodnotit opodstatněnost výkonu stálého daňového dozoru v daňových skladech na líh. V ČR efektivnost administrativních výdajů ovlivňovala skutečnost, že Celní správa ČR neaplikovala v kontrolovaném období postupy, které by vedly ke snížení personální náročnosti správy spotřebních daní.
- Počet porovnatelných administrativních úkonů správců daně byl v SR a ČR v jednotlivých letech kontrolovaného období podobný, přitom počet porovnatelných daňových subjektů je v SR o cca třetinu nižší než v ČR. Správci daně v SR provádějí administrativní úkony převážně

formou fyzického výkonu daňového dozoru, zatímco správci daně v ČR kladou důraz na vzdálený dohled a analýzu rizik. Správa spotřebních daní v SR je administrativně náročnější než v ČR a vzhledem k poměru počtu daňových úkonů k počtu subjektů i nákladnější.

- Elektronizace správy spotřebních daní v SR a ČR proběhla v rozdílných oblastech. V SR je plně elektronizována administrace daňových přiznání ke spotřebním daním, v ČR jsou elektronicky předávány doklady prokazující zdanění vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu. Oba způsoby elektronizace podporují efektivní správu spotřebních daní, a proto je NKÚ ČR a NKÚ SR doporučují aplikovat nejen v obou zemích.
- Celkové výdaje na zavedení systému EMCS nebylo možno porovnat, neboť FŘ SR poskytlo údaje o výdajích pouze za upgrade systému v období 2011–2015, avšak výdaje byly vynakládány i před tímto obdobím. Výdaje vynaložené v uvedeném období pouze za upgrade EMCS byly v SR cca o 20 % vyšší než výdaje vynaložené v ČR jak na zavedení EMCS, tak na upgrade tohoto systému za více než deset let.

Správci spotřebních daní v ČR a SR nedosahovali srovnatelných hodnot kvalitativních ukazatelů při vynaložení srovnatelných výdajů. Úroveň dohledu je v obou zemích srovnatelná, avšak v SR je správa spotřebních daní významně náročnější na zdroje.

Zavedením elektronického systému pro sledování pohybu výrobků podléhajících spotřební dani (EMCS) došlo k zefektivnění správy spotřebních daní, avšak v SR v nižší míře, neboť na zavedení systému a jeho modernizaci byly vynaloženy významně vyšší výdaje než v ČR.

2. Základní informace

Spolupráce obou kontrolních institucí probíhala na základě Smlouvy o spolupráci při provedení paralelních kontrol zaměřených na správu spotřebních daní ze dne 18. 8. 2015. NKÚ ČR a NKÚ SR se dohodly, že provedou paralelní kontroly, které budou primárně zaměřeny na problematiku správy spotřebních daní a jejichž výsledky umožní analýzu, vzájemné porovnání a vyhodnocení zjištěných skutečností. Byly dohodnuty společné auditní otázky, ze kterých paralelní kontroly vycházely.

Charakteristika předmětu a cíle paralelní kontroly: Cílem paralelních kontrol bylo porovnat výkonnost správců spotřebních daní při zohlednění kvalitativních a kvantitativních ukazatelů a identifikovat slabé stránky procesu správy spotřebních daní. Zodpovězeny měly být zejména následující hlavní auditní otázky:

- Dosahovali správci spotřebních daní v ČR a SR srovnatelných hodnot kvalitativních ukazatelů při vynaložení srovnatelných výdajů?
- Došlo zavedením elektronického systému pro sledování pohybu výrobků podléhajících spotřebním daním (*Excise Movement and Control System – EMCS*)¹ k zefektivnění správy spotřebních daní a byly výdaje na jeho zavedení vynaloženy účelně?

Provedenými paralelními kontrolami měly být zjištěny příčiny významných rozdílů ovlivňující efektivitu a účelnost správy daně v ČR a SR, zejména v oblasti právní úpravy a v nastavení organizační struktury.

Generální ředitelství cel (GŘC) a Finanční ředitelství SR (FR SR) se připojily ke společné deklaraci o vzájemné spolupráci zemí Visegrádské čtyřky, mezi cíle této deklarace patří oblasti spotřebních daní mimo jiné boj proti podvodům, prozkoumání možnosti harmonizace právních předpisů a hledání harmonizovaných interpretací o pravidlech vybraných problémů, prozkoumání možnosti společných aktivit ke zvýšení efektivity při odhalování podvodů a sdílení zkušeností a osvědčených postupů.

¹ EMCS je provozován podle rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES, ze dne 16. června 2003, o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební daní.

2.1 Identifikace kontroly provedené NKÚ ČR

| | |
|-----------------------------|--|
| Číslo kontroly: | 15/33 |
| Předmět kontroly: | Správa spotřebních daní |
| Cíl kontroly: | Cílem kontroly NKÚ ČR bylo prověřit postup celních orgánů při správě spotřebních daní, zejména při sledování přepravy v systému podmíněného osvobození od spotřebních daní a při zajištění daně (celních dluhů); prověřit, zda je systém správy spotřebních daní nastaven tak, aby byla zajištěna efektivnost výběru příjmů státního rozpočtu. |
| Kontrolované období: | roky 2012–2015 a v případě věcných souvislostí i období předcházející a navazující |
| Kontrolovaná osoba: | Generální ředitelství cel |

2.2 Identifikace kontroly provedené NKÚ SR

| | |
|-----------------------------|---|
| Číslo kontroly: | KA-023/2016/1050 |
| Předmět kontroly: | Správa spotřebních daní |
| Cíl kontroly: | Cílem kontroly bylo nezávislé a objektivní přezkoumání, zda FŘ SR a celní úřady (CÚ) při správě spotřebních daní fungují hospodárně, efektivně a účinně v souladu se všeobecně závaznými právními předpisy. |
| Kontrolované období: | roky 2012–2015 |
| Kontrolovaná osoba: | Finanční ředitelství Slovenské republiky |

3. Legislativa pro oblast spotřebních daní v ČR a SR

Legislativa správy spotřebních daní je rozdělena na úroveň právní úpravy EU (viz příloha č. 1) a úroveň národních právních předpisů (viz příloha č. 2).

Směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, definuje spotřební daň a určuje základní pravidla pro správu daní a nakládání s energetickými produkty a elektřinou, tabákovými výrobky, alkoholem a alkoholickými nápoji. Tato směrnice umožňuje uvalit daně ze spotřeby i na jiné výrobky.

Právní předpisy EU upravují zejména minimální podmínky pro:

- výši daňových sazeb pro jednotlivé druhy vybraných výrobků,
- výrobu, skladování, zpracování a držení výrobků podléhajících dani,
- vznik daňové povinnosti,
- osvobození od daně a vrácení daně,
- dohled nad dopravou vybraných výrobků mezi členskými státy EU, mezinárodní spoluprací a vedení registrů o hospodářských subjektech a daňových skladech.

Právní úprava EU umožňuje zavádět kontrolní postupy a instituty na národní úrovni za předpokladu, že nebudou narušovat hospodářskou soutěž.

3.1 Legislativa spotřebních daní v ČR

3.1.1 Vymezení právních předpisů v ČR

V ČR je právní úprava spotřebních daní soustředěna do zákona o spotřebních daních (zákon č. 353/2003 Sb.), který upravuje správu daně z minerálních olejů, daně z lihu, daně z tabákových výrobků, daně z piva, daně z vína a meziproduktů a daně ze surového tabáku. Tento zákon definuje formy nakládání s výrobky podléhajícími spotřebním daním, plátce daně, povolovací řízení, podmínky pro dopravu výrobků, přiznání daně a sankce za porušení právních předpisů. Zákon a navazující vyhlášky dále upravují některé další podmínky pro nakládání s minerálními oleji (značkování minerálních olejů), omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků, sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji a skladování surového tabáku pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků.

Daně z ostatních energetických produktů (tj. zemního plynu a některých dalších plynů, pevných paliv a elektřiny) jsou upraveny v částech 45 až 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

V ČR je dále řada ustanovení, která souvisejí se správou spotřebních daní, obsažena ve speciálních právních předpisech. Zákon o pohonných hmotách č. 311/2006 Sb. a prováděcí předpis upravují podmínky pro prodej, výdej, distribuci pohonných hmot a vedení evidence pohonných hmot uvedených do volného daňového oběhu.

V zákoně č. 61/1997 Sb., o lihu, a v jeho prováděcích předpisech jsou definovány podmínky pro výrobu, skladování, evidenci a kontrolu výroby a oběhu lihu. Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, a příslušné prováděcí předpisy stanoví povinné značení lihu ve spotřebitelském balení, podmínky pro nakládání s kontrolními páskami a podmínky pro nakládání s lihem (tj. pro výrobu, zpracování, prodej nebo jiný převod, přepravu, dopravu, skladování, převzetí, užití, držení, dovoz nebo vývoz lihu).

Postupy při daňovém řízení, které nejsou uvedeny ve speciálních předpisech, upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Sankce jsou ukládány postupy podle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád.

Podmínky pro vydání živnostenského oprávnění (koncese) k provozování živnosti „výroba a zpracování paliv a maziv a distribuce pohonných hmot“ a „výroba, úprava a prodej lihu kvasného, lihu konzumního a lihovin“ jsou upraveny zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).

Česká republika využila oprávnění zavádět kontrolní postupy a instituty pro kontrolu dopravy vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu a pro dohled nad dodržováním právních předpisů při nakládání s vybranými výrobky, u kterých nebyla odvedena spotřební daň, i při nakládání s vybranými výrobky, u kterých již byla daň odvedena. Jedná se o sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji a surovým tabákem, značkování některých dalších minerálních olejů, značení tabákových výrobků a lihu ve spotřebitelském balení.

Česká republika oprávnění aplikovat spotřební daň i na jiné výrobky využila a jako jedno z opatření proti daňovým podvodům zavedla spotřební daň ze surového tabáku.

3.1.2 Struktura změn legislativy pro jednotlivé druhy spotřebních daní ve vztahu k předmětu kontroly v ČR

Na základě usnesení vlády České republiky ze dne 3. října 2012 č. 735, k realizaci „plánu nulové tolerance k černému trhu s lihovinami“, došlo v letech 2012–2015 v České republice k zásadním legislativním úpravám, kterými byla zavedena řada opatření proti daňovým podvodům na spotřební dani z lihu. Ve stejném období došlo i k zásadním změnám v právní úpravě u daně z minerálních olejů, daně z tabákových výrobků a trestnosti přípravy krácení daně.

Trestněprávní ochrana daňových příjmů

S účinností od 1. 7. 2016 je zavedena trestnost přípravy trestného činu „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“. Provedená úprava by měla umožnit policejním orgánům efektivnější a včasnější přijímání opatření k omezení daňových podvodů, např. nasazení operativně pátracích prostředků.

Obecná ustanovení správy spotřebních daní

Vydání povolení k nakládání s výrobky podléhajícími spotřební dani podle zákona o spotřebních daních je s účinností od 1. 1. 2015 podmíněno:

- spolehlivostí;
- bezdlužností;
- ekonomickou stabilitou;
- oprávněním provozovat živnost umožňující výkon činnosti související s povolením;
- situací, kdy návrhové není v likvidaci nebo v úpadku.

Cílem právní úpravy bylo zejména řešení problematiky vzniku daňových nedoplatků, a to redukcí subjektů s oprávněním k nakládání s výrobky podléhajícími zdanění spotřební daní.

Podmínka ekonomické stability nově umožňuje správci daně zohlednit finanční situaci daňových subjektů jak v rámci povolovacího řízení, tak i po vydání povolení. Smyslem tohoto opatření je zamezit subjektům nemajícím dostatečné finanční příjmy k řádnému plnění daňových povinností, aby nakládaly s vybranými výrobky. K posouzení ekonomické stability návrhové byly stanoveny ukazatele (rentabilita, likvidita, finanční stabilita, aktivita, produktivita práce), na jejichž základě se provádí finanční analýza. Kromě těchto ukazatelů záleží i na správním uvážení správce daně s ohledem na individuální podmínky daného řízení.

V zákoně je stanovena periodicita prověřování plnění podmínky ekonomické stability z důvodu aktuálnosti údajů – prověřování probíhá jedenkrát ročně v návaznosti na lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů. Správce daně má možnost stanovit i další podmínky potřebné pro správu daně. Pokud držitel povolení podmínky neplní, je správce daně oprávněn povolení zrušit, případně zrušit s odkladem.

Z celkového počtu 2 609 subjektů, u nichž Celní správa ČR prověřovala podmínku ekonomické stability, bylo 18,6 % shledáno ekonomicky nestabilními s vysokým rizikem vzniku nedoplatků v případě, že daňová povinnost překročí výši zajištění daně (např. opakovaný příjemce). Povolení bylo zrušeno deseti subjektům, ostatní žadatelé navýšili zajištění daně, kapitalizovali svůj vklad do společnosti nebo doložili aktuální údaje z účetnictví, podle kterých již splňovali všechny podmínky pro vydání povolení.

Podmínky spolehlivosti a bezdlužnosti musí kromě návrhové splňovat i fyzická osoba, která je statutárním orgánem nebo je jeho členem, anebo fyzická osoba, která sice není statutárním orgánem návrhové ani jeho členem, ale tuto činnost vykonává (řetězení právnických osob v postavení statutárního orgánu nebo jeho člena, tzv. navázané subjekty). Do konce roku 2016 bylo prověřeno více než 30 000 navázaných subjektů.

Evidence vedené podle zákona o spotřebních daních (§ 37 až § 40 a § 60 zákona č. 353/2003 Sb.) obsahují údaje o:

- druhu, názvu, kódu a množství zboží vyrobeného, převzatého, vydaného nebo odeslaného, a to v členění podle druhu daňového režimu nakládání (režim podmíněného osvobození od daně, dovoz, zpětné uvedení do režimu podmíněného osvobození od daně, vývoz, volný daňový oběh, vlastní spotřeba, ztráta);
- identifikátoru (SEED ID) příjemce nebo dodavatele vybraných výrobků, deklarantovi, datu vzniku události a zápisu do evidence;
- dopravě vybraných výrobků (např. dopravním prostředku, dopravci, čísla přepravy);
- evidenčních číslech souvisejících dokladů;
- oznámení o uvedení lihu ve spotřebitelském balení označeném kontrolní páskou do volného daňového oběhu a údaje o jeho distribuci.

Záznam o převzetí po dopravě musí být učiněn bezodkladně po jejím ukončení. V případě evidence vedené elektronicky musí být evidence vedena nebo umožňovat výstup ve formátu xls, xlsx, ods.

Lih

Česká republika po roce 2012 zavedla komplex opatření, jejichž smyslem bylo zajistit detailní přehled o činnostech subjektů (viz příloha č. 3, schéma A) od výroby surového lihu přes značení kontrolní páskou až po jeho distribuci konečnému prodejci nebo oprávněnému uživateli lihu osvobozeného od daně. V ČR podléhá dohledu celních orgánů i výrobní zařízení k výrobě lihu, které není v provozu. Cílem nové právní úpravy bylo zvýšit přehled nad zpracováním lihu a výrobou lihovin a identifikovat osoby nakládající s lihem ve spotřebitelském balení, redukovat nakládání s lihem na finančně stabilní a spolehlivé osoby a zajistit stálý dohled nad výrobou a značením lihovin. Nejvýznamnějšími opatřeními jsou:

Evidence o výrobě, příjmu, zásobách a vydání lihu obsahují informace o množství lihu dle jednotlivých stádií výroby a zpracování lihu s uvedením čísel dokladů.

Omezení objemu spotřebitelského balení, materiálu obalu a omezení počtu balení s porušenou kontrolní páskou v místě konečného prodeje nebo vydání spotřebiteli. Spotřebitelským balením se rozumí nádoba nebo jiný obal o objemu max. jeden litr, resp. tři litry, pokud se jedná o nádobu vyrobenou ze skla. Na lihoviny ve větším balení se pohlíží jako na neznačené, se kterými je zakázáno nakládat. V místě konečného prodeje fyzické osobě pro její osobní spotřebu se může nacházet max. jedno spotřebitelské balení s porušenou kontrolní páskou, případně tři, jsou-li opatřena jednocestným ventilem.

Povinná registrace osoby, která uvádí lih ve výrobcích ve spotřebitelském balení majících nejméně 15 % objemových alkoholu do volného daňového oběhu a je: dovozcem lihu, výrobcem lihu v ČR nebo provozovatelem daňového skladu v režimu podmíněného osvobození od daně, za předpokladu splnění osobních a technických podmínek. Osobní podmínky – spolehlivost, bezúhonnost a nevyslovení zákazu činnosti – musí splňovat žadatel a osoba v postavení statutárního orgánu nebo odpovědný zástupce. Žadatel musí poskytnout v závislosti na předpokládaném množství odebraných kontrolních pásek **kauci** 100 000 Kč až 5 000 000 Kč (tj. cca 3 700 € až 185 000 €). Technickými podmínkami pro registraci jsou **vhodné místo pro značení lihu a vybavenost místa značení nebo daňového skladu kamerovým sledovacím zařízením** s nepřetržitým provozem a dálkovým přístupem správce daně.

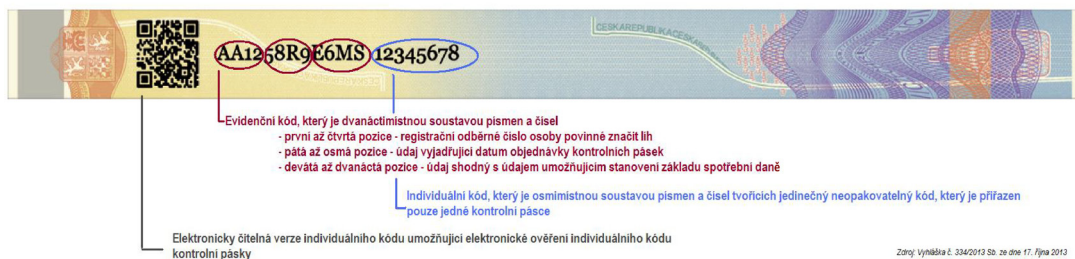
Evidenční označení kontrolní pásky jsou zavedeny pro značení lihovin o objemu větším než 0,06 litru. Při přepravě kontrolních pásek musí být evidenční označení kontrolních pásek uvedeno v dokladech o přepravě nebo celním prohlášení při vývozu.

Kontrolní páska do 30. 11. 2013 obsahovala desetimístný evidenční kód, jehož součástí bylo čtyřmístné registrační odběrné číslo, kód žádosti o přidělení kontrolních pásek a kód zařízení podle úrovně objemové koncentrace etanolu.



Kontrolní páska od 1. 12. 2013 nově obsahuje dva typy identifikátorů a množství lihu ve spotřebitelském balení vyjádřené v mililitrech etanolu při 20 °C, a to se zaokrouhlením na celé mililitry směrem dolů.

210 x 16 mm



Evidence kontrolních pásek ke značení lihovin obsahuje denní zápisy o jednotlivých způsobech nakládání s kontrolními páskami dle evidenčních kódů a také doklady, na jejichž základě k zápisu došlo. Při zničení, ztrátě nebo odcizení konkrétních kontrolních pásek je jejich držitel povinen následující pracovní den po rozhodné skutečnosti elektronickou cestou oznámit správci daně evidenční kód dotčených kontrolních pásek a jejich počet.

Zavedení nové skutkové podstaty deliktů a upravení výše sankcí ukládaných za porušení právních předpisů při nakládání s kontrolními páskami. Sankce mohou být uloženy až do výše spotřební daně nebo ji až desetinásobně přesáhnout (např. při zničení nebo ztrátě kontrolních pásek v počtu přesahujícím 0,1 % celkového množství jednotlivé uskutečněné objednávky kontrolních pásek, při nevrácení kontrolní pásky v zákonem stanovené lhůtě).

Omezení nakládání s kontrolními páskami pouze na registrované držitele, kteří je nesmí postoupit další osobě, s výjimkou jejich poskytnutí zahraničnímu dodavateli za účelem označení lihovin ve spotřebitelském balení vyráběných mimo Českou republiku. Vyvezené kontrolní pásky musí být umístěny na spotřebitelské balení a zpět dovezeny nejpozději do devíti měsíců od převzetí od správce daně.

Povinná registrace distributora lihu ve spotřebitelském balení za předpokladu splnění obdobných osobních podmínek jako u osoby povinné značit lih a s povinností složit kauci do výše 5 000 000 Kč (tj. cca 185 000 €).

Vymezení osob pro prodej nebo nákup lihu ve spotřebitelském balení. Oprávněné osoby jsou povinny prodávat lih ve spotřebitelském balení jiným registrovaným osobám nebo konečným prodejčům, případně jej mohou prodat jako konečný prodejce. Nabývat lih mohou od jiných registrovaných osob, insolvenčního správce, správního orgánu, organizačních složek státu nebo neregistrovaných osob při výkonu daňové exekuce.

Oznámení o uvedení lihu nebo prodeji ve spotřebitelském balení do volného daňového oběhu jsou držitelé a distributoři lihu povinni zasílat bezprostředně následující den po rozhodné skutečnosti správci daně prostřednictvím informačního systému vedeného správcem daně (ORO web klient) nebo při dodržení obsahu ve formátu xml. Oznámení obsahuje počet použitých kontrolních pásek, objem a druh spotřebitelského balení, objemové procento lihu, evropský zbožíový kód (EAN), identifikaci distributora nebo konečného prodejce a dále také název výrobku a šarži výroby. Daňové subjekty v letech 2014 a 2015 zaslaly cca 10,5 mil. oznámení.

Povinná koncese (specifická forma živnostenského oprávnění) nejen pro výrobu a úpravu lihu, ale i pro prodej lihu ve spotřebitelském balení podnikatelem fyzické osobě pro její osobní potřebu nebo jiné právnické nebo podnikající fyzické osobě pro její vlastní vnitřní potřebu. Koncesované živnosti lze vykonávat jen po vydání rozhodnutí živnostenským úřadem při splnění odborné způsobilosti a dalších podmínek. Pro prodej lihu se nevyžaduje žádná předepsaná odborná způsobilost. Přínosem pro správce daně je přehled o prodejcích a jejich provozovnách a omezení

obchodování na spolehlivé subjekty. V České republice bylo pro obor zahrnující výrobu, úpravu lihu kvasného, lihu konzumního, lihovin a ostatních alkoholických nápojů² a prodej evidováno v roce 2014 cca 94 tis. a v roce 2015 cca 104 tis. koncesí.

Kontroly dodržování právních předpisů v oblasti nakládání s výrobky podléhajícími spotřebním daním v České republice zajišťují při své činnosti mimo správce daně také:

- živnostenské úřady,
- Státní zemědělská a potravinářská inspekce,
- orgány Finanční správy ČR,
- orgány České obchodní inspekce.

Zjistí-li, že došlo k porušení povinnosti nebo porušení zákazu, sdělí tuto skutečnost bezodkladně správci spotřební daně.

Minerální oleje

Česká republika zavedla komplexní systém dohledu (viz příloha č. 3, schéma B), kterému podléhají minerální oleje zatížené spotřební daní, ale také vybrané minerální oleje spotřební daní nezatížené, které byly zneužívány k daňovým únikům. Systém zahrnuje dohled od výroby minerálního oleje přes skladování, dopravu, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů až po dodání konečnému spotřebiteli nebo uživateli a v některých případech i spotřebu minerálních olejů. Dohled celních orgánů zahrnuje i výrobu značkovacích látek pro značení minerálních olejů a nakládání s těmito látkami.

Značkování a barvení vybraných minerálních olejů podléhají minerální oleje uvedené pod kódy kombinované nomenklatury³ 2710 19 25 (petrolej ostatní), 2710 19 29 (ostatní jinde neuvedené střední oleje) a těžké plynové oleje 2710 19 41, 2710 19 45 a 2710 19 49, není-li jejich značkování zakázáno⁴. Značkování některých dalších minerálních olejů podléhají např. benzol, toluen, xylyl a mazací oleje a jiné oleje určené k jiným účelům, než je pohon motorů. Značkovat a barvit vybrané minerální oleje a některé další minerální oleje značkovací látkou je možné jen na základě povolení správce daně.

Nejvýznamnější nová opatření od roku 2012:

Sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji,

kterými je skupina minerálních olejů pod kódy kombinované nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99 (tj. mazací oleje a jiné oleje určené k jiným účelům, než je pohon motorů), jejichž kinematická viskozita při 40 °C je nižší než 12 mm². s⁻¹ včetně a mají alespoň jednu z těchto vlastností:

- bod vzplanutí je nižší než 150 °C,
- při destilační zkoušce se předestiluje nejméně 20 % objemu včetně ztrát do teploty 350 °C.

Tyto minerální oleje byly zneužívány jako příměs do hotových pohonných hmot, zejména se jednalo o motorovou naftu, nebo byly přímo používány nebo prodávány pro pohon motorů, protože fyzikální vlastnosti jsou velice podobné.

Registrovat u správce daně se musí subjekty nakládající se sledovanými minerálními oleji volně loženými nebo v balení přesahujícím 220 litrů. Pro vydání registrace musí být splněny osobní podmínky žadatele, statutárního orgánu a odpovědného zástupce, což platí po celou dobu

² S výjimkou piva, ovocných vín, ostatních vín a medoviny a ovocných destilátů získaných pálením.

³ Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

⁴ Např. při použití minerálního oleje jako pohonné hmoty (vyjma plavby po vodách, nejedná-li se o soukromá rekreační plavidla) nebo jako složky pro výrobu pohonných hmot, je-li značkování na závalu jejich použití.

registrace. K 30. 11. 2016 registr osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji obsahoval 54 platných registrací, na návrh držitele registrace byly zrušeny čtyři registrace.

Elektronická evidence musí obsahovat podrobné informace o příjmu, vlastní spotřebě a prodeji nebo převodu minerálního oleje zahrnující čísla dokladů, čísla oznámení nabytí správci daně, místa skladování a spotřeby, účel spotřeby, místo skladování a spotřeby nebo při prodeji místo dodání a registrační číslo odběratele.

Oznámení o každém nabytí zvláštního minerálního oleje musí být správci daně učiněno v intervalu 24 až 72 hodin před přijetím. Oznamuje se identifikace obchodních partnerů, název a nomenklatura zvláštního minerálního oleje, množství, účel spotřeby nebo informace o prodeji nebo převodu.

Oznámení o předpokládaném množství v příslušném roce nabytého, prodaného nebo spotřebovaného minerálního oleje předkládá subjekt společně s přihláškou k registraci nebo do konce ledna příslušného kalendářního roku. Oznámení o účelu použití a značkování, místu skladování nebo spotřeby, identifikačních údajích osoby, které je zvláštní minerální olej dále prodáván nebo převeden, se předávají před každou změnou. Oznámení se podávají elektronicky prostřednictvím inteligentních formulářů nebo datovou schránkou ve formátu PDFa. V roce 2015 osoby nakládající se zvláštními minerálními oleji podaly 630 oznámení.

Zajištění a propadnutí zvláštních minerálních olejů, případně dopravního prostředku musí správce daně vyslovit v případech, kdy zjistí nakládání se zvláštními minerálními oleji bez registrace nebo kdy registrovaná osoba nesplní svou oznamovací povinnost. Stejně jako v případě nesplnění povinností při dopravě výrobků podléhajících spotřebním daním nelze tyto nedostatky napravit dodatečně.

Registrace distributora pohonných hmot

je povinná pro osoby, které prodávají nebo jsou oprávněny prodávat pohonné hmoty. Registrovanými distributory pohonných hmot mohou být pouze osoby splňující následující kritéria:

Povinná koncese živnostenského úřadu (specifická forma živnostenského oprávnění). K žádosti o koncesi, případně k ustanovení odpovědného zástupce, dává stanovisko celní úřad, který zkoumá, zda žadatel o koncesi, statutární orgán nebo členové statutárního orgánu žadatele – právnické osoby a ustanovený odpovědný zástupce splňují podmínku spolehlivosti. Pokud tyto osoby podmínku spolehlivosti splňují, vydává celní úřad souhlasné stanovisko. Spolehlivou osobou se rozumí osoba bezúhonná, a to z hlediska trestněprávní majetkové povahy, celněprávní a daňověprávní. Podmínkou vydání koncese je odborná způsobilost.

Bezdlužnost stejného okruhu osob jako v případě spolehlivosti. Bezdlužnou osobou je osoba, která poskytuje dostatečné záruky, že bude řádně a včas plnit své platební povinnosti vůči státu, tj. nemá nedoplatky ke státnímu rozpočtu a na všeobecném zdravotním pojištění.

Distributorovi pohonných hmot nesmí být soudem nebo správním orgánem vysloven zákaz činnosti znemožňující výkon jeho činnosti.

Distributor pohonných hmot nesmí být v likvidaci nebo v úpadku.

Složení kauce (popřípadě bankovní záruky) ve výši 20 000 000 Kč (tj. cca 740 000 €), která může být po třech letech registrace distributora pohonných hmot a splnění dalších podmínek snížena na 10 000 000 Kč (tj. cca 370 000 €).

Oznámení o distribuci pohonných hmot je distributor povinen celnímu úřadu podat do 20 dnů po skončení kalendářního měsíce. Elektronické oznámení musí obsahovat údaje o jednotlivém nákupu a prodeji pohonných hmot. Oznamovanými údaji jsou údaje o obchodních partnerech, číslech dokladů, vybraném výrobku, množství, ceně, dopravci a dopravě, místu nakládky a vykládky.

Nárok na vrácení daně z minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě

byl znovuzaveden koncem roku 2014. Nárokovat vrácení spotřební daně z minerálních olejů lze pouze u té činnosti, která zjevně souvisí s činností prováděnou na pozemcích. V roce 2015 se jednalo o cca 64 tis. uplatněných nároků na vrácení daně v celkové výši 1 172 844 680 Kč (tj. 43 401 720 €). Od roku 2017 vláda ČR zavedla i vrácení spotřební daně z pohonných hmot zemědělcům s živočišnou výrobou. Nově budou moci uplatnit tento nárok zemědělci či plemenaři, kteří se například zabývají chovem skotu, prasat, drůbeže, ovcí a koz.

Tabákové výrobky

Omezení prodeje tabákových výrobků se starou sazbou daně

Česká republika v reakci na dlouhodobé nedosahování rozpočtovaných příjmů ze spotřební daně z tabákových výrobků zavedla s účinností od 1. 12. 2014 omezení prodeje tabákových výrobků se starou sazbou daně v případě změny sazby daně.

Spotřební daň z tabákových výrobků je zaplácena použitím tabákových nálepek. Použitím tabákové nálepky se rozumí její umístění na jednotkové balení (§ 116 zákona o spotřebních daních). Pro použití sazby spotřební daně je rozhodná výroba tabákového výrobku ve stavu určeném pro konečného spotřebitele, přičemž nemusí dojít k jeho vyskladnění, dodání, odeslání nebo prodeji, případně prodeji konečnému spotřebiteli. Písmeno abecedy charakterizující sazbu spotřební daně je uvedeno na tabákové nálepce spolu s cenou pro konečného spotřebitele cigaret, dále nálepka uvádí počet kusů v balení, resp. množství tabáku ke kouření v kilogramech. Tabáková nálepka nemá žádný identifikátor.

Délka přechodného období pro doprodej jednotkových balení cigaret určených k přímé spotřebě a opatřených tabákovou nálepkou s předešlou (starou) sazbou daně byla stanovena do uplynutí posledního dne druhého kalendářního měsíce po účinnosti nové sazby spotřební daně.



Z vývoje odebrání tabákových nálepek v roce 2014 a z porovnání s vývojem v předchozích letech vyplývá, že výrobci tabákových výrobků se každoročně výrazně předzásobili tabákovými výrobky se „starou“ sazbou daně, čímž docházelo k faktickému posunu účinnosti „nové“ sazby daně cca o jeden rok.

Daň ze surového tabáku

Z důvodu zneužití surového tabáku k výrobě tabákových výrobků bez povolení správce daně a neodvedení spotřební daně byla jako opatření proti daňovým podvodům zavedena daň ze surového tabáku a sledování nakládání se surovým tabákem.

S účinností od 1. 7. 2015 podléhá spotřební dani surový tabák, který nebyl použit nebo dodán pro výrobu tabákových výrobků, dodán do jiného členského státu nebo třetí země nebo u kterého nebyl prokázán původ, účel použití nebo osoba, které byl nebo má být surový tabák dodán.

Omezení nakládat se surovým tabákem

Opatření, jako jsou dohled nad přepravou a výrobou tabákových výrobků, značení jednotkových balení kontrolní páskou a omezení prodeje na vymezených místech, byla doplněna o omezení nakládat se surovým tabákem. Výrobní zařízení na zpracování tabákové suroviny a výrobu tabákových výrobků dohledu celních orgánů nepodléhá.

Skladovat surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků může pouze registrovaná osoba, takový tabák však nesmí být dále zpracován nebo upravován.

Registrovanou osobou může být pouze osoba splňující osobní podmínky žadatele, statutárního orgánu a odpovědného zástupce, což platí po celou dobu registrace. Podmínkami registrace jsou: a) oprávnění provozovat živnost umožňující výkon činnosti osoby skladující surový tabák, b) spolehlivost, c) bezdlužnost, d) skutečnost, že osobě skladující surový tabák nebyl vysloven zákaz činnosti znemožňující výkon její činnosti, e) skutečnost, že osoba skladující surový tabák není v likvidaci nebo v úpadku, f) poskytnutí kauce ve výši 20 000 000 Kč (tj. cca 740 000 €).

Elektronická evidence musí obsahovat datum příjmu nebo výdeje surového tabáku, číslo dokladu, identifikaci obchodního partnera, údaj o množství a druhu surového tabáku.

Oznámení o každém nabytí surového tabáku registrovanou osobou skladující surový tabák musí být správci daně učiněno v intervalu 24 až 72 hodin před přijetím nebo odesláním. Oznamují se údaje o obchodním partnerovi, množství surového tabáku, adresa skladování, účel použití a údaje o dopravci.

Oznámení o předpokládaném množství v příslušném roce přijatého nebo odeslaného surového tabáku předkládá subjekt společně s přihláškou k registraci nebo do konce ledna příslušného kalendářního roku.

Oznámení se podávají elektronicky datovou schránkou ve formátu PDFa.

Doprava surového tabáku musí být provázena dokladem s předepsanými náležitostmi.

3.2 Legislativa spotřebních daní v SR

Právní rámec regulující oblast spotřebních daní v SR vychází z legislativy EU, a tím spoluvytváří její jednotný daňový systém. Jednotlivé druhy spotřebních daní jsou taxativně určeny legislativou SR, která je podobná legislativě okolních zemí.

3.2.1 Vymezení právních předpisů v SR

Legislativní úpravu spotřebních daní zabezpečují čtyři zákony podle jednotlivých předmětů daně. Harmonizace bylo docíleno přijetím následujících zákonů o spotřebních daních:

- zákon č. 98/2004 Z. z., o spotřební dani z minerálních olejů,
- zákon č. 106/2004 Z. z., o spotřební dani z tabákových výrobků,
- zákon č. 530/2011 Z. z., o spotřební dani z alkoholických nápojů,
- zákon č. 609/2007 Z. z., o spotřební dani z elektřiny, uhlí a zemního plynu.

Všechny zákony o spotřebních daních představují předpisy hmotného práva a zabývají se zdaňováním předmětu spotřebních daní na daňovém území.

Zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový řád), je předpisem procesního práva, upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektů a jiných osob.

Tímto právním rámcem byla transponována jednotlivá ustanovení směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, a byla jím transponována i ustanovení dalších směrnic a právních předpisů Evropského společenství.

3.2.2 Struktura změn legislativy pro jednotlivé druhy spotřebních daní ve vztahu k předmětu kontroly v SR

Od roku 2011 prošla legislativa týkající se správy spotřebních daní několika zásadními změnami podle struktury jednotlivých spotřebních daní.

V systému EMCS bylo sledování dopravy vybraných výrobků podléhajících spotřebním daním v režimu podmíněného osvobození od daně změněno z listinného průvodního administrativního dokumentu na výlučně elektronický systém, kde jsou tyto dopravy sledovány v reálném čase.

V rámci elektronického systému EMCS byl v roce 2015 zaveden institut pozastavení přístupu daňovým subjektům do EMCS. Celní úřad má možnost pozastavit přístup právě při odůvodněné obavě z nesplnění nebo neurčené daně z předešlých zdaňovacích období a její nevymahatelnosti. Toto se týká splatnosti daně, protože při dopravě zboží podléhajícího spotřební dani se vyžaduje složení zajištění, které se však uvolní ukončením dopravy.

Spotřební daň z minerálních olejů

Zásadní změna při správě spotřební daně z minerálních olejů nastala v roce 2011, kdy byla zrušena možnost používat tzv. červenou naftu. Označený plynový olej, běžně také nazývaný červená nafta, patřil mezi minerální oleje. V minulosti se červená nafta používala na konkrétní zákonem vymezené účely, např. v zemědělství, a její používání bylo zvýhodněno nižší sazbou spotřební daně.

Tato změna měla pozitivní dopad na příjmovou část státního rozpočtu. Cílem zrušení červené nafty byla snaha snižovat deficit veřejných financí, zjednodušit systém zdaňování minerálních olejů a snížit administrativní zátěž dotčených podnikatelských subjektů.

V roce 2012 vznikl nový typ daňového subjektu, a to prodejce pohonných látek. Účelem této zákonné změny bylo zavedení povinnosti vedení evidence pro všechny čerpací stanice. Zpřehlednění pohybu zdaněného benzínu a nafty se váže na povinnost nakupovat benzin a naftu od distributora pohonných látek.

V roce 2014 byly zavedeny nové instituty daňových subjektů, a to distributor pohonných látek a spotřebitel pohonných látek. Uvedená změna přispěla k eliminaci vzniku daňových úniků u benzínu a nafty a zpřehlednila pohyb těchto pohonných látek (viz příloha č. 4, schéma A).

Jako součást boje proti daňovým únikům byla rozšířena zákonná ustanovení o evidenci daňových subjektů obchodujících s mazacími a základovými oleji. V SR však tyto minerální oleje nepodléhají povinnosti označení indikační látkou.

Spotřební daň z tabákových výrobků

V rámci boje proti daňovým únikům a monitorování tabákové suroviny byla rozšířena působnost zákona o tabákové surovině a byl zaveden nový daňový subjekt – obchodník s tabákovou surovinou. Tabáková surovina není harmonizovaným tabákovým výrobkem a její pohyb není monitorován v rámci EU.

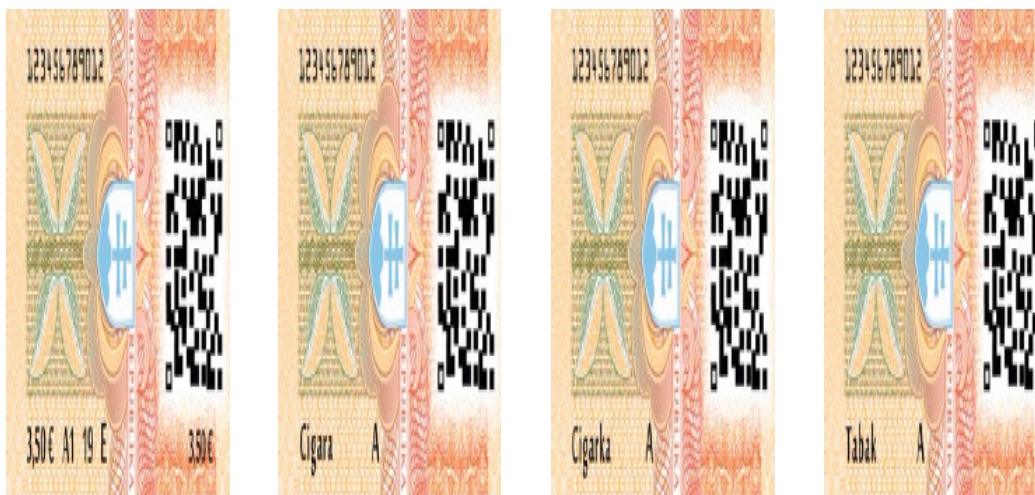
Dále byla zavedena povinnost evidovat technologická zařízení na výrobu tabákových výrobků.

Legislativa přinesla nový systém objednávání, posuzování, tisku, distribuce a používání kontrolních známek určených pro označování spotřebitelských balení tabákových výrobků. Kontrolní známkou se označují cigarety, doutníky, cigarillos a tabák.

V rámci nového systému musí odběratel kontrolních známek požádat celní úřad o vydání kontrolních známek elektronicky, a to prostřednictvím informačního systému na odběr kontrolních známek. Tímto krokem byla zavedena elektronická komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně. Byla zřízena jedna státní tiskárna kontrolních známek – v Mincovně Kremnice. Taktéž byl zaveden výkon daňového dozoru nad tiskem kontrolních známek. Změny výrazně přispěly k eliminaci daňových úniků.

Nový systém tisku kontrolních známek posiluje systém kontroly zboží, protože na kontrolní známce je vygenerováno jedinečné identifikační číslo, jehož pomocí je možno jednoduše ověřit, zda zboží pochází z legálních zdrojů. Jedinečné dvanáctimístné identifikační číslo (1.–2. místo tvoří kontrolní součet; 3. místo určuje, zda kód patří kontrolní známce nebo skupině balíků; 4. místo je

identifikátorem série; 5.–8. místo je alfanumerická část sekvence; 9.–12. místo je decimální část sekvence) může být aplikováno rovněž ve formě dvourozměrného čárového kódu. Na kontrolní známce určené pro označování cigaret musí být dále uvedena cena cigaret, znak pro platnost sazby spotřební daně, počet kusů cigaret ve spotřebitelském balení a délka cigaret.



Spotřební daň z alkoholických nápojů

Největší legislativní změna se dotkla lihu, vína a piva, protože původní tři předpisy hmotného práva byly zrušeny a vznikl jeden společný zákon o spotřební dani z alkoholických nápojů.

Zákon byl vypracován zejména z důvodu potřeby souhrnného řešení problematiky zdaňování alkoholických nápojů, řešení jejich výroby, monitorování pohybu, zajištění daně, jakož i potřeby zlepšit podnikatelské prostředí v dané oblasti, zefektivnit výkon správy daně, snížit administrativní zátěž pro malé a střední podnikatele.

Nový způsob řešení problematiky zdaňování jednotlivých druhů alkoholických nápojů zavedl používání jednotné sazby spotřební daně na alkoholický nápoj a zohlednil objemové procento skutečného obsahu alkoholu. U nešumivého vína, šumivého vína a fermentovaných nápojů se zohledňuje objemové procento skutečného obsahu alkoholu v konečném výrobku. Koncentrace piva se též vyjadřuje v objemových procentech skutečného obsahu alkoholu v hotovém výrobku.

Byla zavedena kategorie malovýrobce fermentovaných nápojů, jejíž podstata spočívá v osvobození od spotřební daně pro fyzickou osobu, která vyrobí šumivý fermentovaný nápoj pro vlastní spotřebu a pro spotřebu své domácnosti nejvýše v množství 1 000 litrů za hospodářský rok.

Legislativa přinesla nový systém objednávání, posuzování, tisku, distribuce a používání kontrolních známek určených pro označování spotřebitelského balení lihu. V rámci nového systému musí odběratel kontrolních známek požádat celní úřad o vydání kontrolních známek elektronicky, a to prostřednictvím informačního systému na odběr kontrolních známek. Tímto krokem byla zavedena elektronická komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně. Byla zřízena jedna státní tiskárna kontrolních známek – v Mincovně Kremnice. Taktéž byl zaveden výkon daňového dozoru nad tiskem kontrolních známek. Změny výrazně přispěly k eliminaci daňových úniků (viz příloha č. 4, schéma B) a eliminaci falšování kontrolních známek.

Nový systém tisku kontrolních známek posiluje systém kontroly zboží, protože na kontrolní známce je vygenerováno jedinečné identifikační číslo, jehož pomocí je možno jednoduše ověřit, zda zboží pochází z legálních zdrojů. Jedinečné dvanáctimístné identifikační číslo (1.–2. místo tvoří kontrolní součet; 3. místo určuje, zda kód patří kontrolní známce nebo skupině balíčků; 4. místo

je identifikátorem série; 5.–8. místo je alfanumerická část sekvence; 9.–12. místo je decimální část sekvence) může být aplikováno rovněž ve formě dvourozměrného čárového kódu.



3.3 Porovnání a vyhodnocení

3.3.1 Porovnání

Spotřební daně z lihu, minerálních olejů, tabákových výrobků, piva, vína a meziproductů jsou v ČR upraveny jedním společným zákonem č. 353/2003 Sb. Daň z pevných paliv, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z elektřiny jsou součástí zákona č. 261/2007 Sb. Oproti tomu v SR je každá spotřební daň upravena speciálním zákonem, kromě zákona o spotřební dani z alkoholických nápojů, který obsahuje daň z lihu, piva, vína a meziproductů. Zvláštní zákon upravuje spotřební daň z elektřiny, uhlí a zemního plynu.

V ČR je od 1. 1. 2015 vydání povolení k nakládání s výrobky podléhajícími spotřební dani podle zákona o spotřebních daních podmíněno mimo jiné prokázáním ekonomické stability žadatelů, kterou celní orgány každoročně ověřují provedením finanční analýzy. V SR se obdobná forma analýzy realizuje pouze při rozhodování o upuštění nebo snížení zajištění daně.

FŘ SR vykonává daňový dozor v podobě přítomnosti zaměstnance finančního ředitelství nad nakládáním s kontrolními známkami ke značení lihu i tabákových výrobků, jejich likvidací v tiskárně a jejich prodejem jednotlivým odběratelům. Zákon stanoví, že výrobu kontrolních známek zajišťuje státní podnik Mincovna Kremnica. Nad výrobou tabákových nálepek a kontrolních pásek v ČR není v tiskárně zaveden dohled celních orgánů. Tabákové nálepkové pásy převezme z tiskárny pověřené územní pracoviště celního úřadu v Kutné Hoře. Tabákové nálepkové pásy přebírají jejich odběratelé na tomto územním pracovišti, kontrolní pásy ke značení lihu jsou dále distribuovány jednotlivým místně příslušným správcům daně podle místa značení. Právní předpisy ČR výrobce tabákových nálepek a kontrolních pásek nedefinují. V SR existuje povinnost evidence technologických zařízení na výrobu tabákových výrobků nebo jeho části, v ČR taková povinnost není zavedena.

V ČR tabáková nálepka nese spotřební daň z tabákových výrobků, která je zaplacená při odběru tabákových nálepek u pověřeného celního úřadu. Naproti tomu v SR kontrolní známka spotřební daně z tabákových výrobků neobsahuje.

V ČR bylo v kontrolovaném období zavedeno vrácení spotřební daně z minerálních olejů v případě jejich použití pro zemědělskou rostlinnou prvovýrobu, tzv. zelená nafta. Od roku 2017 bylo toto vrácení daně rozšířeno i na živočišnou výrobu. V SR taková podpora zemědělců není zavedena (existovala do 31. 12. 2010 jako tzv. červená nafta). Pro posílení boje proti daňovým podvodům byla v ČR zavedena pro distributory pohonných hmot kauce ve výši 20 mil. Kč (tj. 740 tis. €). V důsledku zavedení tohoto opatření došlo ke snížení počtu distributorů pohonných hmot z 1 891 subjektů v roce 2013 na 174 v roce 2014 (tj. pokles o 1 717 daňových subjektů). V SR je zaveden obdobný institut distributora pohonných hmot, ale bez složení kauce potřebné pro zabezpečení spotřební daně z minerálních olejů. V SR bylo v roce 2014 evidováno 303 distributorů a v roce 2015 bylo evidováno 407 distributorů. V SR je zaveden institut prodejce pohonných látek a spotřebitele pohonných látek, kterým vydává povolení místně příslušný celní úřad.

V ČR takový institut zaveden není. V ČR podléhají značení vybrané minerální oleje a také některé další minerální oleje, v SR po zrušení tzv. červené nafty se označování minerálních olejů neaplikuje.

V ČR kontrolní páska ke značení lihu obsahuje osmimístný individuální kód sloužící k ověření původu lihu a dvanáctimístný evidenční kód s uvedením lihovitosti lihoviny, podle kterého je vedena evidence kontrolních pásek. Zničení, ztráta a vrácení kontrolní pásky se do registru zapisují následující pracovní den. Držitel pásky je ve stejné lhůtě povinen oznámit i jejich použití. V SR kontrolní známka určená ke značení lihu ve spotřebitelském balení obsahuje jedinečné dvanáctimístné identifikační číslo, které je v případě jejího použití jednou za měsíc sděleno správci daně a slouží k ověření pravosti kontrolní známky. Evidence obsahuje počet odebraných, použitých a reklamovaných kontrolních známek.

ČR i SR zavedly institut povinné registrace, resp. evidence distributora lihu. V SR je evidence podmíněna splněním podmínek vázajících se mimo jiné na skladovací plochu přesahující 200 m²; roční obrat z prodeje spotřebitelského balení lihu minimálně 100 000 € nebo splacené základní jmění minimálně ve výši 100 000 €; minimální počet 10 zaměstnanců. V ČR je získání registrace podmíněno mimo jiné složením kauce ve výši 5 000 000 Kč (tj. 185 000 €) ve prospěch správce daně na celou dobu platnosti registrace.

V SR se při výrobě lihu nejen ve spotřebitelském balení vyžaduje stálá přítomnost správce daně. V ČR je při výrobě lihu ve spotřebitelském balení vyžadována speciální forma registrace osoby povinné značit líh s podmínkou složení kauce ve prospěch správce daně ve výši od 100 000 Kč (tj. 3 700 €) až do 5 000 000 Kč (tj. 185 000 €) podle množství odebraných kontrolních pásek a instalace sledovacího zařízení s nepřetržitým přístupem správce daně.

3.3.2 Vyhodnocení

Právní úprava ČR a SR vysoce přesahuje minimální požadavky EU na předmět a správu spotřebních daní a reaguje na identifikovaná rizika z jiných členských států i na rizika zjištěná na daňových územích. Legislativní změny přijaté v kontrolovaném období umožňují správcům daně větší měrou zabránit vzniku možných daňových úniků.

V ČR a SR v rámci boje proti daňovým únikům v podobě zneužití tabákové suroviny (např. listů) byla nad rámec právní úpravy EU zavedena spotřební daň ze surového tabáku, resp. tabákové suroviny. Přestože surový tabák ani tabáková surovina nejsou harmonizovaným tabákovým výrobkem, monitorují ČR i SR jejich pohyb. NKÚ ČR a NKÚ SR mohou doporučit, aby uvedené opatření bylo aplikováno i v jiných členských státech EU.

V ČR dobrá praxe prokázala, že prověřování ekonomické stability u žadatelů o vydání povolení podle zákona o spotřebních daních se osvědčilo, protože snižuje rizika vzniku daňových nedoplatků. Z tohoto důvodu obě kontrolní instituce doporučují aplikovat takováto prověřování rovněž i v podmínkách SR.

Distribuce kontrolních známek je v SR efektivnější než v ČR, protože nezatěžuje celní orgány náklady souvisejícími s přepravou mezi tiskárnou a odběratelem kontrolních pásek a tabákových nálepek.

Finanční správa SR má lepší přehled o existenci a umístění technologických zařízení na výrobu tabákových výrobků. V ČR je však efektivnější výběr daně z tabákových výrobků, protože už samotná objednávka tabákové nálepky je daňovým přiznáním s následnou úhradou daně.

Finanční správa v SR má díky zavedení institutů „prodejce pohonných látek“ a „spotřebitel pohonných látek“ lepší přehled o místech prodeje pohonných látek. Zavedení povinného značení minerálních olejů v ČR umožňuje jednodušší kontrolu zneužití minerálních olejů se sníženou sazbou daně, resp. osvobozených od daně.

V ČR (2013) a v SR (2014) byla zavedena nová kontrolní páska, resp. známka obsahující identifikační kód. Kontrolní páska v ČR obsahuje též evidenční kód, zatímco v SR nová legislativa od jeho uvádění upustila. Dopady dosud není možné vyhodnotit z důvodu krátké účinnosti legislativních změn. Zavedení účinného označování spotřebitelského balení lihu kontrolní značkou, resp. páskou je efektivním opatřením v boji proti daňovým únikům. NKÚ SR a NKÚ ČR mohou doporučit zavedení tohoto kontrolního opatření též v jiných členských státech.

Postoj SR k podmínkám pro distribuci lihu charakterizuje proklientský přístup, který neblokuje finanční prostředky daňových subjektů. Naproti tomu přístup ČR je spíše restriktivní, protože zavádí kauci zatěžující cash flow daňových subjektů, avšak více snižuje riziko vzniku daňových nedoplatků.

4. Vývoj příjmů ze spotřebních daní

Spotřební daň je nepřímá daň, kterou zavádí stát za účelem zvýšit příjmy státního rozpočtu a také regulovat množství prodávaného zboží, jehož spotřeba je považovaná za škodlivou pro jednotlivce a/nebo pro společnost (regulační funkce daně). Podle sdělení Komise: *EVROPA 2020 – Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění* ze dne 3. 3. 2010 v rámci stěžejní iniciativy *Evropa méně náročná na zdroje* je záměrem Evropské komise zdokonalit rámec pro využívání nástrojů na základě trhu, mj. v podobě revize zdanění energie se zaměřením na snižování spotřeby energie a zdrojů. K naplnění záměru EK by se členské státy měly snažit v rámci větší „ekologičnosti“ daňových systémů přesunout daňové zatížení z pracovní síly mimo jiné na energetické a ekologické zdanění.

Inkaso daňových příjmů ze spotřebních daní v ČR a SR zahrnuje inkaso spotřební daně z minerálních olejů, tabákových výrobků, lihu, piva, vína a meziproductů, dále zemního plynu, pevných paliv a elektřiny.

Podíl spotřebních daní na celkových daňových příjmech a podíl na HDP sleduje mj. i Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Obě nejvyšší kontrolní instituce použily následující kritéria výběru pro zadání dotazu na webu OECD <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> ke dni 1. 12. 2016:

- Level of government → Total
- Tax revenue → 5121 Excises
- Indicator → Tax revenue as % of total taxation

Kritéria výběru pro podíly spotřebních daní na HDP:

- Level of government → Total
- Tax revenue → 5121 Excises
- Indicator → Tax revenue as % of GDP

4.1 Inkaso spotřebních daní ve vazbě na makroekonomické ukazatele v ČR

V ČR podíl spotřebních daní na celkových daňových příjmech a podíl na HDP podle dat OECD mírně klesal.

Pro přepočítání částek v Kč na € k 31. 12. příslušného roku byl použit kurz Evropské centrální banky ECB⁵. Nominální kurz Kč vůči € v roce 2013 oslabil proti roku 2012 meziročně o 9,1 % (z hodnoty

⁵ Zdroj: <http://www.ecb.europa.eu/stats/exchange/eurofxref/html/eurofxref-graph-czk.en.html> (ke dni 14. 10. 2016).

25,140 na 27,425). Důvodem bylo především měnově politické rozhodnutí bankovní rady ČNB ze dne 7. listopadu 2013⁶. Výsledné hodnoty inkasa spotřebních daní, sazeb spotřebních daní a příjmu na jednoho obyvatele v € se vlivem kurzového rozdílu významně snížily.

Tabulka č. 1 – Vývoj spotřebních daní ve vazbě na makroekonomické ukazatele v ČR

| Ukazatel | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
|---|--------|-------------|--------|-------------|--------|-------------|--------|-------------|
| | ČR | průměr OECD | ČR | průměr OECD | ČR | průměr OECD | ČR | průměr OECD |
| Podíl daňových příjmů ze SPD na HDP | 3,70 | 2,66 | 3,67 | 2,62 | 2,93 | 2,60 | 3,40 | - |
| Podíl daňových příjmů ze SPD na celkových daňových příjmech | 11,10 | 8,00 | 10,72 | 7,80 | 8,70 | 7,60 | 10,10 | - |
| Celkové inkaso SPD na obyvatele (v €) | 530,75 | - | 477,23 | - | 476,46 | - | 520,86 | - |
| Počet obyvatel k 31. 12. (v tis. osob) | 10 516 | | 10 512 | | 10 538 | | 10 554 | |

Zdroj: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> ke dni 1. 12. 2016, zprávy o činnosti Celní správy ČR za roky 2012 až 2015, Český statistický úřad.

Vysvětlivky:

SPD = spotřební daně, HDP – hrubý domácí produkt.

Významné snížení podílů spotřebních daní v roce 2014 bylo způsobeno jednorázovým výpadkem příjmů ze spotřebních daní z tabákových výrobků v důsledku dopadu nové legislativy omezující prodej tabákových výrobků se starou sazbou daně. Podíl spotřebních daní je také ovlivněn růstem inkasa daní z příjmů, které v důsledku zlepšené celkové ekonomické situace České republiky výrazně narostlo.

Tabulka č. 2 – Inkaso jednotlivých spotřebních daní v ČR a jejich podíl

| Ukazatel | 2012 | | | 2013 | | | 2014 | | | 2015 | | |
|---------------------|--------|-------|--------|--------|-------|--------|--------|-------|--------|--------|-------|--------|
| | 1. | 2. | 3. | 1. | 2. | 3. | 1. | 2. | 3. | 1. | 2. | 3. |
| Minerální oleje | 56,2 % | 3 134 | 298,05 | 55,6 % | 2 791 | 265,54 | 57,5 % | 2 889 | 274,15 | 55,7 % | 3 062 | 290,15 |
| Tabákové výrobky | 33,5 % | 1 869 | 177,71 | 34,0 % | 1 707 | 162,38 | 32,1 % | 1 612 | 152,93 | 34,2 % | 1 882 | 178,35 |
| Lív | 4,6 % | 259 | 24,61 | 4,6 % | 233 | 22,12 | 4,8 % | 243 | 23,11 | 4,8 % | 263 | 24,94 |
| Pivo | 3,3 % | 185 | 17,60 | 3,3 % | 165 | 15,66 | 3,3 % | 165 | 15,69 | 3,2 % | 174 | 16,51 |
| Víno a meziproducty | 0,2 % | 13 | 1,21 | 0,2 % | 10 | 0,99 | 0,2 % | 11 | 1,01 | 0,2 % | 12 | 1,12 |
| Zemní plyn | 0,9 % | 50 | 4,76 | 0,9 % | 46 | 4,40 | 0,8 % | 41 | 3,89 | 0,8 % | 43 | 4,03 |
| Pevná paliva | 0,3 % | 18 | 1,72 | 0,3 % | 17 | 1,61 | 0,3 % | 15 | 1,38 | 0,3 % | 15 | 1,46 |
| Elektřina | 1,0 % | 54 | 5,09 | 1,0 % | 48 | 4,53 | 0,9 % | 45 | 4,30 | 0,8 % | 45 | 4,30 |

Zdroj: státní závěrečné účty za roky 2012–2015, Český statistický úřad.

Vysvětlivky:

1. Podíl inkasa jednotlivých spotřebních daní na celkových příjmech ze spotřebních daní.

2. Inkaso jednotlivých spotřebních daní v mil. €.

3. Inkaso jednotlivých spotřebních daní v € na jednoho obyvatele ČR, výpočet = $\frac{\text{inkaso SPD z konkrétní komodity}}{\text{celkový počet obyvatel ČR}}$

Na celkovém inkasu spotřebních daní má největší podíl spotřební daň z minerálních olejů (v roce 2015 cca 55,7 %), ten však i přes významný růst ekonomiky proti roku 2012 klesl. Inkaso spotřebních daní z minerálních olejů v letech 2013 a 2014 bylo výrazně nižší než v roce 2012 a 2015, přestože v roce 2013 byla jako opatření proti daňovým podvodům zavedena registrace distributorů

⁶ Zdroj: roční zpráva o výsledku hospodaření ČNB za rok 2013, zpráva ČNB o výkonu dohledu nad finančním trhem za rok 2013.

pohonných hmot. Negativně se do výnosu daně projevuje trend ekologicky úsporných vozidel a podpora biopaliv.

Zanedbatelný podíl mají daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny, což je v porovnání s okolními státy způsobeno nízkou sazbou daně, jež se pohybuje blízko minimálních sazeb stanovených EU. Pokud nedojde ke zvýšení sazeb, bude v budoucnu jejich podíl s ohledem na stále se snižující energetickou náročnost budov a výrobních procesů klesat.

Inkaso spotřební daně z lihu v roce 2013 a 2014 bylo negativně ovlivněno dozvuky rozsáhlého případu daňových podvodů spočívajících v uvádění nezdaněného lihu, lihu obsahujícího metanol nebo nedostatečně denaturovaného lihu do oběhu v podobě lihovin. V roce 2015 po přijetí řady opatření proti takovému jednání a po oživení trhu s lihovinami inkaso spotřební daně z lihu přesáhlo inkaso z roku 2012 o 4 mil. €.

Podíl daně z tabákových výrobků vzrostl v důsledku zvyšujících se sazeb.

Tabulka č. 3 – Sazby daně u příjmově nejvýznamnějších vybraných výrobků po přepočtu na €

| Vybraný výrobek | Druh | Sazba v roce 2012 | | | Sazba v roce 2013 | | | Sazba v roce 2014 | | | Sazba v roce 2015 | | |
|------------------------|---------------------------|-------------------|----------|-----------|-------------------|----------|-----------|-------------------|----------|-----------|-------------------|----------|-----------|
| | | EU | | ČR | EU | | ČR | EU | | ČR | EU | | ČR |
| | | € | € | CZK | € | € | CZK | € | € | CZK | € | € | CZK |
| Benzín (1 000 l) | Olovnatý | 421,00 | 551,09 | 13 710,00 | 421,00 | 546,65 | 13 710,00 | 421,00 | 534,57 | 13 710,00 | 421,00 | 498,51 | 13 710,00 |
| | Bezolvnatý | 359,00 | 516,12 | 12 840,00 | 359,00 | 511,96 | 12 840,00 | 359,00 | 500,64 | 12 840,00 | 359,00 | 466,88 | 12 840,00 |
| Nafta (1 000 l) | PHM | 330,00 | 440,15 | 10 950,00 | 330,00 | 436,60 | 10 950,00 | 330,00 | 426,95 | 10 950,00 | 330,00 | 398,15 | 10 950,00 |
| | Výroba | 21,00 | 440,15 | 10 950,00 | 21,00 | 436,60 | 10 950,00 | 21,00 | 426,95 | 10 950,00 | 21,00 | 398,15 | 10 950,00 |
| | Vytápění | 21,00 | 440,15 | 10 950,00 | 21,00 | 436,60 | 10 950,00 | 21,00 | 426,95 | 10 950,00 | 21,00 | 398,15 | 10 950,00 |
| Lih (hl) | Standardní sazba | 1 000,00 | 1 145,54 | 28 500,00 | 1 000,00 | 1 136,36 | 28 500,00 | 1 000,00 | 1 111,24 | 28 500,00 | 1 000,00 | 1 036,29 | 28 500,00 |
| | Snížená sazba | max. 50 % | 574,81 | 14 300,00 | max. 50 % | 570,18 | 14 300,00 | max. 50 % | 557,57 | 14 300,00 | max. 50 % | 519,96 | 14 300,00 |
| Cigarety (1 000 ks) | Pevná část (PČ) | - | 45,02 | 1 120,00 | - | 46,25 | 1 160,00 | - | 46,40 | 1 190,00 | - | 46,91 | 1 290,00 |
| | Procentní část v % (PROC) | - | 28 | 28 | - | 27 | 27 | - | 27 | 27 | - | 27 | 27 |

Zdroj: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/excise-duty-rates_en.

Vysvětlivky:

1. Sloupec EU – minimální sazba daně dle právních předpisů EU.
2. Kurzy pro přepočet sazby daně z Kč na € podle materiálu Evropské komise *Excise Duty Tables* z října předešlého roku – pro rok 2012 = 24,878, pro rok 2013 = 25,080, pro rok 2014 = 25,647, pro rok 2015 = 27,502.
3. Cena pro konečného spotřebitele je stanovena cenovým rozhodnutím podle zákona o cenách (zákon č. 526/1990 Sb.) jako cena pro konečného spotřebitele jednotkového balení určeného k přímé spotřebě. Váženým cenovým průměrem se rozumí průměr cen cigaret pro konečného spotřebitele, který stanoví Ministerstvo financí na základě výsledků inventur tabákových nálepek za předchozí kalendářní rok. Výše daně u cigaret se vypočítá jako součet pevné části (PČ) a procentní části sazby daně (PROC). Pro zjištění průměrné celkové daně za cigarety byla procentní část daně vypočítána jako součin procentní části sazby daně a váženého cenového průměru dělený stem (§ 103 a § 104 zákona č. 353/2003 Sb.). Výpočet průměrné výše daně za cigarety vychází ze vzorce $PČ + (PROC \times (VCP/100))$.

Základní sazby spotřebních daní se mezi roky 2012–2015 měnily u daně z tabákových výrobků, kde došlo ke zvýšení sazby zejména z důvodu dodržení směrnice Rady 2011/64/EU, o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků. Vlivem měnové intervence ČNB reálná sazba spotřebních daní v €, kromě daně z tabákových výrobků, významně klesla. U tabákových výrobků stoupla jen mírně. Ve vztahu k cenovému růstu, HDP nebo životní úrovni není nastavena indexace⁷ sazby spotřebních daní, nemusí tak být naplněny funkce spotřebních daní spočívající v regulaci společensky problematických činností. S ekonomickým růstem ČR a růstem životní úrovně se reálné sazby spotřebních daní snižují.

⁷ Indexace – automatická úprava určité ekonomické veličiny o inflaci, k této úpravě dochází na základě zákona nebo smlouvy (u důchodů vyplácených státem se nazývá valorizace).

4.2 Inkaso spotřebních daní ve vazbě na makroekonomické ukazatele v SR

V současné legislativní úpravě spotřebních daní v SR se neřeší indexace výše sazeb spotřebních daní o vývoj spotřebitelských cen, protože jsou stanoveny pevně.

Tabulka č. 4 – Vývoj spotřebních daní ve vazbě na makroekonomické ukazatele v SR

| Ukazatel | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | SR | OECD | SR | OECD | SR | OECD | SR | OECD |
| Podíl daňových příjmů ze SPD na HDP (v %) | 2,7 | 2,7 | 2,7 | 2,6 | 2,7 | 2,6 | 2,7 | - |
| Podíl daňových příjmů ze SPD na celkových daňových příjmech (v %) | 9,6 | 8,0 | 8,9 | 7,8 | 8,5 | 7,6 | 8,4 | - |
| Celkový výběr SPD na obyvatele (v €) | 366 | - | 365 | - | 371 | - | 387 | - |

Zdroj: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> k 1. 12. 2016; FŘ SR; Statistický úřad SR.

Ve vývoji výnosů spotřebních daní na hotovostní bázi a jejich podílu na tvorbě hrubého domácího produktu se plnou měrou projevilo právě neindexování sazeb. Z uvedeného důvodu je podíl daňových příjmů ze spotřebních daní na HDP v kontrovaném období konstantní, bez výkyvů a změn. Celkový podíl spotřebních daní v poměru k celkovým daňovým příjmům vykazuje mírně klesající tendenci, která je způsobena valorickým způsobem výpočtu sazeb.

Dosažené makroekonomické ukazatele jsou ve vztahu k průměru OECD nadprůměrné.

Tabulka č. 5 – Inkaso jednotlivých spotřebních daní v SR a jejich podíl

| SPD v SR | 2012 | | | 2013 | | | 2014 | | | 2015 | | |
|----------|-------|----------|--------|-------|----------|--------|-------|----------|--------|-------|----------|--------|
| | 1. | 2. | 3. | 1. | 2. | 3. | 1. | 2. | 3. | 1. | 2. | 3. |
| MO | 52,71 | 1 040,20 | 192,72 | 52,72 | 1 046,50 | 193,22 | 53,27 | 1 073,40 | 197,99 | 54,05 | 1 138,90 | 209,89 |
| TV | 32,12 | 633,70 | 117,12 | 31,99 | 634,70 | 117,19 | 31,90 | 642,70 | 118,55 | 31,55 | 665,30 | 122,61 |
| LH | 10,07 | 198,70 | 36,72 | 10,27 | 201,97 | 37,29 | 10,01 | 201,70 | 37,20 | 9,71 | 204,90 | 37,76 |
| PV | 2,86 | 56,45 | 10,43 | 2,79 | 55,86 | 10,31 | 2,76 | 55,65 | 10,26 | 2,72 | 57,35 | 10,57 |
| VN | 0,21 | 3,90 | 0,72 | 0,21 | 4,65 | 0,86 | 0,21 | 4,26 | 0,79 | 0,21 | 4,44 | 0,82 |
| ZP | 1,14 | 22,49 | 4,16 | 1,13 | 23,21 | 4,29 | 1,13 | 22,77 | 4,20 | 1,10 | 23,19 | 4,27 |
| UH | 0,05 | 0,99 | 0,18 | 0,04 | 0,77 | 0,14 | 0,02 | 0,41 | 0,07 | 0,02 | 0,43 | 0,08 |
| EE | 0,84 | 16,57 | 3,06 | 0,85 | 17,34 | 3,20 | 0,70 | 14,11 | 2,60 | 0,64 | 13,49 | 2,49 |

Zdroj: FŘ SR.

Vysvětlivky:

1. Podíl výběru jednotlivých spotřebních daní na celkových příjmech ze spotřebních daní v %.
2. Výběr spotřebních daní v mil. €.
3. Výběr jednotlivých spotřebních daní v € na 1 obyvatele SR.

MO – minerální olej; TV – tabákové výrobky; LH – líh; PV – pivo; VN – víno; ZP – zemní plyn; UH – uhlí; EE – elektřina.

Ze všech spotřebních daní zavedených na Slovensku má největší podíl na celoročních daňových příjmech státního rozpočtu právě spotřební daň z minerálních olejů, přičemž v celém kontrovaném období její podíl neklesl pod 52 %.

Druhý největší podíl vykazuje spotřební daň z tabákových výrobků. Tato daň tvoří v průměru přibližně 32% podíl na celkovém výběru ze spotřebních daní.

Mezi roky 2012 až 2015 došlo k růstu inkasa spotřební daně na jednoho obyvatele SR. Tento vývoj je způsoben růstem sazeb spotřebních daní z tabákových výrobků, vyšší koupěschopností a vyšší spotřebou obyvatelstva v daném roce.

Tabulka č. 6 – Sazby daně u příjmově nejvýznamnějších vybraných výrobků (v €)

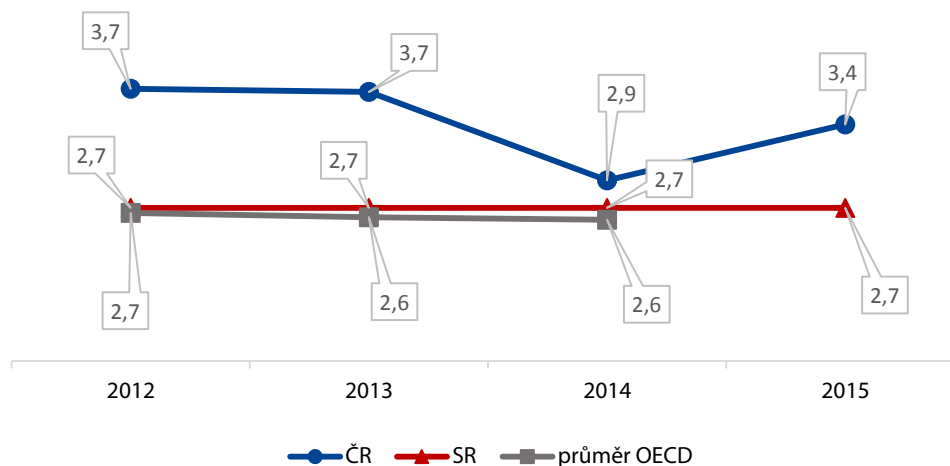
| Zboží | Druh | Sazby rok 2012 (v €) | | Sazby rok 2013 (v €) | | Sazby rok 2014 (v €) | | Sazby rok 2015 (v €) | |
|------------------------|-------------------------|-------------------------|----------|-------------------------|----------|-------------------------|----------|-------------------------|--------|
| | | EU | SR | EU | SR | EU | SR | EU | SR |
| Benzin (1 000 l) | Olovnatý | 421 | 597,49 | 421 | 597,49 | 421 | 597,49 | 421 | 597,49 |
| | Bezolovnatý do objemu | 359 | 550,52 | 359 | 550,52 | 359 | 550,52 | 359 | 550,52 |
| | Bezolovnatý v objemu | 359 | 514,50 | 359 | 514,50 | 359 | 514,50 | 359 | 514,50 |
| Nafta (1 000 l) | Do objemu | 330 | 386,40 | 330 | 386,40 | 330 | 386,40 | 330 | 386,40 |
| | V objemu | 330 | 368,00 | 330 | 368,00 | 330 | 368,00 | 330 | 368,00 |
| Lih (hl a.) | Základní sazba | 1 000 | 1 080,00 | 1 000 | 1 080,00 | 1 000 | 1 080,00 | 1 000 | 1 080 |
| | Snížená sazba | max. 50 % | 540,00 | max. 50 % | 540,00 | max. 50 % | 540,00 | max. 50 % | 540,00 |
| Cigarety (1 000 ks) | Specifická část | / | 58,00 | / | 59,50 | / | 59,50 | / | 59,50 |
| | Procentní část (v %) | / | 23,00 | / | 23,00 | / | 23,00 | / | 23,00 |

Zdroj: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/excise-duty-rates_en.

4.3 Porovnání a vyhodnocení

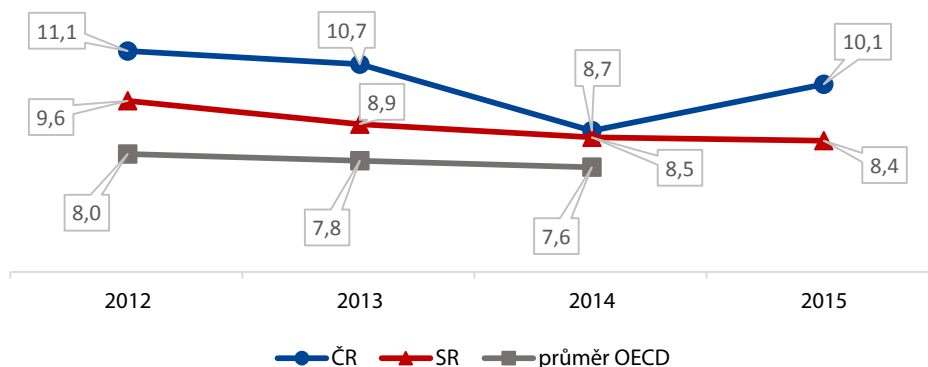
4.3.1 Porovnání

Graf č. 1 – Podíl spotřebních daní na hrubém domácím produktu (v %)



Zdroj: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> ke dni 1. 12. 2016.

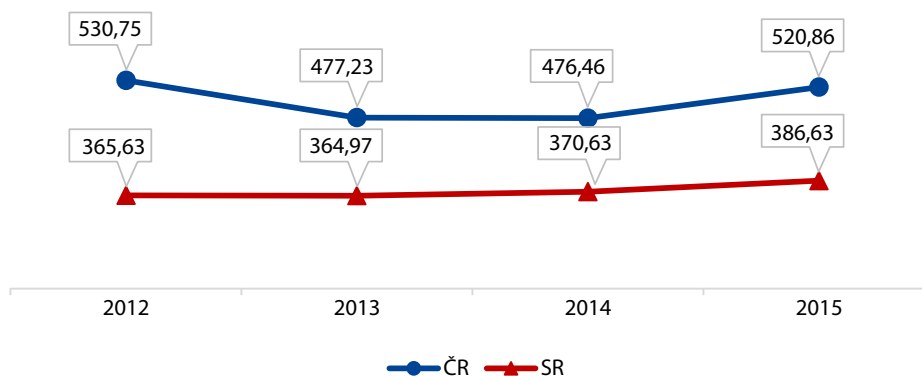
Podíl daňových příjmů na HDP v SR je konstantní, v plné míře se projevuje neindexování sazeb spotřebních daní. V ČR se mezi roky 2012 až 2015 podíl na HDP snížil v důsledku významného růstu ekonomiky, vlivu dopadu legislativních opatření u spotřebních daní z tabákových výrobků a zavádění ekologicky úsporných opatření.

Graf č. 2 – Podíl spotřebních daní na celkových daňových příjmech (v %)

Zdroj: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> ke dni 1. 12. 2016.

Podíl příjmů ze spotřebních daní na celkových daňových příjmech v SR klesl o 1,2 procentního bodu navzdory tomu, že příjmy ze spotřebních daní mají rostoucí tendenci. Je to způsobeno tím, že rychleji rostou celkové daňové příjmy v porovnání s příjmy ze spotřebních daní.

V ČR podíl příjmů ze spotřebních daní mezi roky 2012 a 2015 klesl o cca jeden procentní bod, což bylo ovlivněno jak zavedenými opatřeními v oblasti spotřebních daní, tak výrazným růstem výběru ostatních daní, zejména daně z příjmů.

Graf č. 3 – Inkaso spotřebních daní na jednoho obyvatele (v €)

Zdroj: zprávy o činnosti CS ČR za roky 2012 až 2015, ČSÚ, FŘ SR, Statistický úřad SR.

Růst inkasa spotřebních daní na jednoho obyvatele SR je konstantní a odpovídá vývoji sazeb spotřebních daní z tabákových výrobků, vyšší koupěschopnosti a vyšší spotřebě obyvatelstva v daném roce. V ČR je snížení příjmu v € na jednoho obyvatele ovlivněno intervencí ČNB ve věci měnového kurzu koruny vůči euru.

Rozdíl mezi ČR a SR v celkovém inkasu ze SPD je způsoben zejména inkasem spotřebních daní z minerálních olejů a tabákových výrobků, které je v ČR cca 2,7krát, resp. 2,8krát vyšší, na jednoho obyvatele ČR je však inkaso u těchto vybraných výrobků vyšší již jen o cca 1/3. Příčinou je nižší cena těchto vybraných výrobků v ČR v důsledku nižších sazeb spotřebních daní v ČR a kurzu Kč vůči € pro zahraniční spotřebitele. U daně z minerálních olejů je příčinou také větší tranzit přes ČR a přeshraniční nákupy. V případě daně z tabákových výrobků má nezanedbatelný vliv rostoucí zahraniční turistika do ČR a přeshraniční nákupy.

Tabulka č. 7 – Porovnání sazeb fiskálně nejvýznamnějších vybraných výrobků

| Vybraný výrobek | Druh | Sazba v roce 2012 | | Sazba v roce 2013 | | Sazba v roce 2014 | | Sazba v roce 2015 | |
|------------------------|---------------------------|-------------------|----------|-------------------|----------|-------------------|----------|-------------------|----------|
| | | SR | ČR | SR | ČR | SR | ČR | SR | ČR |
| | | € | € | € | € | € | € | € | € |
| Benzín (1 000 l) | Olovnatý | 597,49 | 551,09 | 597,49 | 546,65 | 597,49 | 534,57 | 597,49 | 498,51 |
| | Bezolovnatý | 550,52 | 516,12 | 550,52 | 511,96 | 550,52 | 500,64 | 550,52 | 466,88 |
| Nafta (1 000 l) | PHM | 514,50 | 440,15 | 514,50 | 436,60 | 514,50 | 426,95 | 514,50 | 398,15 |
| | Výroba | 386,40 | 440,15 | 386,40 | 436,60 | 386,40 | 426,95 | 386,40 | 398,15 |
| | Vytápění | 368,00 | 440,15 | 368,00 | 436,60 | 368,00 | 426,95 | 368,00 | 398,15 |
| Lih (hl) | Standardní sazba | 1 080,00 | 1 145,54 | 1 080,00 | 1 136,36 | 1 080,00 | 1 111,24 | 1 080,00 | 1 036,29 |
| | Snížená sazba | 540,00 | 574,81 | 540,00 | 570,18 | 540,00 | 557,57 | 540,00 | 519,96 |
| Cigarety (1 000 ks) | Pevná část (PČ) | 58,00 | 45,02 | 59,50 | 46,25 | 59,50 | 46,40 | 59,50 | 46,91 |
| | Procentní část v % (PROC) | 23 | 28 | 23 | 27 | 23 | 27 | 23 | 27 |

Zdroj: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/excise-duty-rates_en.

Pozn.: Kurzy pro přepočítání sazby daně z Kč na € podle materiálu Evropské komise *Excise Duty Tables* z října předešlého roku – pro rok 2012 = 24,878, pro rok 2013 = 25,080, pro rok 2014 = 25,647, pro rok 2015 = 27,502.

4.3.2 Vyhodnocení

Reálné sazby spotřebních daní v ČR v důsledku intervencí ČNB klesaly. Podíl energetických daní v ČR a SR na celkových daňových příjmech nestoupá a nedochází k odklonu od zdanění práce ke zdanění spotřeby vybraných výrobků podléhajících spotřebním daním, což není v souladu se strategiemi EU. Dosažené hodnoty podílu spotřebních daní jsou však trvale oproti průměru OECD nadprůměrné. Celkové inkaso spotřebních daní je ovlivňováno zejména změnou sazeb spotřebních daní, vývojem ekonomické kondice a chováním obyvatelstva. Budoucí výpadky inkasa spotřebních daní z důvodu ekologických opatření, které stát různými formami dotuje, bude třeba nahradit jinými příjmy nebo snížením výdajů státu.

Tím, že v ČR a SR není zavedena indexace sazeb spotřebních daní, snižuje se jejich regulační funkce a jsou nedostatečně podporovány cíle EU spočívající v Evropě méně závislé na ekologicky nešetrných zdrojích a v omezování závislosti na alkoholu a tabáku.

Ve vyšším inkasu spotřebních daní na jednoho obyvatele v ČR se projevuje vyšší spotřeba vybraných výrobků zahraničními spotřebiteli, která je ovlivněna nižší celkovou cenou vybraných výrobků v €.

» 5. Administrativní výdaje správy spotřebních daní

Efektivnost administrativních nákladů odráží vzájemný vztah mezi výdaji a příjmy souvisejícími se správou spotřebních daní, tj. vyjadřuje výši výdajů na 100 jednotek příjmů (Kč, €). Čím je výsledná hodnota vyšší, tím je efektivnost administrativních nákladů horší. Efektivnost správce daně při správě daně ovlivňuje působnost a organizační uspořádání správce daně, management organizace, právní prostředí a úroveň elektronizace jednotlivých činností.

Stanovení efektivnosti administrativních nákladů správy daně metodou přepočtového koeficientu vychází z počtu zaměstnanců podílejících se na správě spotřebních daní v liniově řízené struktuře⁸. V ČR správu spotřebních daní vykonává vedle dalších činností Celní správa ČR, která je samostatnou organizační složkou státu a účetní jednotkou. Ve Slovenské republice správu daně zajišťuje Finanční správa Slovenské republiky, přičemž orgány celní správy jsou vnitřní organizační jednotkou, náklady a výnosy jsou zahrnuty souhrnně za celou organizační jednotku. Proto byly s ohledem na možnost porovnání efektivnosti správy spotřebních daní do výpočtu efektivnosti administrativních nákladů započteny i výdaje a příjmy Finanční správy ČR.

Postup výpočtu:

1) $PK = V/Z$

kde:

PK – koeficient výdajů na jednoho pracovníka celní správy a finanční správy,

V – celkové výdaje za celní správu a finanční správu,

Z – průměrný evidenční počet zaměstnanců celní správy a finanční správy.

2) $VSPD = PK \times pSPD$

kde:

VSPD – přepočtené celkové výdaje spotřebních daní,

pSPD – počet zaměstnanců zabezpečujících přímo vybrané agendy (administrativní úkony) v oblasti spotřebních daní, do jejichž počtu nebyli zahrnuti zaměstnanci zabezpečující činnosti podpůrné (např. informatici), řídicí (vrcholový management), personálně nevýznamné. Zahrnuti byli zaměstnanci všech personálně významných činností při správě daně. Jedná se o činnosti vyhledávání daňových subjektů včetně koncových prodejních míst, registrace a vydávání povolení, zjištění daně a stanovení daně, kontroly daňových subjektů (místní šetření a daňové kontroly),

⁸ Liniově řízení zaměstnanci – průměrný přepočtený stav zaměstnanců zařazených na konkrétním organizačním článku CS ČR (oddělení, odbor). V rámci liniového řízení CS ČR je na pracovníky uplatňováno více řídicích stupňů, mezi nimiž existuje přímý a jednoznačný vztah nadřízenosti a podřízenosti, a rozhodnutí se tvoří odshora.

evidence daní, distribuce kontrolních pásek a tabákových nálepek, kontroly při dopravě vybraných výrobků a ukládání sankcí, metodiky a koordinace správy daně a kontrolních činností, činnosti vydávání rozhodnutí o opravných prostředcích.

$$3) \quad AN = \frac{VSPD}{PSPD} \times 100$$

kde:

AN – efektivnost administrativních nákladů (v %),

PSPD – příjem ze spotřebních daní.

5.1 Administrativní náklady správy spotřebních daní v ČR

Správa spotřebních daní je komplex správních úkonů, které vykonává zejména Celní správa ČR. Některé dílčí kontrolní úkony vykonávají další orgány veřejné správy, avšak jejich význam je zanedbatelný.

Správu spotřebních daní vykonávají zejména následující útvary:

Generální ředitelství cel

- odbor 23 DAŇOVÝ
 - oddělení 231 – Metodiky daní sleduje a navrhuje legislativní opatření, zajišťuje výklad právních předpisů, metodicky řídí a koordinuje: výkon agend správy daní a souvisejících předpisů, zejména daňové řízení a s ním související kontrolní a dohledovou činnost, administraci dopravy vybraných výrobků;
 - oddělení 232 – ELO a vyhledávání vykonává vyhledávání a metodicky řídí kontroly dopravy vybraných výrobků a zajišťuje mezinárodní spolupráci ELO a EMCS;
 - oddělení 233 – Daňových kontrol metodicky řídí a koordinuje výkon agendy daňových kontrol na celních úřadech;
- odbor 30 PRÁVNÍ
 - oddělení 301 – Právní vykonává metodickou činnost v oblastech správního trestání, správního řízení, procesu daňových kontrol, registračního řízení, nalézacího řízení, placení daní, pokut za opožděné tvrzení daně, penále a úroků;
 - oddělení 302 – Správních činností vykonává rozhodovací činnosti v případech, kdy právní předpisy stanoví působnost GRČ, např. rozhodování o delegaci místní příslušnosti subjektu k jinému věcně příslušnému správci daně, rozhodování o atrakci, tj. převzetí věci nadřízeným správcem daně, odvolání proti rozhodnutím celních úřadů a prověřuje podněty na nečinnost v daňovém a správním řízení;
 - oddělení 303 – Správy příjmů a vymáhání metodicky řídí, koordinuje a vykonává plnění úkolů v rámci mezinárodní spolupráce při vymáhání daňových nedoplatků a plnění úkolů v oblasti insolvenčního řízení;
- odbor 60 ANALÝZY A INFORMAČNÍ PODPORY
 - oddělení 601 – Rizikové a kriminální analýzy zajišťuje a provádí rizikové analýzy a podílí se na řízení výkonných rizik a plánování kontrolní činnosti a kontrolních akcí;
 - oddělení 604 – Finanční analýzy provádí finanční analýzu v celní správě, zejména v rámci povolovacího řízení.

Celní úřady vykonávají činnosti v rámci agendy na různých místech kraje a i agendy jsou rozptýleny na více místech:

- oddělení 02 – Analýzy a informační podpory, které provádí analýzy rizik, správu rizikových profilů a sběr a vyhodnocování informací ze všech dostupných informačních zdrojů;

- odbor 1 PRÁVNÍ
 - oddělení 11 – Právních a správních činností, které zpracovává podklady, stanoviska a předkládací zprávy pro odvolací orgán, vydává rozhodnutí o povolení v souvislosti se správou spotřebních a ekologických daní, se zákonem o povinném značení lihu a se zákonem o lihu, rozhoduje ve věci zajištění úhrady na dosud nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň;
- odbor 3 – DAŇOVÝ
 - oddělení 31 – Daňové, které vykonává agendy:
 - » *daňového dozoru* u daňových subjektů, např. kontrolu dodržování podmínek stanovených ve vydaných povoleních, dozor nad funkčností a správností výrobního zařízení na výrobu lihu a zjišťování množství a koncentrace u vyrobeného lihu, odborný dozor u denaturace lihu, fyzické kontroly v oblasti správy spotřebních daní;
 - » *nedaňových kontrol* v oblasti kontrol na základě zákonů s nepřímým vztahem ke spotřebním daním, zejména kontrolu povinného značkování a barvení vybraných minerálních olejů, kontrolu zdanění vybraných výrobků, kontrolu značení tabákových výrobků, kontrolu, zda prodávající nebo kupující neporušují zákon o cenách a další cenové předpisy, provádí úkony v souvislosti se zákonem o pohonných hmotách, provádí úkony v souvislosti se zákonem o povinném značení lihu a zákonem o lihu, provádí úkony v souvislosti se splněním povinnosti minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účely;
 - » *registrací ekonomických subjektů k daním*, registrování osob povinných značit líh a distributorů lihu a registrování distributorů pohonných hmot;
 - » *správy daní*, zejména vedení daňového řízení ve věci vyměření a předepsání, popřípadě vrácení daně, sledování zajištění daně a jeho použití na úhradu daně, provádění vyhledávání;
 - oddělení 39 – Tabákových nálepek a kontrolních pásek – je organizačním útvarem Celního úřadu pro Středočeský kraj a vykonává činnosti v oblasti objednání, výroby a distribuce a likvidace tabákových nálepek a kontrolních pásek. U likvidace vrácených/poškozených tabákových nálepek jsou přítomni zástupci celního úřadu i zástupci GŘC, kteří na proces likvidace dohlížejí a sepisují o likvidaci záznam. U kontrolních pásek ke značení lihu ředitel celního úřadu interním aktem řízení jmenuje tříčlennou komisi pro likvidaci vyřazených neodebraných/vrácených kontrolních pásek skartací. Po provedení fyzické skartace kontrolních pásek zajistí předseda likvidační komise zápis údajů o zničených kontrolních páskách;
- odbor 5 – KONTROL, oddělení 52 – Daňových kontrol provádí daňové kontroly;
- odbor 6 – DOHLEDU
 - oddělení 61 – Dohledu nad subjekty vykonává dohled nad subjekty na prodejních místech, např. kontrolu prodeje lihovin a tabákových výrobků;
 - oddělení 62 – Mobilního dohledu provádí kontrolu dopravy vybraných výrobků na cestě.

Tabulka č. 8 – Vývoj výdajů a efektivnosti administrativních nákladů v liniovém řízení

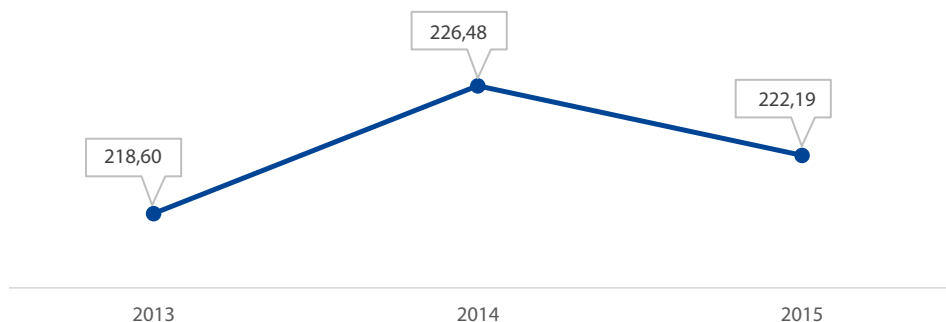
| Ukazatel | 2013 | 2014 | 2015 |
|--|-----------|-----------|-----------|
| Příjem ze SPD (PSPD) v mil. € | 5 016,84 | 5 021,09 | 5 497,06 |
| Celkové výdaje (V) v mil. € | 457,76 | 448,93 | 505,27 |
| Celkový průměrný evidenční počet zaměstnanců (Z) | 20 290 | 20 389 | 20 649 |
| Výdaje na 1 zaměstnance – přepočtový koeficient (PK) v € | 22 560,51 | 22 018,46 | 24 469,34 |
| Počet zaměstnanců v oblasti SPD (pSPD) | 1 017,24 | 1 007,10 | 1 011,21 |
| Výdaje za oblast SPD (VSPD) v mil. € | 22,95 | 22,17 | 24,74 |
| Efektivnost administrativních nákladů v % (AN) | 0,46 | 0,44 | 0,45 |

Zdroj: závěrečný účet kapitoly MF za rok 2015, GŘC.

Vysvětlivka:

SPD – spotřební daň.

Graf č. 4 – Výše příjmů ze spotřebních daní na 1 € výdajů v oblasti spotřebních daní



Zdroj: vlastní zpracování NKÚ.

Pozn.: výpočet: výše příjmů = PSPD/VSPD.

GŘC zavedlo u hlavních agend měření výkonnosti procesů a některých subprocesů, které zajišťuje. K nim zavedlo měření nákladovosti za použití ekvivalentu zaměstnance na plný pracovní úvazek (*full time equivalent* – FTE), který se na činnosti přímo nebo nepřímo podílel, ale také FTE zaměstnanců vykonávajících podpůrné a řídicí činnosti. Takto zjištěná a vyjádřená efektivnost administrativních nákladů vyjadřuje nejpřesnější hodnotu.

Tabulka č. 9 – Vývoj výdajů a efektivnosti administrativních nákladů dle FTE

| Ukazatel | 2013 | 2014 | 2015 |
|--|-----------|-----------|-----------|
| Příjem ze SPD (PSPD) v mil. € | 5 016,84 | 5 021,09 | 5 497,06 |
| Celkové výdaje (V) v mil. € | 148,18 | 148,94 | 164,16 |
| Celkový průměrný evidenční počet zaměstnanců (Z) | 5 371 | 5 423 | 5 407 |
| Výdaje na 1 zaměstnance – přepočtový koeficient (PK) v € | 27 588,90 | 27 464,50 | 30 360,64 |
| Počet zaměstnanců v oblasti SPD (pSPD) | 1 234,80 | 1 302,67 | 1 320,54 |
| Výdaje za oblast SPD (VSPD) v mil. € | 34,07 | 35,78 | 40,09 |
| Efektivnost administrativních nákladů v % (AN) | 0,68 | 0,71 | 0,73 |

Zdroj: GŘC.

Vysvětlivka:

SPD – spotřební daň.

5.2 Administrativní náklady správy spotřebních daní v SR

Finanční ředitelství Slovenské republiky od 1. 1. 2012 prodělalo náročný proces transformace v souladu se schváleným programem UNITAS.

Vznik FŘ SR se odrazil rovněž i na skladbě zaměstnanců nově vzniknuvších útvarů sloučené celní a daňové správy. V souvislosti s výkonem správy spotřebních daní byly činnosti související se správou spotřebních daní v rámci organizační struktury FŘ SR začleněny do většího počtu různých sekcí a s nimi souvisejících odborů.

Finanční ředitelství Slovenské republiky

Sekce celní a daňová FŘ SR

Odbor spotřebních daní (celoslovenská působnost):

- oddělení spotřební daně – usměrňuje a koordinuje činnosti v oblasti správy spotřebních daní; vypracovává odborná stanoviska; předkládá návrhy a připomínky k legislativním změnám; vydává rozhodnutí o delegování místní příslušnosti daňovým subjektům; přiděluje a zrušuje registrační odběrná čísla;
- oddělení výkonu daňového dozoru – usměrňuje a koordinuje činnosti v oblasti výkonu daňového dozoru a daňové kontroly; vykonává daňový dozor;
- oddělení ELO a systémů SPD – usměrňuje a koordinuje činnosti vzájemné administrativní spolupráce v oblasti spotřebních daní, včetně výměny informací prostřednictvím systémů SEED a MVS; zabezpečuje správu a aktualizace v aplikačním vybavení SysNeD a EMCS;
- oddělení kontrolních známek – usměrňuje činnosti v oblasti tisku a nakládání s kontrolními známkami; vykonává daňový dozor nad nakládáním a likvidací tiskových archů a kontrolních známek v tiskárně.

Útvar viceprezidenta finanční správy

Odbor opravných prostředků pro spotřební daně a cla (celoslovenská působnost):

- oddělení opravných prostředků pro spotřební daně – přezkoumává rozhodnutí celních úřadů na základě uplatněných řádných a mimořádných opravných prostředků; odvolací řízení na druhém stupni rozhodovacího procesu.

Sekce celních úřadů vznikla v průběhu roku 2012; pod ni byly přímo začleněny jednotlivé celní úřady (9 celních úřadů), které mají územní působnost určenou vyššími územními celky, s výjimkou jednoho celního úřadu, který byl zřízen mj. za účelem plnění úkolů v souvislosti s vnější hranicí Společenství.

Celní úřady:

- oddělení spotřebních daní – výkon metodické činnosti ve vztahu k pobočkám celních úřadů a ke stanicím celních úřadů; u vybraných subjektů vykonává přímé úkony správce daně, a to rozhoduje o registraci (daňový sklad, oprávněný příjemce opakovaný, registrovaný odesílatel), o výši zajištění daně, stanovuje a vrací daň, vykonává daňový dozor a daňovou kontrolu; rozhoduje o upuštění od složení zajištění daně; rozhoduje o upuštění od povinnosti zabezpečit přítomnost zaměstnance celního úřadu v daňovém skladu na líh;
- oddělení právní – rozhodovací činnost ve věci porušení daňových předpisů; činnosti související s řádnými a mimořádnými opravnými prostředky; daňové exekuční řízení;
- pobočka celního úřadu – rozhoduje o registraci (s výjimkou daňového skladu, oprávněného příjemce pro opakované přijímání, registrovaného odesílatele), o výši zajištění daně; předepisuje a vrací daň; vykonává daňový dozor a daňovou kontrolu; rozhoduje o zabezpečení a o propadnutí zboží;

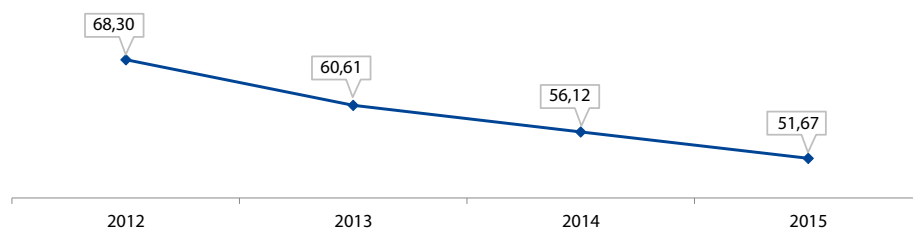
- stanice celního úřadu – výkon daňového dozoru nad držbou a pohybem zboží podléhajícího spotřebním daním; zabezpečuje výkon stálého daňového dozoru v daňovém skladu na líh; rozhoduje o zabezpečení a o propadnutí zboží.

Tabulka č. 10 – Vývoj administrativních nákladů správy SPD v SR

| Název ukazatele | MJ | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|--------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Administrativní náklady SPD | % | 1,46 | 1,65 | 1,78 | 1,94 |
| – z toho: | | | | | |
| přepočtené výdaje SPD | € | 28 888 805,33 | 32 747 935,16 | 35 907 460,20 | 40 801 463,37 |
| počet zaměstnanců zabezpečujících AÚ správy SPD | osoba | 1 309 | 1 324 | 1 318 | 1 317 |
| koefficient výdajů připadajících na 1 zaměstnance finanční správy | € | 22 069,37 | 24 734,09 | 27 243,90 | 30 980,61 |
| příjmy z SPD | mil. € | 1 973 | 1 985 | 2 015 | 2 108 |

Zdroj: FŘ SR.

Administrativní náklady vynaložené na správu spotřebních daní vykazují tendenci dlouhodobého růstu. Nárůst administrativních nákladů je způsoben celkovým progresem v růstu mezd ve finanční správě a investováním do IT.

Graf č. 5 – Příjmy ze spotřebních daní na 1 € výdajů v oblasti správy SPD

Zdroj: FŘ SR.

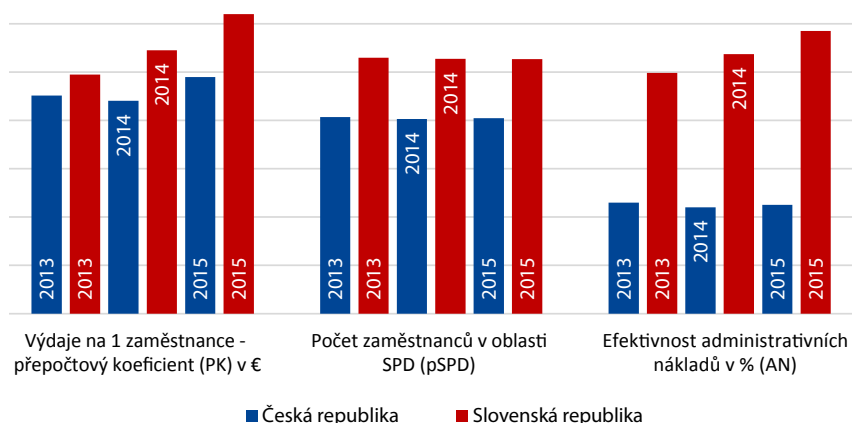
Výběr spotřebních daní z 1 € přepočtených výdajů na správu spotřebních daní vykazuje trvalý pokles, který je způsoben rychlejším růstem nákladů než celkového výběru spotřebních daní.

5.3 Porovnání a vyhodnocení

5.3.1 Porovnání

Administrativní náklady vynaložené na správu spotřebních daní vykazují v ČR i SR tendenci dlouhodobého růstu.

Graf č. 6 – Vývoj výdajů a administrativních nákladů v SR a ČR



Zdroj: vlastní zpracování NKÚ ČR a NKÚ SR.

Vysvětlivka:

SPD – spotřební daně.

Výdaje finanční správy SR na správu spotřebních daní neustále rostou, jelikož s výjimkou růstu mezd se zvyšují investice na efektivní správu daní a elektronizaci finanční správy. Přestože příjmy ze spotřebních daní rostly, výdaje v důsledku úprav IT souvisejících s projektem UNITAS rostly rychleji. Mzdové výdaje jsou v SR významně ovlivněny výkonem stálého daňového dozoru v daňových skladech na líh, který ČR neaplikuje.

Výdaje Celní správy ČR na správu spotřebních daní mezi roky 2012 a 2015 významně vzrostly v roce 2015, tento růst byl způsoben zejména růstem mzdových výdajů a výdaji na technickou podporu. V ČR přibližně stejným tempem rostly i příjmy ze spotřebních daní. Mzdové výdaje v ČR jsou oproti SR pozitivně ovlivněny širšími kompetencemi celní správy, např. vážení kamiónů, kontrola plnění povinností v souvislosti s mýtem.

Efektivnost administrativních nákladů v SR vykazuje meziročně mírně se zhoršující tendenci. Počet zaměstnanců se významně neměnil, ale rostly výdaje na jednoho zaměstnance. Také v ČR se počet zaměstnanců významně neměnil, avšak výdaje na jednoho zaměstnance oproti SR rostly pomaleji.

5.3.2 Vyhodnocení

V ČR a v SR je významným faktorem zhoršené efektivnosti administrativních výdajů růst mezd, což je možno vyhodnotit jako přirozený vývoj. V obou zemích se jako negativní faktor jeví udržování značné administrativní náročnosti při správě spotřebních daní, což potvrzuje nesnižující se počet zaměstnanců v oblasti správy spotřebních daní. V SR je však správa spotřebních daní při nižších příjmech významně náročnější na personální kapacity.

6. Výkonnostní ukazatele správy spotřebních daní

Správa spotřebních daní je soubor činností, jejichž cílem je správné zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně. Hlavními procesy při správě spotřebních daní jsou vyměřování daní, povolování a registrace k činnosti, dohled nad dopravou, kontrola a vyhledávání daňových subjektů. Počty administrativních úkonů a spravovaných subjektů jsou ukazateli výkonnosti správce daně. Vzájemný vztah mezi sledovaným ukazatelem a počtem správců daně vyjadřuje efektivnost činnosti správce daně a definuje nákladnost konkrétní činnosti.

Povolení a registrace k činnosti jsou základním předpokladem pro nakládání s vybranými výrobky pro obchodní účely a jejich dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně. Správce daně je povinen u subjektů s povolením nebo registrací vykonávat soustavnou správu se zaměřením na dohled na plnění právních předpisů a podmínek stanovených správcem daně, na což musí být alokovány přiměřené personální zdroje.

Sledovaným ukazatelem byl počet platných povolení nebo registrací k činnosti k 31. prosinci jednotlivých let. Počet vydaných povolení nebo registrací není totožný s počtem daňových subjektů.

Administrativní úkony jsou konkrétní správní akty ve věci. Sledovanými administrativními úkony jsou četností nejvýznamnější úkony správce daně (tvrzení daně, administrace dopravy v EMCS), případně činnosti, které jsou sledem úkonů zakončených zprávou nebo rozhodnutím.

6.1 Výkonnostní ukazatele v ČR

6.1.1 Povolení a registrace k činnosti v ČR

Tabulka č. 11 – Povolené a registrované činnosti k 31. 12. jednotlivých let

| | | | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
|---|--|---|--------------|----------|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|
| Počet úředních osob správce daně v liniovém řízení | | | - | | 1 017,24 | | 1 007,1 | | 1 011,21 | |
| Výdaje na správu spotřebních daní v liniovém řízení v € | | | - | | 22 949 453 | | 22 174 791 | | 24 743 641 | |
| Činnost povolená nebo registrovaná | Legislativa EU | Legislativa ČR | 1. | 2. | 1. | 2. | 1. | 2. | 1. | 2. |
| Daňový sklad | 2008/118/ES čl. 4 odst. 10 a odst. 11 | § 3 písm. j), § 19a, § 19c zákona č. 353/2003 Sb. | 654 | - | 696 | 0,68 | 746 | 0,74 | 764 | 0,76 |
| Oprávněný příjemce pro opakované přijímání v.v. | 2008/118/ES čl. 4 odst. 9 | § 3 odst. f), § 22 zákona č. 353/2003 Sb. | 687 | - | 739 | 0,73 | 727 | 0,72 | 627 | 0,62 |
| Pěstitelské pálenice | 92/83/EHS čl. 22 | § 2 a § 4 zákona č. 61/1997 Sb. | 512 | - | 521 | 0,51 | 535 | 0,53 | 550 | 0,54 |
| Oprávněný uživatel vybraných výrobků osvobozených od daně | 2011/64/EU čl. 17, 92/83/EHS čl. 27, 2003/96/ES čl. 15 | § 3 odst. i), § 13 zákona č. 353/2003 Sb., § 9 části 45, 46 a 47 zákona č. 261/2007 Sb. | 2 762 | - | 2 506 | 2,46 | 2 683 | 2,66 | 2 524 | 2,50 |
| Oprávněný příjemce pro jednorázové přijetí v.v. | 2008/118/ES čl. 4 odst. 9 | § 3 odst. f), § 23 zákona č. 353/2003 Sb. | 523 | - | 537 | 0,53 | 496 | 0,49 | 327 | 0,32 |
| Distributor lihu | | § 44 zákona č. 307/2013 Sb. | - | - | 17 | 0,02 | 142 | 0,14 | 152 | 0,15 |
| Skladovatel surového tabáku | | § 134zh zákona č. 353/2003 Sb. | - | - | - | - | - | - | 3 | 0,00 |
| Osoba nakládající se zvláštními MO | | § 134x zákona č. 353/2003 Sb. | - | - | - | - | - | - | 45 | 0,04 |
| Distributor PHM | | § 6e zákona č. 311/2006 Sb. | 1 485 | - | 156 | 0,15 | 154 | 0,15 | 152 | 0,15 |
| CELKEM | | | 6 623 | - | 5 172 | 5,08 | 5 483 | 5,44 | 5 144 | 5,09 |

Zdroj: GŘC, web CS ČR.

Poznámky:

- Počet povolení nebo registrací k určitým činnostem
- Počet povolení nebo registrací k určitým činnostem na jednu úřední osobu správce daně, vypočítá se dle rovnice:

$$\text{výpočet} = \frac{\text{počet platných povolení nebo registrací k určitým činnostem}}{\text{pSPD}}$$

kde: pSPD – počet zaměstnanců přímo zabezpečujících vybrané agendy (administrativní úkony) v oblasti spotřebních daní.

Výdaje a počty zaměstnanců: dle liniového řízení bez řídicích a podpůrných činností.

Vysvětlivky:

PHM – pohonná hmota.

MO – minerální olej.

Daňový sklad: Vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat nebo odesílat vybrané výrobky lze na základě povolení správce daně k provozování daňového skladu. Má-li provozovatel daňového skladu více skladů, vydává se povolení ke každému samostatně, včetně zajištění daně. Zajištění daně se nevyžaduje v případě lihovarů pod stálým daňovým dozorem správce daně (tj. fyzická přítomnost úřední osoby a zajištění zařízení závěrami správce daně). V ČR se stálý daňový dozor neaplikuje. Provozovatel daňového skladu se také registruje k dani podle § 125 zákona č. 280/2009 Sb. Povolení k provozování daňového skladu je podmínkou pro dopravu vybraných výrobků podmíněně osvobozených 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 (nahrazuje status registrovaného odesílatele dle čl. 4 odst. 10 směrnice Rady 2008/118/ES). Ve statistice daňových skladů nejsou zahrnuta povolení k nabytí elektřiny, zemního plynu a pevných paliv bez daně, která jsou analogií povolení daňového skladu.

Pěstitelská pálenice vyrábí líh se sníženou 50% sazbou daně (14 300 Kč/hl etanolu) – ovocné destiláty pro pěstitele. Není daňovým skladem a povolení k provozování vydává Ministerstvo zemědělství. Sníženou sazbu daně lze uplatnit na 30 litrů čistého alkoholu na domácnost pěstitele určeného pro osobní spotřebu za výrobní období (červenec–červen). Evidence pěstitelského pálení, kterou vedou provozovatelé pálenice a zpřístupňují ji správci daně, musí obsahovat údaje o pěstiteli, základní surovině, vydaném destilátu, původu ovoce a výrobě destilátu.

Oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků a oprávněný příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků je na základě povolení správce daně a stanovených podmínek oprávněn jednorázově přijmout nebo opakovaně přijímat vybrané výrobky v podmíněném systému dopravované z jiného členského státu. Oprávněný příjemce není provozovatelem daňového skladu a nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat.

Uživatel vybraných výrobků osvobozených od daně je právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo § 53 zákona č. 353/2003 Sb. prodává dalšímu uživateli vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat k dani. Přijímat a užívat vybrané výrobky osvobozené od daně lze pouze na základě pravomocného povolení, a to pouze od dodavatele uvedeného v povolení. Na základě povolení lze minerální oleje osvobozené od daně prodat jinému držiteli povolení k užívání nebo uživateli, který je oprávněn užívat minerální oleje bez povolení. Bez povolení lze prodávat minerální oleje osvobozené od daně v zákonem stanovených případech, např.:

- odpadní oleje v množství menším než 10 000 litrů za kalendářní rok, pokud je uživatel sám vyrobil nebo vznikly při jeho činnosti,
- vybrané minerální oleje osvobozené od daně v jednotkovém balení o obsahu nejvýše 20 litrů určené k jiným účelům, než je pohon motorů nebo výroba tepla, a současně určené k prodeji konečnému spotřebiteli.

Dopravovat vybrané výrobky osvobozené od daně lze s dokladem o osvobození.

Distributor lihu ve spotřebitelském balení je po povinném zaregistrování u správce daně oprávněn prodávat nebo jinak převádět líh uvedený do volného daňového oběhu.

Skladovatel surového tabáku je na základě registrace u správce daně a stanovených podmínek oprávněn skladovat surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků.

Osoba nakládající se zvláštními minerálními oleji je na základě registrace u správce daně a stanovených podmínek oprávněna nabývat, prodávat nebo jinak převést zvláštní minerální oleje, které jsou volně loženy nebo umístěny v balení přesahujícím 220 litrů.

Distributor pohonných hmot je na základě vydané koncese a registrace správce daně za stanovených podmínek oprávněn prodávat pohonné hmoty na území České republiky, s výjimkou prodeje pohonných hmot z čerpací stanice. Dopravu PHM musí doprovázet daňový doklad, doklad o prodeji nebo doklad o dopravě, případně rozvozový plán a stáčecí lístky. Tyto doklady mohou být nahrazeny elektronickými doklady zaslanými před zahájením dopravy správci daně. **Provozovatel čerpací stanice** je vlastníkem pohonných hmot prodávaných na čerpací stanici. Čerpací stanice jsou místa, kde je na základě povolení stavebního úřadu povolen prodej nebo výdej PHM zpravidla do palivové nádrže.

Ministerstvo průmyslu a obchodu eviduje čerpací stanice a jejich provozovatele v členění na:

- evidované – běžný prodej nebo výdej PHM zpravidla do palivových nádrží vozidel;
- s vymezeným přístupem – provozování zpravidla v různých podnikových areálech (např. lomy, pily, zemědělské farmy, dopravní organizace, stavební dvory), prodej se zde uskutečňuje pro druhou stranu omezeně na základě specifických smluvních vztahů;
- neveřejné – výdejní místa pohonných hmot pouze pro vlastní spotřebu provozovatelů.

Čerpací stanicí není stavba nebo zařízení v podobě provozní nádrže umístěné v provozu (např. na podvozku), pokud se pohonné hmoty vydávají pouze pro vlastní potřebu. Provozní nádrže nepodléhají povolení správce daně a nejsou evidovány. Nakupovat, přijímat a prodávat zkapalněné ropné plyny uvedené do volného daňového oběhu za účelem dalšího prodeje mohou fyzické a právnické osoby na základě povolení správce daně. Povolení musí mít i v případě, kdy nakupují nebo získávají zkapalněné ropné plyny pro vlastní spotřebu, která přesahuje 20 tun za jeden kalendářní rok.

6.1.2 Administrativní úkony v ČR

Tabulka č. 12 – Administrativní úkony

| | | | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
|--|--------------------|-------------------------------------|----------------|----------|----------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|
| Výdaje na správu spotřebních daní v líniovém řízení v € | | | - | | 22 949 453 | | 22 174 791 | | 24 743 641 | |
| Počet úředních osob správce daně v líniovém řízení | | | - | | 1 017,24 | | 1 007,1 | | 1 011,21 | |
| Administrativní úkon | Legislativa EU | Legislativa ČR | 1. | 2. | 1. | 2. | 1. | 2. | 1. | 2. |
| Daňové kontroly | | § 85 zákona č. 280/2009 Sb. | 333 | - | 322 | 0,32 | 364 | 0,36 | 322 | 0,32 |
| Místní šetření | | § 80 zákona č. 280/2009 Sb. | 21 401 | - | 18 706 | 18,39 | 20 819 | 20,67 | 20 897 | 20,67 |
| Objednávky kontrolních pásek k povinnému značení lihu | 2008/118/ES čl. 39 | § 30 zákona č. 307/2013 Sb. | 4 336 | - | 4 643 | 4,56 | 6 548 | 6,50 | 6 373 | 6,30 |
| Objednávky tabákových nálepek | 2008/118/ES čl. 39 | § 118 zákona č. 353/2003 Sb. | 2 426 | - | 2 518 | 2,48 | 2 580 | 2,56 | 3 245 | 3,21 |
| Daňové tvrzení | 2008/118/ES čl. 7 | § 18, § 116 zákona č. 353/2003 Sb. | 35 509 | - | 35 947 | 35,34 | 38 086 | 37,82 | 41 149 | 40,69 |
| Uložené pokuty | | zákon č. 353/2003 Sb. a související | 1 857 | - | 1 411 | 1,39 | 2 087 | 2,07 | 3 908 | 3,86 |
| Mezinárodní výměna informací o daňových subjektech (ELO) | 389/2012/EU | | 975 | - | 1 791 | 1,76 | 1 944 | 1,93 | 2 483 | 2,46 |
| Doprava v RPOD (EMCS) | 2008/118/ES čl. 21 | § 24 – § 31 zákona č. 353/2003 Sb. | 138 779 | - | 143 409 | 140,98 | 145 628 | 144,60 | 168 135 | 166,27 |
| Celkem | | | 205 616 | - | 208 747 | 205,21 | 218 056 | 216,52 | 246 512 | 243,78 |

Zdroj: GŘC, web CS ČR.

Pozn.:

- Počet administrativních úkonů
- Počet administrativních úkonů na jednu úřední osobu správce daně, vypočítá se podle rovnice:

$$\text{výpočet} = \frac{\text{počet administrativních úkonů}}{\text{pSPD}}$$

kde: pSPD – počet zaměstnanců přímo zabezpečujících vybrané agendy (administrativní úkony) v oblasti spotřebních daní.

Výdaje a počty zaměstnanců: dle líniového řízení bez řídicích a podpůrných činností.

Daňová kontrola je soubor úkonů. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení jednoho daňového subjektu. Opakovanou daňovou kontrolu lze provést pouze za zákonem stanovených podmínek a odůvodnění při zahájení kontroly. Daňová kontrola se provádí ve lhůtě pro stanovení daně, která činí tři roky, přičemž lhůta se za zákonem stanovených podmínek prodlužuje o jeden rok (např. podání dodatečného daňového řízení, zahájení trestního řízení v souvislosti s předmětnou daní), nebo se staví (soudní řízení, mezinárodní spolupráce). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Správci daně není stanovena povinnost provést daňovou kontrolu u každého daňového subjektu. Zahájení daňové kontroly staví lhůty pro možnost podání dodatečného

daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování daňovým subjektem (§ 141 zákona č. 280/2009 Sb.) a znovu zahajuje běh lhůty pro stanovení daně (§ 148 zákona č. 280/2009 Sb.). Na základě jejího výsledku může dojít k doměření daně z moci úřední.

Místní šetření je individuální časově ohraničený úkon (jeden den), při kterém správce daně vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání prostor, zboží, dokladů, evidencí, dopravních prostředků a přepravních obalů u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, a to na místě mimo prostory správce daně (např. u daňového subjektu, na prodejním místě, na cestě při dopravě). Správce daně je oprávněn zapůjčit si doklady a věci, odebrat vzorky, případně je zajistit. Na základě výsledku místního šetření nelze samostatně doměřit daň, ale lze daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání (§ 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.). Kontrola údajů o dopravě v systému EMCS není místním šetřením.

Objednávku kontrolních pásek ke značení lihu může správci daně místně příslušnému místu značení podat pouze registrovaná osoba povinná značit líh a je prováděna prostřednictvím inteligentních formulářů, které se automaticky importují do aplikace registru značitelů lihu. Správce daně objednávku zpracuje, vyhodnotí adekvátnost objednaného množství kontrolních pásek a objedná výrobu. Na výrobu kontrolních pásek nedohlíží. Výrobu zajišťuje Státní tiskárna cenin, státní podnik. Odběratel kontrolních pásek přebírá kontrolní pásy u správce daně místně příslušného místu značení.

Objednávka tabákových nálepek ke značení cigaret, cigarillos, doutníků a tabáku ke kouření plní funkci daňového přiznání. Hodnota tabákové nálepky odpovídá výši daňové povinnosti, přičemž odběratel tabákových nálepek je povinen uhradit jejich hodnotu do 60 dnů ode dne jejich odebrání od správce daně. Odběratel je povinen si v objednávce sám vypočítat hodnotu odpovídající výši daňové povinnosti objednaných tabákových nálepek. Tato lhůta platí pouze, pokud je hodnota tabákových nálepek zajištěna. Objednávka tabákových nálepek se podává na tiskopise stanoveném Ministerstvem financí písemně nebo prostřednictvím datové schránky s možností využití inteligentních formulářů. Výrobu tabákových nálepek zajišťuje Státní tiskárna cenin, státní podnik. Pověřený správce daně, kterým je Celní úřad pro Středočeský kraj (územní pracoviště Kutná Hora), zajišťuje nákup a přepravu tabákových nálepek ke správci daně, který je dále distribuuje a dále prověřuje jejich přepravu, uložení a užití u odběratelů.

Daňová tvrzení zahrnují řádná daňová přiznání, dodatečná a opravná daňová přiznání, včetně objednávek tabákových nálepek, podaná daňovými subjekty. Zahrnuto není přiznání daně v rámci celního řízení na základě celních prohlášení a přiznání uplatnění nároků na vrácení daně z:

- minerálních olejů použitých pro výrobu tepla,
- ostatních benzinů použitých v rámci podnikatelské činnosti jinak než pro výrobu tepla nebo pohon motorů,
- minerálních olejů použitých pro zemědělskou prvovýrobu.

Uložené pokuty zahrnují správní řízení ve věci projednání zjištěných porušení právních předpisů, přičemž se jedná o soubor na sebe navazujících správních úkonů.

Mezinárodní výměna informací o daňových subjektech (ELO) ve smyslu nařízení Rady (EU) č. 389/2012 probíhá v podobě:

- žádosti o administrativní spolupráci,
- odpovědi na žádost o administrativní spolupráci,
- spontánní informace,
- zprávy o události,
- zprávy o kontrole.

Doprava probíhající v režimu podmíněného osvobození od daně mezi Českou republikou a členskými státy EU – český celní úřad je správcem daně přijímajícího nebo odesílajícího daňového skladu nebo oprávněného příjemce.

6.2 Výkonnostní ukazatele v SR

Správu spotřebních daní v SR zabezpečují především celní úřady a odbor spotřebních daní sekce celní a daňové FŘ SR, jejichž postup při správě spotřebních daní upravují jednotlivé zákony o spotřebních daních a daňový řád. Tyto zákony stanoví nejen rozsah oprávnění pro CÚ a FŘ SR při správě spotřebních daní, ale také práva a povinnosti daňových subjektů v souvislosti s registrací nebo s placením spotřebních daně.

6.2.1 Povolení a registrace k činnosti v SR

Tabulka č. 13 – Povolení a registrace ke spotřebním daním k 31. 12. příslušného kalendářního roku

| Činnost povolená nebo registrovaná | Legislativa EU | Legislativa | Slovenská republika | | | | | | | |
|--|---------------------------------------|--|---------------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|
| | | | Počty | | | | | | | |
| | | | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
| | | | 1. | 2. | 1. | 2. | 1. | 2. | 1. | 2. |
| Daňový sklad + registrovaný odesílatel | 2008/118/ES čl. 4 odst. 10 a odst. 11 | § 19, § 20 a § 26 zákona č. 98/2004 Z. z., § 17, § 18 a § 24 zákona č. 106/2004 Z. z., § 15, § 20, § 43, § 46, § 61, § 62, § 67, § 68 zákona č. 530/2011 Z. z. | 71 | 0,05 | 180 | 0,13 | 189 | 0,14 | 201 | 0,15 |
| Oprávněný příjemce opakovaný | 2008/118/ES čl. 4 odst. 9 | § 19 zákona č. 530/2011 Z. z., § 23 zákona č. 106/2004 Z. z., § 25 zákona č. 98/2004 Z. z. | 140 | 0,11 | 707 | 0,53 | 748 | 0,57 | 770 | 0,58 |
| Pěstitelská pálenice ovoce | 92/83/EHS čl. 22 | § 49 zákona č. 530/2011 Z. z. | 162 | 0,12 | 168 | 0,13 | 178 | 0,14 | 190 | 0,14 |
| Uživatelský podnik | | § 9, § 40, § 60, § 65 zákona č. 530/2011 Z. z., | 118 | 0,09 | 810 | 0,61 | 608 | 0,46 | 435 | 0,33 |
| Oprávněný příjemce příležitostný | 2008/118/ES čl. 4 odst. 9 | § 19 zákona č. 530/2011 Z. z., § 23 zákona č. 106/2004 Z. z., § 25 zákona č. 98/2004 Z. z. | 9 | 0,01 | 90 | 0,07 | 88 | 0,07 | 91 | 0,07 |
| Držitel oprávnění na distribuci SBL | | § 54 odst. 9 zákona č. 530/2011 Z. z. | 393 | 0,30 | 403 | 0,30 | 392 | 0,30 | 370 | 0,28 |
| Obchodník s tabákovou surovinou | | § 19a zákona č. 106/2004 Z. z. | 0 | 0 | 0 | 0 | 16 | 0,01 | 17 | 0,01 |
| Obchodník s vybraným minerálním olejem | | § 25a zákona č. 98/2004 Z. z. | 0 | 0 | 631 | 0,48 | 718 | 0,54 | 854 | 0,65 |
| Distributor pohonných látek | | § 25b odst. 1 zákona č. 98/2004 Z. z. | 0 | 0 | 0 | 0 | 303 | 0,23 | 407 | 0,31 |
| CELKEM | | | 893 | 0,68 | 2 989 | 2,26 | 3 240 | 2,46 | 3 335 | 2,53 |

Zdroj: FŘ SR.

Vysvětlivky:

1. Počet povolení nebo registrací.
2. Počet povolení nebo registrací na 1 úřední osobu.

Největší meziroční nárůst daňových subjektů (o 234 %) byl zaznamenán v letech 2012 a 2013, což bylo způsobeno nárůstem vydaných povolení v rámci daňových skladů, nárůstem registrací oprávněného příjemce pro opakované přijímání a zaevidováním velkého počtu uživatelských podniků.

Legislativa zpřesnila přepravu některých volně ložených minerálních olejů, jakož i oznamovací povinnost, jestliže jsou přepravovány volně, resp. v obalech o obsahu větším než 150 litrů, resp. 230 litrů, a též rozšířila seznam minerálních olejů, které podléhají kontrole a postupu při přepravě, o další zboží, např. o přípravky proti klepání motorů, oxidační inhibitory, živicové inhibitory, přípravky na zlepšení viskozity, antikoroziční přípravky. Pro mazací oleje byl zaveden povinný údaj týkající se uvádění jejich kinematické viskozity.

Přiblížení procesu registrace u vybraných daňových subjektů ve smyslu národní legislativy v SR je uvedeno v následujících částech dokumentu.

Provozovatel daňového skladu

V rámci národní legislativy SR při registraci provozovatele daňového skladu v rámci veškerých předmětů spotřebních daní osoba, která chce provozovat daňový sklad, musí požádat současně též o registraci a vydání povolení na provozování daňového skladu.

Výsledným rozhodnutím v registračním procesu je osvědčení o registraci k příslušné spotřební dani, kterým provozovatel daňového skladu získává právní subjektivitu za všechny daňové sklady.

Současně CÚ vydá povolení na provozování daňového skladu, které opravňuje provozovatele daňového skladu v uvedeném daňovém skladě vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat nebo odesílat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně. V případě, že má provozovatel daňového skladu daňové sklady na více místech, správce daně vydá na každý daňový sklad samostatné povolení na provozování daňového skladu.

Doprava předmětu spotřební daně v režimu podmíněného osvobození od daně je monitorována elektronicky prostřednictvím systému EMCS. Na každou přepravu se vygeneruje jedinečný referenční kód, tzv. ARC kód, pod kterým je možno uvedenou přepravu sledovat on-line, a tedy v reálném čase.

Jestliže je provozovatel daňového skladu zároveň osobou oprávněnou k distribuci lihu, je povinen oznámit elektronicky CÚ obchodní název spotřebitelského balení lihu, objem a objemovou koncentraci lihu ve spotřebitelském balení lihu a čárový kód EAN za každý nový druh spotřebitelského balení, které uvádí do volného daňového oběhu, a to nejpozději v den jeho uvedení.

Registrovaný odesílatel

Registrovaný odesílatel je zvláštním typem daňového subjektu, který nemůže být současně registrován též jako provozovatel daňového skladu, i když odesílá předmět spotřební daně v režimu podmíněného osvobození od daně po jeho propuštění do volného oběhu.

V rámci národní legislativy SR při registraci registrovaného odesílatele v rámci veškerých předmětů spotřebních daní osoba, která chce odesílat předmět spotřební daně v režimu podmíněného osvobození od daně po jeho propuštění do celního režimu „volný oběh“, musí požádat CÚ současně též o registraci a vydání povolení odesílat předmět spotřební daně v tomto režimu.

CÚ vydá osvědčení o registraci k příslušné spotřební dani a zároveň vydá také povolení odesílat předmět spotřební daně v režimu podmíněného osvobození od daně po jeho propuštění do celního režimu „volný oběh“.

Pěstitelská pálenice

Základním úkonem pro provozování pěstitelské pálenice je získání povolení na výrobu lihu v lihovarnickém závodě od Ministerstva zemědělství a rozvoje venkova SR. Samotné povolení od ministerstva však neopravňuje držitele povolení k provozování pěstitelské pálenice.

Na to, aby osoba mohla provozovat pěstitelskou pálenici, musí na CÚ podat žádost o registraci a vydání osvědčení o registraci provozovatele pěstitelské pálenice.

CÚ vydá osvědčení o registraci k příslušné spotřební dani, které zároveň opravňuje provozovatele pěstitelské pálenice k výrobě lihu v pěstitelské pálenici. Účelem pěstitelské pálenice je poskytovat služby pěstitelům. Pěstitelská pálenice nemůže být daňovým skladem.

Zákonodárce umožňuje na líh vyrobený v pěstitelské pálenici uplatnit sníženou sazbu daně, a to ve výši 50 % ze základní sazby daně, tj. 540 €/hl a. Snížená sazba daně se uplatní na líh vyrobený v pěstitelské pálenici v množství nejvýše 43 l a. na jednoho pěstitele a jeho domácnost za jedno výrobní období na daňovém území.

Výrobní období trvá od 1. 7. běžného roku do 30. 6. následujícího roku. Výrobní období není totožné s kalendářním rokem, a proto je možné v rámci jednoho kalendářního roku uplatnit na vyrobený líh vícekrát sníženou sazbu daně, protože se daný líh vyrobí ve dvou výrobních obdobích. Jedná se o výrobu lihu mimo režim podmíněného osvobození od daně, což v praxi znamená, že vyrobený líh se nachází ve volném daňovém oběhu.

Pěstitel za vyrobený líh zaplatí pěstitelské pálenici nejen spotřební daň a daň z přidané hodnoty, ale také cenu za poskytnuté služby. Pěstitelská pálenice vystaví pěstiteli vyskladňovací list, který slouží nejen jako doklad o prokázání původu a způsobu nabytí lihu, ale rovněž o zaplacení spotřební daně. Přeprava takto vyrobeného lihu nepodléhá monitorování ze strany správce daně.

Dovozce spotřebitelského balení

Národní legislativa umožňuje osobám, které hodlají v rámci podnikání dovážet spotřebitelské balení lihu nebo cigaret z území třetího státu a uvádět ho do volného daňového oběhu na daňovém území, požádat CÚ o zařazení do evidence dovozců spotřebitelského balení.

Dovozce spotřebitelského balení se neregistruje k příslušné spotřební dani, ale CÚ mu vydá potvrzení o zařazení do evidence dovozců spotřebitelského balení. Uvedené potvrzení opravňuje dovozce dovážet spotřebitelské balení lihu nebo spotřebitelské balení cigaret z území třetího státu. Zároveň musí před vydáním kontrolních známek složit záruku na daň ve výši daně připadající na množství lihu nebo cigaret, které chce uvést do volného daňového oběhu.

Dovozce spotřebitelského balení musí uvést do volného daňového oběhu jen spotřebitelské balení označené kontrolní známkou. Z tohoto důvodu musí předložit celnímu úřadu vývozu počet a identifikační číslo kontrolních známek vyvezených na území třetího státu.

Při dovozu je dovozce povinen si dát potvrdit celním úřadem dovozu počet kontrolních známek dovezených zpět z území třetího státu. Při dovozu spotřebitelského balení dovozce postupuje ve smyslu celních předpisů, kdy součástí celního dluhu je rovněž i výše spotřební daně. V případě vypuštění spotřebitelského balení do volného daňového oběhu se složená záruka na daň vrátí dovozci, nebo se může použít na úhradu celního dluhu. Dovozce spotřebitelského balení není daňovým skladem.

Pokud dovozce spotřebitelského balení lihu bude zároveň osobou oprávněnou k distribuci lihu, je povinen oznámit elektronicky CÚ obchodní název spotřebitelského balení lihu, objem a objemovou koncentraci lihu ve spotřebitelském balení lihu a čárový kód EAN za každý nový druh spotřebitelského balení, které uvádí do volného daňového oběhu, a to nejpozději v den jeho uvedení.

Prodejce spotřebitelského balení lihu ve volném daňovém oběhu

Z důvodu monitorování pohybu lihu ve volném daňovém oběhu a eliminace daňových úniků zákonodárce zavedl nový daňový institut prodejce spotřebitelského balení lihu.

Osoba, která chce být držitelem povolení na prodej, musí požádat CÚ o vydání povolení a splnit zákonné podmínky (živnostenské oprávnění na obchodní činnost; bezúhonnost ve vztahu k úmyslným hospodářským trestným činům; nebylo jí po dobu deseti let odňato povolení k prodeji; není v likvidaci ani v konkurzu).

Jelikož se jedná o spotřebitelské balení lihu ve volném daňovém oběhu, při přepravě tohoto zboží není vyžadován průvodní dokument. K prokázání způsobu nabytí spotřebitelského balení lihu postačuje např. faktura, která obsahuje též číslo držitele oprávnění k distribuci.

Držitel povolení je povinen pro každou provozovnu vést za kalendářní měsíc evidenci počtu přijatých kusů spotřebitelského balení lihu, počtu vydaných kusů spotřebitelského balení lihu, stavu zásob lihu ve spotřebitelském balení lihu k poslednímu dni měsíce a evidenci manka nebo přebytku v počtu přijatých a vydaných spotřebitelských balení lihu.

Držitel povolení má povinnost líh ve spotřebitelském balení nakupovat nebo jinak odebírat v rámci podnikatelské činnosti pouze od osoby oprávněné k distribuci.

Distributor spotřebitelského balení lihu

Z důvodu monitorování pohybu lihu ve volném daňovém oběhu a eliminace daňových úniků zákonodárce zavedl nový daňový institut distributor spotřebitelského balení lihu.

Osoba, která hodlá být držitelem povolení k distribuci, musí požádat CÚ o vydání oprávnění k distribuci. Žadatel musí splnit zákonné podmínky (živnostenské oprávnění na obchodní živnost; skladovací plocha přesahuje 200 m²; roční obrat z prodeje spotřebitelského balení lihu minimálně 100 000 € nebo splacené základní jmění minimálně ve výši 100 000 €; minimální počet 10 zaměstnanců; nemá nedoplatky vůči celnímu úřadu; nemá nedoplatky na povinných odvodech; bezúhonnost ve vztahu k úmyslným hospodářským trestným činům; nebylo mu po dobu deseti let odňato povolení k prodeji; není v likvidaci ani v konkurzu).

Jelikož se jedná o spotřebitelské balení lihu ve volném daňovém oběhu, při přepravě tohoto zboží není vyžadován průvodní dokument. Na prokázání způsobu nabytí spotřebitelského balení lihu postačuje např. faktura, která obsahuje též číslo držitele oprávnění k distribuci.

Držitel oprávnění k distribuci je povinen pro každou provozovnu vést za kalendářní měsíc evidenci počtu přijatých kusů spotřebitelského balení lihu, počtu vydaných kusů spotřebitelského balení lihu, stavu zásob lihu ve spotřebitelském balení lihu k poslednímu dni měsíce a evidenci manka nebo přebytku v počtu přijatých a vydaných spotřebitelských balení lihu.

Držitel oprávnění k distribuci má povinnost líh ve spotřebitelském balení nakupovat jen od jiné osoby oprávněné k distribuci. Osoba oprávněná k distribuci oznamuje údaje za každý kalendářní měsíc elektronicky, a to do 25. dne následujícího kalendářního měsíce.

Prodejce pohonných látek

Z důvodu monitorování pohonných látek ve volném daňovém oběhu, jakož i eliminace daňových úniků byl zaveden nový typ daňového subjektu, a to prodejce pohonných látek.

Na území SR neexistuje zvláštní předpis upravující čerpací stanice. Proto jsou čerpací stanice v národní legislativě SR zapracované jako prodejci pohonných látek.

Osoba, která chce v rámci podnikatelské činnosti na daňovém území prodávat ve volném daňovém oběhu benzin, naftu nebo LPG pro konečnou spotřebu, je povinna před započítáním prodeje požádat CÚ o vydání povolení k prodeji a předložit doklad prokazující, že skladovací zařízení je ověřené a vybavené vhodným ověřeným měřicím zařízením umožňujícím při příjmu a výdeji měřit množství minerálního oleje, a nádrž musí být v souladu s technickými normami.

Pokud je prodejcem pohonných látek provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce nebo registrovaný odesílatel, CÚ vydá automaticky registrovaným osobám rovněž povolení k prodeji pohonných látek.

Prodejce pohonných látek je povinen kromě jiných zákonných povinností vést evidenci nakoupeného a prodaného benzínu, nafty nebo LPG za kalendářní měsíc a též je povinen oznámit CÚ nového dodavatele (distributora) pohonných látek.

Prodejce pohonných látek má ze zákona povinnost nakupovat nebo jinak odebírat pohonné látky jen od distributora pohonných látek nebo od registrované osoby. Jelikož se jedná o pohonné látky ve volném daňovém oběhu, při přepravě tohoto zboží není vyžadován průvodní dokument.

Avšak při dodání pohonných látek prostřednictvím autocisterny vytiskne distributor při přečerpávání pohonných látek prodejci tzv. stáčenku z měřicího zařízení zabudovaného v autocisterně. Uvedený doklad obsahuje kromě údajů týkajících se množství rovněž datum a čas dodání a evidenční číslo automobilu přidělené dopravním inspektorátem.

Na prokázání způsobu nabytí pohonných látek postačuje např. faktura, která obsahuje rovněž číslo distributora pohonných látek přidělené správcem daně. Správce daně na území SR při výkonu daňového dozoru nad minerálními oleji zaznamenává daňové úniky související s přepravou tohoto druhu zboží.

Především se jedná o snahu vyhnout se při přepravě silničními kontrolám, proto dopravci využívají vedlejší silniční komunikace, obcházejí systém výběru mýta z důvodu obtížnějšího monitorování skutečných přeprav. Taktéž se realizují přepravy minerálních olejů v přestavěných cisternách s dvojitým dnem. Mnohokrát se stává, že nelegální přepravy doprovází vozidlo, které dopravci hlásí možné mobilní hlídky za účelem změny trasy a vyhnutí se silniční kontrole. Též dochází ke smíchávání pohonných látek s lehkými topnými oleji, resp. odpadovými oleji.

Distributor pohonných látek

Z důvodu monitorování pohonných látek ve volném daňovém oběhu, jakož i za účelem eliminace daňových úniků byl zaveden nový typ daňového subjektu, a to distributor pohonných látek. Osoba, která hodlá na daňovém území v rámci podnikatelské činnosti distribuovat ve volném daňovém oběhu benzin, naftu nebo LPG, je povinna před započítáním distribuce požádat celní úřad o vydání povolení k distribuci a předložit doklad prokazující, že skladovací zařízení je ověřené a vybavené vhodným ověřeným měřicím zařízením, jakož i seznam dodavatelů a odběratelů.

Distributor pohonných látek je povinen kromě jiných zákonných povinností vést samostatně pro každou provozovnu evidenci nakoupeného a prodaného benzínu, nafty nebo LPG za kalendářní měsíc. Distributor pohonných látek má ze zákona povinnost nakupovat nebo jinak odebírat pohonné látky jen od distributora pohonných látek nebo od registrované osoby. Distributor pohonných látek může prodávat na daňovém území jen distributorovi pohonných látek, registrované osobě nebo spotřebiteli pohonných látek.

Avšak při dodání pohonných látek prostřednictvím autocisterny distributor vytiskne při přečerpávání pohonných látek prodejci pohonných látek, resp. spotřebiteli pohonných látek, tzv. stáčenku z měřicího zařízení zabudovaného v autocisterně. Uvedený doklad obsahuje kromě údajů týkajících se množství rovněž datum a čas dodání a evidenční číslo automobilu přidělené dopravním inspektorátem.

Jelikož se jedná o pohonné látky ve volném daňovém oběhu, při přepravě tohoto zboží se nevyžaduje průvodní dokument. Na prokázání způsobu nabytí pohonných látek postačuje např. faktura, která obsahuje rovněž číslo distributora pohonných látek, resp. registrované osoby, přidělené správcem daně.

Spotřebitel pohonných látek

Zvláštní postavení v národní legislativě má spotřebitel pohonných látek. Osoba, která na daňovém území nakoupí ve volném daňovém oběhu pro vlastní spotřebu benzin, naftu nebo LPG a tento minerální olej skladuje ve skladovacím zařízení, jehož objem je 15 000 litrů a více, je povinna oznámit tuto skutečnost celnímu úřadu nejpozději před prvním umístěním do skladovacího zařízení.

Spotřebitele pohonných látek celní úřad zařadí do evidence. Ten je povinen kromě zákonných skutečností uvést i adresu umístění skladovacího zařízení. V praxi to jsou velké přepravní společnosti, družstva, autobusové společnosti, společnosti zabývající se stavbami silnic a jiné subjekty.

Skladovací zařízení musí být ověřeno a vybaveno měřicím zařízením umožňujícím při příjmu a výdeji měřit množství pohonných látek (stavoznak, měrná tyč). Nádrž musí splňovat technické normy.

Spotřebitel pohonných látek musí nakupovat pohonné látky pouze od distributora pohonných látek nebo od registrované osoby. Jelikož se jedná o pohonné látky ve volném daňovém oběhu, při přepravě není vyžadován průvodní dokument.

Avšak při dodání pohonných látek prostřednictvím autocisterny distributor vytiskne při přečerpávání pohonných látek spotřebiteli tzv. stáčenku z měřicího zařízení zabudovaného v autocisterně. Uvedený doklad obsahuje vedle údajů týkajících se množství rovněž datum a čas dodání a evidenční číslo automobilu přidělené dopravním inspektorátem. Na prokázání způsobu nabytí pohonných látek postačuje např. faktura, která obsahuje rovněž číslo distributora pohonných látek přidělené správcem daně.

Správce daně na území SR při výkonu daňového dozoru nad minerálními oleji zaznamenává daňové úniky související s přepravou tohoto druhu zboží.

Malý nezávislý pivovar

Provozovatelem malého nezávislého pivovaru je osoba, která v rámci podnikání vyrábí pivo a splňuje zákonné podmínky. Za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek může malý nezávislý pivovar uplatnit sníženou sazbu daně, tj. 2,652 € na hl/procento objemu skutečného obsahu alkoholu. Roční výroba piva je omezena na množství do 200 000 hl piva.

Jelikož se jedná o výrobu piva mimo režim podmíněného osvobození od daně, není na dopravu zapotřebí průvodní dokument, protože se nachází ve volném daňovém oběhu. Malý nezávislý pivovar nemůže být daňovým skladem. V praxi jsou to malé rodinné podniky, které zároveň provozují rovněž i restaurace nebo výčepy, ve kterých nabízejí k prodeji pivo vlastní výroby.

6.2.2 Administrativní úkony v SR

Tato podkapitola přibližuje výkon daňového dozoru správy spotřebních daní u vybraných daňových subjektů ve smyslu národní legislativy v SR.

Tabulka č. 14 – Počet srovnatelných administrativních úkonů

| Administrativní úkon | Legislativa EU | Legislativa SR | Slovenská republika | | | | | | | |
|---|--------------------|--|---------------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|----------------|---------------|
| | | | Počty | | | | | | | |
| | | | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | |
| | | | 1. | 2. | 1. | 2. | 1. | 2. | 1. | 2. |
| Daňové kontroly | | Jednotlivá ustanovení zákonů č. 98/2004 Z. z., č. 106/2004 Z. z., č. 530/2011 Z. z. | 4 785 | 3,66 | 4 272 | 3,23 | 3 860 | 2,93 | 3 878 | 2,94 |
| Místní šetření | | Jednotlivá ustanovení zákonů č. 98/2004 Z. z., č. 106/2004 Z. z., č. 530/2011 Z. z., č. 563/2009 Z. z. | 13 602 | 10,39 | 11 183 | 8,45 | 11 112 | 8,43 | 15 799 | 12,00 |
| LÍH – vydávání poukazů na odběr kontrolních známek | 2008/118/ES čl. 39 | § 51 zákona č. 530/2011 Z. z. | 1 146 | 0,88 | 1 360 | 1,03 | 1 869 | 1,42 | 0 | 0 |
| TABÁKOVÉ VÝROBKY – vydávání poukazů na odběr kontrolních známek | 2008/118/ES čl. 39 | § 9 zákona č. 106/2004 Z. z. | 21 | 0,02 | 15 | 0,01 | 105 | 0,08 | 0 | 0 |
| Daňová přiznání, dodatečná daňová přiznání | 2008/118/ES čl. 7 | Jednotlivá ustanovení zákonů č. 98/2004 Z. z., č. 106/2004 Z. z., č. 530/2011 Z. z. | 28 936 | 22,11 | 29 289 | 22,12 | 19 436 | 14,75 | 19 881 | 15,10 |
| Ukládání pokut | | Jednotlivá ustanovení zákonů č. 98/2004 Z. z., č. 106/2004 Z. z., č. 530/2011 Z. z. | 2 720 | 2,08 | 2 632 | 1,99 | 2 597 | 1,97 | 2 671 | 2,03 |
| Administrativní spolupráce mezi členskými státy EU – ELO | 389/2012/EU | | 729 | 0,56 | 1 485 | 1,12 | 1 447 | 1,1 | 1 521 | 1,15 |
| Počet realizovaných doprav v RPOD v systému EMCS | 2008/118/ES čl. 21 | | 138 772 | 106,02 | 150 494 | 113,67 | 151 753 | 115,14 | 168 036 | 127,59 |
| CELKEM | | | 190 711 | 145,69 | 200 730 | 151,61 | 192 179 | 145,81 | 211 786 | 160,81 |

Zdroj: FR SR.

Vysvětlivky:

- Počet administrativních úkonů.
- Počet administrativních úkonů na 1 úřední osobu.

RPOD – režim podmíněného osvobození od daně.

Největší meziroční nárůst administrativních úkonů (o 5,3 %) byl zaznamenán mezi roky 2012 a 2013, což bylo způsobeno uskutečněním většího počtu doprav v systému EMCS. Naopak největší

pokles byl meziročně zaznamenán v roce 2014, a to až o 4,3 %, což bylo způsobeno menším počtem ukončených daňových kontrol a menším počtem podaných daňových přiznání. Uvedený pokles se týkal legislativních změn.

Daňové kontroly

Výkonem daňové kontroly CÚ zjišťuje nebo prověřuje skutečnosti rozhodující pro správné určení daně. Zaměstnanci CÚ se při výkonu daňové kontroly prokazují pověřením k výkonu daňové kontroly, které obsahuje mimo jiné i účel a předmět kontroly a rozsah kontrolovaných zdaňovacích období. V praxi to znamená, že kontrolovaným zdaňovacím obdobím může být jeden měsíc, ale též více zdaňovacích období. Rozsah kontrolovaných zdaňovacích období určuje CÚ.

Daňová kontrola začíná sepsáním zápisu o zahájení daňové kontroly. Převzetí dokladů CÚ potvrdí. Zapůjčené doklady je CÚ povinen vrátit do 30 dnů od ukončení daňové kontroly. Zaměstnanec CÚ z daňové kontroly vyhotoví protokol.

Jestliže se daňovou kontrolou zjistí rozdíl v součtu, který měl kontrolovaný daňový subjekt zaplatit, vykázat nebo na který si uplatnil nárok na vrácení daně, zašle CÚ spolu s protokolem kontrolovanému daňovému subjektu rovněž i výzvu k vyjádření se ke zjištěním uvedeným v protokolu. Daňová kontrola je ukončena dnem doručení protokolu. Lhůta pro provedení daňové kontroly je nejvýše jeden rok ode dne jejího zahájení. Daňová kontrola u registrovaných osob a vybraných evidovaných osob se vykoná podle potřeby, nejméně však jedenkrát do dne zániku práva stanovit daň, což je 5 roků. FŘ SR vydalo interní řídicí akt, kterým byly upraveny výše uvedené lhůty z důvodu jednotného postupu správce daně na území SR.

Místní šetření

Místní šetření je činnost správce daně, v jejímž rámci vyhledává důkazy, prověřuje a zjišťuje skutečnosti, které jsou potřebné pro účely správy daní. O místním šetření sepiše zaměstnanec CÚ zápis a jeho stejnopis odevzdá daňovému subjektu. Při výkonu místního šetření má zaměstnanec CÚ právo na neomezený přístup na pozemky, do provozních budov, do místností a na místa včetně dopravních prostředků, přepravních obalů a k účetním dokladům.

Zúčtování množství vyrobeného lihu se zjišťuje formou místního šetření. Zjištěné skutečnosti jsou podkladem pro výkon daňové kontroly. Taktéž při výkonu místního šetření je CÚ oprávněn odebírat vzorky, jakož i zabezpečit věc. FŘ SR vydalo interní řídicí akt, kterým upravilo výkon daňového dozoru a místního šetření pro jednotlivé předměty spotřebních daní z důvodu sjednocení postupů správce daně.

Stálý daňový dozor v daňových skladech na líh

Vstupem Slovenské republiky do Evropské unie dne 1. 5. 2004 nastala změna rovněž v oblasti správy spotřebních daní. Potřeba efektivnějšího vynakládání prostředků státního rozpočtu při správě spotřebních daní z lihu, zlepšení podnikatelského prostředí v dané oblasti a zavedení legislativních nástrojů pro účinnější potlačování šedé ekonomiky v dané oblasti měla za následek v roce 2004 přijetí nových zákonů v souvislosti se správou spotřebních daní.

Jedním z opatření, jež přinesla nová legislativní změna, byl nejen přechod správce daně v oblasti správy spotřebních daní z daňových úřadů na celní úřady, ale i zavedení potřeby přítomnosti správce daně v daňovém skladě na líh.

Na území SR národní legislativa taxativně definuje, že přijímat, vydávat, vyrábět nebo zpracovávat líh v daňovém skladě je možné jen za přítomnosti zaměstnance CÚ. Uvedené se nevztahuje na daňový sklad, který přijímá, skladuje nebo odesílá líh jen ve spotřebitelském balení lihu. Zároveň vzniká CÚ povinnost zabezpečit zaměstnance v daňovém skladě, aby nebyl omezen příjem, výdej, výroba nebo zpracování lihu. Provozovateli daňového skladu vzniká povinnost zabezpečit podmínky pracovního prostředí pro zaměstnance CÚ. Na základě smlouvy uzavřené s FŘ SR za poskytnuté prostory měsíčně hradí CÚ provozovateli daňového skladu náklady za pronájem.

V daňovém skladu při výrobě, zpracování nebo skladování lihu musí být výrobní zařízení na skladování lihu uzpůsobeno tak, aby bylo možno kdykoliv zjistit množství vyrobeného lihu, zpracovaného lihu, uskladněného lihu včetně zásob lihu a alkoholu v něm obsaženého.

Pokud se líh v daňovém skladu nepřijímá, nevydává, nevyrabí nebo nezpracovává, celní úřad může upustit od povinnosti zabezpečit přítomnost zaměstnance celního úřadu, přičemž je povinen tento prostor zabezpečit uzávěrou celního úřadu.

V praxi se však tato možnost příliš často nevyužívá, protože provozovatelé daňových skladů využívají nepřetržitou přítomnost zaměstnance celního úřadu ve svůj prospěch. Někteří provozovatelé daňového skladu využívají zákonnou možnost ve smyslu zákona č. 467/2002 Z. z., o výrobě a uvádění lihu na trh, a používají výrobní zařízení na výrobu lihu v lihovaru na pěstitelské palení a též pro účely lihovaru na destiláty, který musí být daňovým skladem.

Tabulka č. 15 – Počet daňových skladů na líh spojených s výkonem stálého daňového dozoru v letech 2012 až 2015

| Výkon stálého daňového dozoru CÚ | Stálý daňový dozor | | | |
|---|--------------------|------|------|------|
| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| Počet daňových skladů na líh, ve kterých je zabezpečován stálý daňový dozor | 29 | 71 | 91 | 114 |

Zdroj: FŘ SR.

Výkon stálého daňového dozoru v daňových skladech na líh zabezpečuje přibližně 250 celníků.

Vydávání poukazů na odběr kontrolních známek na líh

Základním úkonem pro odběr kontrolních známek je zaslání žádosti celnímu úřadu o přidělení registračního odběrného čísla a vydání poukazu na odběr kontrolních známek na líh.

Alkoholickým nápojem, kterým je líh, se rozumí zboží kombinované nomenklatury 2207 a 2208 se skutečným obsahem alkoholu převyšujícím 1,2 objemového procenta. Kontrolní známka je určena pro označování spotřebitelského balení lihu. Za spotřebitelské balení lihu se považuje uzavřený spotřebitelský obal naplněný lihem určeným pro přímou lidskou spotřebu. Spotřebitelské balení kódu kombinované nomenklatury 2207 a 2208 je možno uvést do volného daňového oběhu na daňovém území jen tehdy, pokud je označeno kontrolní známkou.

Označovat spotřebitelské balení lihu kontrolní známkou může jen provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce a dovozce spotřebitelského balení, který ho bude uvádět do volného daňového oběhu.

Kontrolní známka obsahuje mj. identifikační číslo, které se skládá ze 14místného číselného znaku. Identifikační číslo obsahuje registrační odběrné číslo (1.–6. místo číselného znaku), objem lihu (7.–11. místo číselného znaku) a objemovou koncentraci lihu ve spotřebitelském balení (12.–14. místo číselného znaku).

Původní vzor kontrolní známky na líh:



Registrační odběrné číslo přidělí CÚ každému odběrateli kontrolní známky zvlášť.

K označení spotřebitelského balení lihu se může použít jen kontrolní známka, jejíž identifikační číslo odpovídá objemu spotřebitelského balení, objemové koncentraci lihu ve spotřebitelském balení a odběratelově kontrolní známce.

Národní legislativa ke konci roku 2014 přinesla zavedení nového informačního systému kontrolních známek. Cílem nového informačního systému kontrolních známek bylo zjednodušit a informatizovat systém objednávání, posuzování, tisku, distribuce a používání kontrolních známek určených pro označování spotřebitelského balení lihu.

Označovat spotřebitelské balení lihu kontrolní známkou může jen provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce, dovozce spotřebitelského balení a příjemce (odběratel) lihu. Odběratel kontrolních známek, který chce odebírat kontrolní známky podle „nového systému“, musí požádat celní úřad o vydání kontrolních známek elektronicky.

Prostřednictvím elektronického systému je odběratel kontrolních známek povinen požádat o jejich vydání, oznamovat údaje vyplývající z národní legislativy SR a vést evidenci kontrolních známek.

Počet objednávaných kusů kontrolních známek nesmí být nižší než 500 kusů nebo jejich násobek.

Taktéž správce daně komunikuje s odběrateli kontrolních známek prostřednictvím elektronického systému kontrolních známek, a to zejména při oznamování počtu kontrolních známek, které může odběratel kontrolních známek odebrat, resp. při určování termínu převzetí kontrolních známek odběratelem kontrolních známek v tiskárně.

Odběratel kontrolních známek je povinen před převzetím kontrolních známek složit na účet správce daně peněžní prostředky odpovídající ceně kontrolních známek, které může odebrat a jejichž množství mu oznámí celní úřad. Cena kontrolní známky zohledňuje výši náhrad tiskárně. Nezohledňuje však výši spotřební daně. Kontrolní známky je oprávněn tisknout státní podnik Mincovna Kremnice.

FŘ SR vykonává daňový dozor nad nakládáním s kontrolními známkami a nad jejich likvidací v tiskárně. FŘ SR je povinno zabezpečit přítomnost zaměstnance finančního ředitelství v tiskárně při nakládání s kontrolními známkami. FŘ SR zabezpečuje prodej kontrolních známek odběrateli kontrolních známek v tiskárně. Odebrat kontrolní známky je možno pouze v tiskárně od zaměstnance finančního ředitelství.

[Vydávání poukazů na odběr kontrolních známek na tabákové výrobky](#)

Odběratel kontrolní známky musí požádat CÚ o přidělení registračního odběrného čísla a vydání poukazu na odběr kontrolní známky.

Spotřebitelské balení cigaret je možné uvést do volného daňového oběhu jen tehdy, když je označeno kontrolní známkou. Označovat spotřebitelské balení cigaret kontrolní známkou je možné jen v podniku, který vyrábí cigarety. Odběratelem kontrolních známek může být jen provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce nebo dovozce tabákových výrobků, který chce uvádět tabákové výrobky do volného daňového oběhu na daňovém území. K označení spotřebitelského balení cigaret se může použít jen kontrolní známka, jejíž údaje odpovídají příslušné ceně cigaret, počtu kusů cigaret v balení, délce cigaret, znaku platnosti sazby daně a registračnímu odběrnému číslu. Spotřebitelské balení cigaret je možné prodat pro konečnou spotřebu jen za cenu, která je uvedena na kontrolní známce.

Národní legislativa ke konci roku 2014 přinesla zavedení nového informačního systému kontrolních známek. Cílem nového informačního systému kontrolních známek bylo zjednodušit a informatizovat systém objednávání, posuzování, tisku, distribuce a používání kontrolních známek určených pro značení spotřebitelského balení tabáku, doutníků, cigarillo a cigaret.

Odběratel kontrolních známek, který chce odebírat kontrolní známky podle „nového systému“, musí požádat celní úřad o vydání kontrolních známek elektronicky. Prostřednictvím elektronického systému je odběratel kontrolních známek povinen požádat o jejich vydání, oznamovat údaje vyplývající z národní legislativy SR a vést evidenci kontrolních známek. Kontrolní známky je oprávněn tisknout státní podnik Mincovna Kremnice.

FŘ SR vykonává daňový dozor nad nakládáním s kontrolními známkami a nad jejich likvidací v tiskárně. FŘ SR je povinno zabezpečit přítomnost zaměstnance finančního ředitelství v tiskárně

při nakládání s kontrolními známkami. FŘ SR zabezpečuje prodej kontrolních známek odběrateli kontrolních známek v tiskárně. Odebrat kontrolní známky je možno pouze v tiskárně od zaměstnance finančního ředitelství.

Označovat spotřebitelské balení tabáku kontrolní známkou může provozovatel daňového skladu nebo dovozce tabákových výrobků. Označovat spotřebitelské balení doutníků nebo cigarillos kontrolní známkou může provozovatel daňového skladu, dovozce tabákových výrobků nebo oprávněný příjemce. K označení spotřebitelského balení tabáku, doutníků nebo cigarillos se použije jen kontrolní známka, jejíž údaje odpovídají znaku pro platnost sazby spotřební daně. Označovat spotřebitelské balení cigaret kontrolní známkou je možné jen v podniku, který je vyrobil.

Počet objednávaných kusů kontrolních známek nesmí být nižší než 500 kusů nebo jejich násobek.

CÚ nejpozději do tří pracovních dnů elektronicky oznámí odběrateli kontrolních známek počet kontrolních známek, které může odebrat, cenu kontrolních známek a číslo účtu FŘ SR.

CÚ může snížit počet objednaných kusů kontrolních známek, jestliže nastaly okolnosti, na jejichž základě je možné odůvodněně předpokládat, že může dojít k porušení daňových předpisů. FŘ SR určí termín převzetí kontrolních známek odběratelem kontrolních známek, nejpozději však do 10 dní. Termín převzetí kontrolních známek FŘ SR oznámí prostřednictvím elektronického systému kontrolních známek odběrateli kontrolních známek. Kontrolní známky vydává finanční ředitelství výlučně v tiskárně, avšak teprve po přijetí peněžních prostředků odpovídajících jejich ceně na příslušný účet uvedený v elektronickém oznámení celního úřadu.

Odběratel kontrolních známek je povinen samostatně v členění pro cigarety, doutníky, cigarillos a tabák vést evidenci kontrolních známek v elektronickém systému kontrolních známek.

Administrativní spolupráce mezi členskými státy EU (ELO)

Ve smyslu nařízení Rady (EU) č. 389/2012 oddělení ELO a systémů SPD odboru spotřebních daní FŘ SR odpovídá za zabezpečení výměny informací na základě žádosti o administrativní spolupráci mezi členskými státy EU a příslušnými orgány finanční správy.

Jsou to zejména žádosti o prověření subjektů v rámci správy spotřebních daní, žádosti o informace týkající se správy spotřebních daní a též žádosti o potvrzení informací z databáze SEED. Výměna žádostí se uskutečňuje v elektronické formě v rámci systému EMCS.

Do administrativní spolupráce mezi členskými státy EU jsou zahrnuty následující úkony:

- žádosti o administrativní spolupráci (žádost o prověření, žádost o informace o správě spotřebních daní, žádost o potvrzení registrace v SEED);
- odpověď na žádost o administrativní spolupráci;
- spontánní informace;
- zpráva o události;
- zpráva o kontrole.

6.3 Porovnání a vyhodnocení

6.3.1 Porovnání

Povolení a registrace

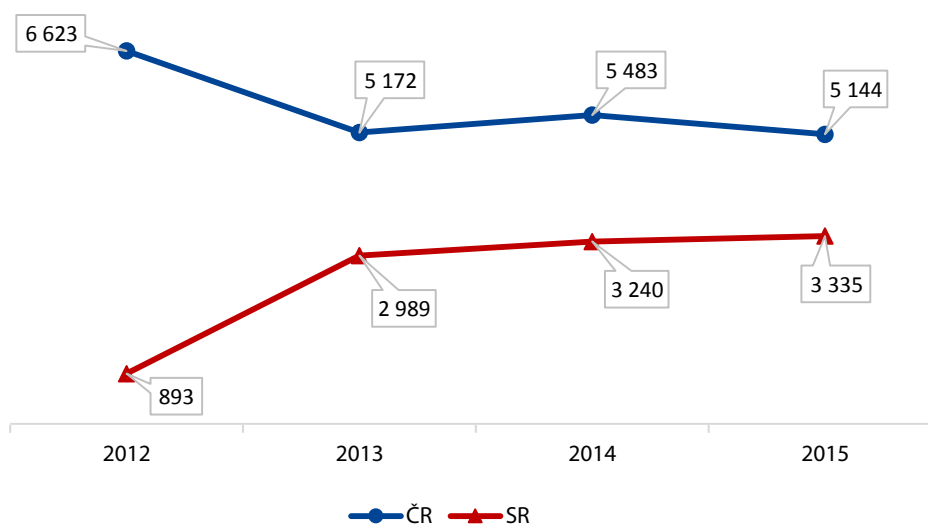
V SR je u daňových skladů na líh aplikován stálý daňový dozor, v ČR je tento dozor nahrazen nepřetržitým dohledem správce daně prostřednictvím sledovacího zařízení. V ČR jsou malé nezávislé pivovary daňovým skladem, v SR jsou pouze evidovány správcem daně. V SR je zaveden institut registrovaného odesilatele, který je v ČR zahrnut mezi daňové sklady.

V SR je možné se sníženou sazbou spotřební daně z lihu v případě pěstitelského pálení vypálit 43 l a. Naproti tomu v ČR lze sníženou sazbu daně z lihu uplatnit pouze pro 30 l a. Pěstitelská pálenice v SR musí mít povolení nejen od Ministerstva zemědělství a rozvoje venkova SR, ale také od správce daně. V ČR pěstitelské pálenice povoluje pouze Ministerstvo zemědělství.

V SR je dovoz⁹ spotřebitelského balení lihu realizován kromě provozovatele daňového skladu také dovozcem spotřebitelského balení lihu. Povolení dovozce je podmíněno zaevidováním žadatele u správce spotřební daně. V ČR k dovozu⁹ spotřebitelského balení lihu není třeba žádné speciální povolení správce daně. V SR je prodej spotřebitelského balení lihu podmíněn vydáním povolení správce daně pro prodejce. Prodejce spotřebitelského balení lihu má zákonem stanovenou povinnost vést evidenci mj. o nákupu a prodeji. V ČR správce daně žádné povolení pro konečné prodejce spotřebitelského balení lihu nevydává, postačuje vydání koncese pro prodej lihu živnostenským úřadem; konečný prodejce žádnou speciální evidenci nevede.

V SR prodejce pohonných látek musí mít povolení od správce daně k jejich prodeji. Národní legislativa v SR neupravuje žádným speciálním předpisem čerpací stanice, všechny činnosti týkající se čerpacích stanic jsou upraveny jen v zákoně o spotřební dani z minerálních olejů. V ČR čerpací stanice upravuje speciální zákon o pohonných hmotách, správce daně však nevydává žádné povolení k prodeji pohonných hmot. Čerpací stanice jsou evidovány a jejich seznam je zveřejňován Ministerstvem průmyslu a obchodu. V SR není technicky možné ze systému finanční správy seznam čerpacích stanic získat.

Graf č. 7 – Počty porovnatelných povolení nebo registrací daňových subjektů k 31. 12.



Zdroj: FŘ SR a GŘC.

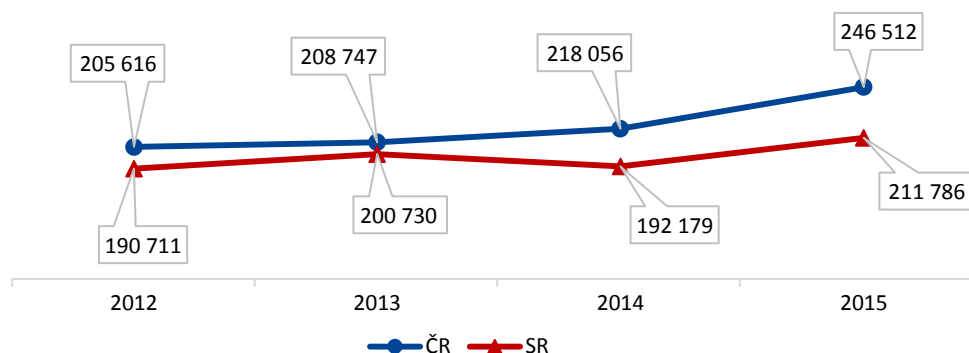
⁹ Ve smyslu článku 4 směrnice Rady 2008/118/ES se „dovozem zboží podléhajícího spotřební dani“ míní vstup zboží podléhajícího spotřební dani na území Společenství, pokud není toto zboží při vstupu do Společenství propuštěno do režimu s podmíněným osvobozením od cla, a dále propuštění tohoto zboží z režimu s podmíněným osvobozením od cla.

V SR došlo od roku 2012 k výraznému nárůstu počtu vybraných povolení nebo registrací daňových subjektů. Uvedený nárůst byl způsoben legislativní změnou v uvedeném období. V ČR naopak počet vybraných povolení v roce 2013 významně klesl z důvodu zavedení kauce pro distributory pohonných hmot.

Administrativní úkony

V SR hmotněprávní předpisy stanovují povinnost výkonu daňové kontroly u vybraných daňových subjektů. Tuto problematiku blíže specifikuje interní řídicí akt, který vydalo FŘ SR z důvodu aplikace jednotného postupu správců daně na území SR. V ČR hmotněprávní předpisy povinnost výkonu daňové kontroly neupravují, procesněprávní předpis stanoví pouze možnost provedení kontroly nejpozději do lhůty pro vyměření daně. Důvodem pro velké rozdíly v počtu provedených daňových kontrol a místních šetření v SR a ČR je skutečnost, že interní řídicí akt FŘ SR stanoví, v jakých případech a v jakých lhůtách musí správce daně provést daňovou kontrolu, zatímco v ČR je správnost přiznané výše spotřební daně nebo jejího vrácení ověřována zejména místním šetřením.

Graf č. 8 – Počty porovnatelných administrativních úkonů



Zdroj: FŘ SR a GŘC.

Počet porovnatelných administrativních úkonů v ČR od roku 2012 vzrostl v důsledku nárůstu počtu doprav v systému EMCS a zároveň v důsledku nárůstu počtu podaných daňových přiznání. V SR měl počet administrativních úkonů mezi roky 2012 a 2015 mírně rostoucí tendenci, která byla ovlivněna vzrůstajícím počtem doprav v systému EMCS a zároveň poklesem počtu daňových přiznání.

6.3.2 Vyhodnocení

Na velkých rozdílech mezi počty porovnatelných povolení a registrací daňových subjektů se projevila rozdílná legislativní úprava. Počet porovnatelných administrativních úkonů správců daně byl v SR a ČR v jednotlivých letech kontrolovaného období podobný.

V SR na celkový počet porovnatelných daňových subjektů, který je cca dvoutřetinový oproti počtu daňových subjektů v ČR, připadá přibližně stejné množství administrativních úkonů. Z uvedeného je možné konstatovat, že SR je zaměřena více na provádění administrativních úkonů správci daně, např. výkon fyzického daňového dozoru. V ČR je kladen důraz více na vzdálený dohled, např. sledovací zařízení, bezprostřední zaslání dat přes webové rozhraní a analýzu rizik.

7. Elektronizace administrativních úkonů

7.1 Elektronizace administrativních úkonů v ČR

Daňové přiznání lze podat prostřednictvím datové schránky. Celní správa ČR zavedla tzv. interaktivní formuláře daňových přiznání, které však nelze již dále automatizovaně zpracovávat. Údaje musí být dále přepsány na osobní daňový účet daňového subjektu. Přínosem je omezení chybovosti podaných daňových přiznání (DAP), což spoří úkony správce daně související s řízením o opravách chybně podaných DAP. GŘC na nové aplikaci pro elektronické zpracování DAP pracuje.

Prostřednictvím inteligentních formulářů lze dále:

- podávat přihlášky k dani nebo registraci k činnosti a oznámení o změnách údajů,
- uplatňovat nároky na vrácení daně,
- plnit oznamovací povinnosti při nakládání se zvláštními minerálními oleji, nakládání se surovým tabákem a plnění povinností v oblasti biopaliv.

Nakládání s kontrolními páskami je daňovými subjekty zaznamenáváno v informačním systému ORO WebKlient, který je pro registrované subjekty dostupný pro zápis správcem daně stanovených údajů.

Doprava vybraných výrobků po České republice v režimu podmíněného osvobození od daně musí být v ČR realizována na základě elektronického průvodního dokladu, který je v ČR implementován jako národní funkcionalita do elektronického systému pro sledování dopravy vybraných výrobků (EMCS).

Dopravu vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu po daňovém území ČR lze uskutečňovat vždy s dokladem prokazujícím jejich zdanění, dokladem o osvobození od spotřební daně, rozhodnutím celního úřadu o propuštění vybraných výrobků do celního režimu, zjednodušeným průvodním dokladem nebo jiným rozhodnutím o vyměření spotřební daně. Požadovaný obsah údajů je stanoven právními předpisy. Česká republika pro usnadnění plnění těchto povinností zavedla **dobrovolný elektronický systém pro vystavování alternativních dokladů** (§ 5 a § 6 zákona č. 353/2003 Sb.). Ten umožňuje listinnou formu dokladů nahradit nebo doplnit elektronicky vystavenými doklady, které jsou přes webové rozhraní Celní správy ČR zasílány do datového skladu, kde je každému takovému dokladu přidělen jedinečný dvanáctimístný identifikační kód (JIK). JIK slouží pro účely kontroly celními orgány na cestě a znemožňuje opakovanou dopravu na stejný doklad. U největšího provozovatele daňového skladu pohonných hmot v ČR, který uvádí zhruba polovinu objemu PHM do volného daňového oběhu, má CS ČR on-line přístup do elektronického evidenčního systému, do kterého subjekt automaticky ukládá vystavené daňové doklady.

CS ČR zvažuje zavedení e-VDO, tj. elektronického systému pro evidenci a sledování doprav vybraných výrobků uskutečňovaných ve volném daňovém oběhu. Tento systém by měl využívat ze 70 % stávající funkční specifikace EMCS. Výhodou bude uživatelsky známé prostředí pro deklaranty i pro celníky. Také bude napojen na systém globálních záruk, na registr daňových subjektů či na systém rizikové analýzy. Systém by měl umožňovat přehled o dopravách ve volném oběhu mezi členskými státy, který zatím funguje na základě písemných dokladů bez evidence a sdílení jednacích čísel prostřednictvím zjednodušených průvodních dokladů.

Rizika stávajícího postupu evidence doprav vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu lze spatřovat především ve zneužívání zjednodušeného průvodního dokladu, opakovaném používání jednoho dokladu či nelegálním dopravování bez jakéhokoliv dokladu.

7.2 Elektronizace administrativních úkonů v SR

Při správě spotřebních daní Finanční správa SR používá elektronickou komunikaci při monitorování pohybu zboží v systému EMCS v režimu podmíněného osvobození od daně, kontrolních známek, podávání daňových příznání a též při registraci a evidenci daňových subjektů.

V roce 2014 byla také zavedena jednosměrná elektronická komunikace daňových subjektů se správcem daně, která byla v roce 2016 rozšířena na obousměrnou komunikaci. V rámci elektronické komunikace má daňový subjekt po zadání přístupových údajů zpřístupněnu osobní internetovou zónu, tzv. elektronickou osobní schránku, která je určena pro komunikaci s finanční správou. V rámci této zóny má daňový subjekt přístup do elektronické podatelny, jejímž prostřednictvím podává žádosti, oznámení, daňová příznání a jiné dokumenty týkající se správy spotřebních daní.

Elektronická komunikace prostřednictvím osobní internetové zóny se však netýká všech daňových subjektů. Národní legislativa definuje daňové subjekty, které jsou povinny komunikovat se správcem daně elektronicky. Jedná se především o plátce daně z přidané hodnoty, daňové poradce zastupující daňový subjekt a advokáty zastupující daňový subjekt.

NKÚ SR se při kontrole zabýval rovněž otázkou rozsahu elektronizace správy spotřebních daní. Jednalo se pouze o plně elektronické úkony, a to o daňová příznání a elektronickou komunikaci v rámci ELO.

Pokud se odhlédne od doprav uskutečňovaných v systému EMCS, došlo k nárůstu elektronizace vybraných srovnatelných administrativních úkonů, což je též požadavkem kladeným na moderní správu daní.

7.3 Porovnání a vyhodnocení

7.3.1 Porovnání

V SR je již zavedeno plně elektronizované zpracování daňového příznání, a to od jeho podání až po zápis daňové povinnosti. V ČR elektronické zpracování daňového příznání není nastaveno.

V ČR je pro daňové subjekty nastavena možnost vkládat na webovou stránku povinné doklady k jednotlivým dopravám ve volném daňovém oběhu. Do budoucna je připravováno ohlašování dopravy ve volném daňovém oběhu v podobě a na bázi systému EMCS.

7.3.2 Vyhodnocení

Systém nahlašování doprav ve volném daňovém oběhu v ČR přispívá k daňovému dozoru, čímž eliminuje dopravu vybraných výrobků, u kterých v rozporu s legislativou nebyla uhrazena spotřební daň. Uvedené je možné doporučit jako dobrou praxi.

Z důvodu dobré praxe v SR v oblasti elektronizace daňových příznání doporučují NKÚ SR a NKÚ ČR dokončit v ČR elektronizaci zpracování daňových příznání.



8. Analýza změn organizační struktury a personálního zabezpečení v oblasti spotřebních daní

Organizační uspořádání Celní správy ČR a Finanční správy SR prošlo zásadními změnami.

8.1 Organizační uspořádání Celní správy ČR

Celní správu ČR od 1. 1. 2013 tvoří Generální ředitelství cel a celní úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu. GŘC je účetní jednotkou pro celou celní správu.

Celní správa ČR vykonává komplexní správu spotřebních daní od roku 2004 jako jednu z mnoha kompetencí, které zajišťuje. CS ČR dále vykonává¹⁰:

- a) kontrolu:
 - v oblasti silniční dopravy (vážení nákladních vozidel, zaplacení poplatků za používání pozemních komunikací, plnění podmínek pro přepravu nebezpečných nákladů, odborný dozor nad prací osádek vozidel v mezinárodní silniční nákladní dopravě a ve věcech mezinárodní dopravy osob),
 - nakládání s odpady a obalovým materiálem,
 - bezpečnosti dovážených potravin,
 - v oblasti ochrany spotřebitele a ochrany práv duševního vlastnictví,
 - zaměstnávání cizinců,
- b) správu cel – jedná se o komplexní aplikaci celních předpisů, obchodně politických opatřeních a formalit při dovozu a vývozu zboží,
- c) výběr a vymáhání peněžitých plnění uložených jinými orgány veřejné správy v rámci dělené správy,
- d) činnosti policejního orgánu (pověřené celní orgány) v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních a souvisejících předpisů a daňových předpisů, je-li Celní správa ČR správcem daně.

Rozsah kompetencí (souběh kontrolních činností) sice zvyšuje celkovou nákladovost Celní správy ČR, avšak dochází k úsporám nákladů z rozsahu, neboť veřejná správa nemusí vynakládat výdaje na postavení kontrolní skupiny pro každý předmět kontroly samostatně. Současně dochází ke snížení administrativní zátěže kontrolovaných osob opakovanou kontrolou.

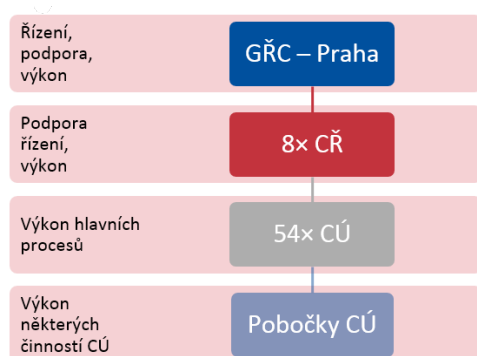
¹⁰ Celní správa ČR dále vykonává od 1. 12. 2016 působnost k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb (§ 2 odst. 2 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb) a od 1. 1. 2017 dozor nad dodržováním zákona a podmínek provozování hazardních her včetně ukládání sankcí (§ 116 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách).

V rámci projektu *Modernizace Celní správy ČR* změnila Celní správa ČR s účinností od 1. 1. 2013 třístupňovou strukturu na dvoustupňovou, přičemž došlo ke zrušení středního článku řízení (celních ředitelství). GŘC na projekt vynaložilo cca 51 mil. Kč (tj. cca 2 031 000 €)¹¹.

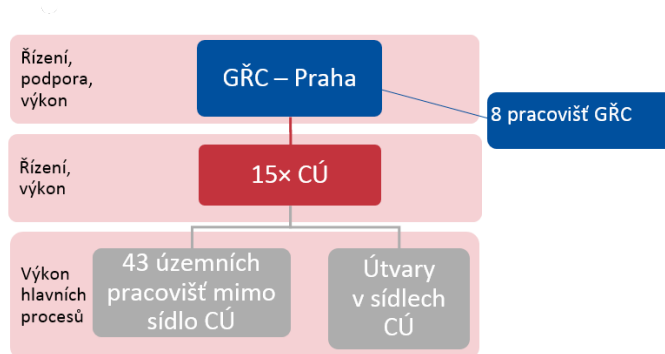
CS ČR od 1. 1. 2013 tvoří GŘC a krajské celní úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu. Celní úřady a jejich kompetence stanoví zákon, správu spotřebních daní provádí všechny celní úřady prostřednictvím oddělení a územních pracovišť.

Územní pracoviště jsou vnitřními organizačními jednotkami celních úřadů. Zřizovat a rušit územní pracoviště a stanovovat jejich věcnou působnost je oprávněno Ministerstvo financí vyhláškou. Právní předpisy žádné kompetence pro územní pracoviště nestanoví; územní pracoviště vykonávají kompetence celního úřadu jeho jménem.

Organizační struktura do 31. 12. 2012



Organizační struktura od 1. 1. 2013



Správu spotřebních daní do 31. 12. 2012 vykonávalo GŘC, osm CŘ a 58 oddělení CÚ (včetně poboček), tj. celkem 67 odborů a oddělení. K 1. 1. 2016 vykonávalo správu spotřebních daní GŘC a 51 oddělení na CÚ a jejich územních pracovištích, dále osm pracovišť právního odboru GŘC a útvary CÚ zajišťující mobilní dohled, tj. cca 60 míst.

Náklady CS ČR nejvýznamněji ovlivňují mzdové výdaje. V důsledku reorganizace Celní správy ČR nedošlo k úsporám personálních zdrojů. Výkon hlavních procesů zajišťují celníci ve služebním poměru podle zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů. Možnost snížit počty těchto příslušníků je v ČR jen velmi omezená, neboť podle ustanovení § 42 odst. 1 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, je lze propustit ze služebního poměru pouze v případech taxativně vymezených. Redukce služebních míst v důsledku organizačních změn v bezpečnostním sboru důvodem pro propuštění není a zaměstnavatel je povinen zajistit příslušníkům přidělení odpovídajících služebních míst v rámci sboru, případně zajistit služební místa u jiného bezpečnostního sboru (např. Policie ČR, Vězeňské služby ČR), jinak je přeřadí do zálohy pro přechodně nezařazené, v níž příslušníkům bezpečnostních sborů náleží dle zákona 80 % průměrného služebního příjmu.

Tabulka č. 16 – Rozpětí řízení na GŘC a CŘ (resp. CÚ) k 31. 12. let 2011 až 2015

| Počet zaměstnanců na jednoho vedoucího zaměstnance | | | | | |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| | k 31. 12. 2011 | k 31. 12. 2012 | k 31. 12. 2013 | k 31. 12. 2014 | k 31. 12. 2015 |
| GŘC | 9,39 | 10,85 | 10,98 | 11,06 | 11,38 |
| CŘ (CÚ) | 8,98 | 9,16 | 8,83 | 8,84 | 8,88 |
| Celkem | 9,02 | 9,42 | 9,24 | 9,27 | 9,36 |

Zdroj: GŘC.

Pozn.: Jedná se o přepočtený evidenční stav zaměstnanců, resp. souhrn pracovních úvazků (celníci + civilní zaměstnanci).

¹¹ Kurz ECB k 31. 12. 2010, kdy byly MF schváleny prostředky na modernizaci CS ČR rozpočtovým opatřením ze dne 28. 6. 2010.

8.2 Organizační uspořádání správy spotřebních daní v SR

Vláda Slovenské republiky si v rámci programového prohlášení na roky 2012 až 2016 stanovila jako jednu z priorit dokončení reformy daňové správy prostřednictvím programu UNITAS, který sjednocením výběru daní, cel a odvodů a potlačováním daňových úniků zabezpečí dodatečné rozpočtové zdroje. V této souvislosti došlo k realizaci daňové reformy na centrální úrovni, což přineslo sloučení Daňového ředitelství SR a Celního ředitelství SR do Finančního ředitelství SR a vznik finanční správy.

FŘ SR bylo zřízeno k 1. 1. 2012 zákonem č. 333/2011 Z. z., o orgánech státní správy v oblasti daní, poplatků a celnictví, ve znění pozdějších předpisů, jakožto rozpočtová organizace, která má sídlo v Banské Bystrici a je napojena na státní rozpočet prostřednictvím rozpočtové kapitoly *Ministerstvo financí Slovenské republiky*.

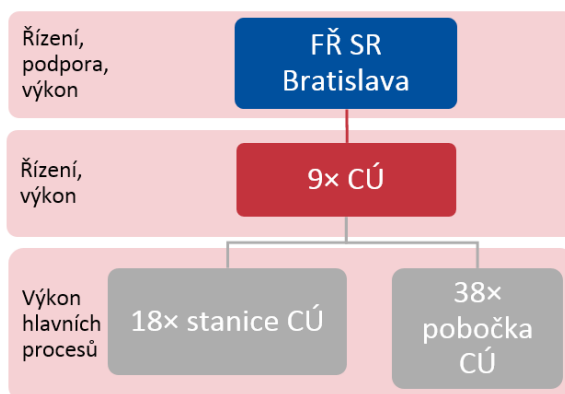
FŘ SR, CÚ a Kriminální úřad finanční správy ve smyslu zákona č. 199/2004 Z. z., celní zákon a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, jsou celními orgány, jestliže plní úkoly podle celních předpisů. Ve smyslu zákona č. 333/2011 Z. z., o orgánech státní správy v oblasti daní, poplatků a celnictví, ve znění pozdějších předpisů, společně s daňovými úřady tvoří finanční správu.

Novou organizační strukturu finanční správy k 1. lednu 2012 tvoří Finanční ředitelství SR, Kriminální úřad finanční správy, Kompetenční centrum finančních operací, daňové úřady, Daňový úřad pro vybrané daňové subjekty, pobočky daňových úřadů, kontaktní místa daňových úřadů, celní úřady, pobočky celních úřadů (pobočka CÚ daňová, pobočka CÚ kombinovaná, pobočka CÚ celní) a stanice celních úřadů.

Hlavním posláním FŘ SR je efektivním výběrem a správou daní a cla, tj. též spotřebních daní, naplňovat příjmovou část státního rozpočtu a chránit ekonomické zájmy státu.

Statutárním orgánem FŘ SR je prezident finanční správy, kterého jmenuje a odvolává ministr financí Slovenské republiky. Prezident finanční správy mu odpovídá za činnost celé finanční správy, a tedy i za činnost FŘ SR, které řídí a zastupuje v plném rozsahu.

Organizační struktura FŘ SR od 1. 1. 2012 ve zkrácené formě



V rámci veškerých celních úřadů na území SR činnosti a procesy v oblasti správy spotřebních daní zabezpečují kromě poboček celních úřadů (38 poboček) a stanic celních úřadů (18 stanic) rovněž oddělení spotřebních daní (9 oddělení) a oddělení právní (9 oddělení).

Tabulka č. 17 – Počet zaměstnanců v organizačních útvarech finanční správy v členění na vedoucí zaměstnance a zaměstnance v letech 2012 až 2015

| Název útvaru finanční správy | 2012 | | | 2013 | | | 2014 | | | 2015 | | |
|---------------------------------|------|-------|-------|------|-------|-------|------|-------|-------|------|-------|-------|
| | VZ | Z | Σ | VZ | Z | Σ | VZ | Z | Σ | VZ | Z | Σ |
| FŘ SR | 5 | 24 | 29 | 5 | 23 | 28 | 6 | 31 | 37 | 6 | 29 | 35 |
| CÚ celkem | 112 | 1 168 | 1 280 | 119 | 1 177 | 1 296 | 116 | 1 165 | 1 281 | 117 | 1 165 | 1 282 |
| FS celkem | 117 | 1 192 | 1 309 | 124 | 1 200 | 1 324 | 122 | 1 196 | 1 318 | 123 | 1 194 | 1 317 |

Zdroj: FŘ SR.

Porovnáním celkového počtu zaměstnanců finanční správy v oblasti správy spotřebních daní je možné konstatovat mírně klesající tendenci jejich počtu.

Počet zaměstnanců se odlišuje nejen mezi jednotlivými útvary, ale i meziročně. Závisí to především na počtu systemizovaných pracovních míst na jednotlivých organizačních útvarech, jakož i na počtu daňových subjektů, které spravují jednotlivé CÚ.

Počet vedoucích zaměstnanců ve finanční správě vychází z požadavků výkonu služby, především při vzniku nových organizačních útvarů.

8.3 Porovnání a vyhodnocení

8.3.1 Porovnání

V rámci organizační struktury finanční správy SR se v roce 2015 kromě FŘ SR správou spotřebních daní zabývalo 74 organizačních útvarů s celkovým počtem 1 300 zaměstnanců; tyto útvary spravují bezmála 48 000 daňových subjektů.

V rámci organizační struktury Celní správy ČR se v roce 2015 správou spotřebních daní zabývalo cca 60 organizačních útvarů s celkovým počtem 1 011 zaměstnanců, které spravují cca 114 000 daňových subjektů.

V ČR je výkon jednotlivých činností správy spotřebních daní rozdělen mezi několik na sobě personálně nezávislých útvarů. Jejich vzájemná koordinace a spolupráce je řešena prostřednictvím středního a vrcholového managementu.

V SR je výkon jednotlivých činností (registrace, daňové přiznání, daňová kontrola) v oblasti správy spotřebních daní rozdělen mezi oddělení spotřebních daní a pobočku celního úřadu, v jejichž rámci se uvedenou agendou zabývají často titíž zaměstnanci správce daně.

8.3.2 Vyhodnocení

V SR je přibližně třetinový počet daňových subjektů na celkový počet zaměstnanců v oblasti správy spotřebních daní oproti stavu v ČR; vliv vyššího počtu zaměstnanců na účinnost správy spotřebních daní není zřejmý.

» 9. Systém EMCS

Podle preambule rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES ze dne 16. června 2003, o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, bylo cílem zavedení elektronického systému pro sledování dopravy vybraných výrobků umožnit získávat o přepravě informace v reálném čase a provádět předepsané kontroly, zjednodušit pohyb zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Při zavádění systému měly členské státy hospodářským subjektům, zejména malým a středním podnikům činným v tomto odvětví, umožnit využívání těchto vnitrostátních prvků s nejnižšími možnými náklady. Článek 3 zmíněného rozhodnutí EP a Rady připouští, aby byla do EMCS zahrnuta vnitrostátní specifikace, vnitrostátní databáze tvořící součást systému a takové technické či programové vybavení, které členský stát považuje za nezbytné k zajištění úplného využití systému v rámci své správy.

9.1 EMCS v ČR

9.1.1 Vývoj a funkcionality systému EMCS

V České republice systému EMCS předcházela systém evidence vybraných výrobků (EVV), který byl provozován od května 2004 do konce března 2010. EMCS je v České republice plně funkční od 1. 4. 2010 a průběžně je doplňován o evropské a národní funkcionality (viz příloha č. 5). V ČR byl zaveden tzv. celní modul a deklarantský modul.

Celní modul obsahuje řadu národních funkcionalit. Nad rámec systému Společenství jsou v ČR v systému EMCS sledovány přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně zahájené i ukončené v ČR. Systém zajišťuje po schválení oznámení o přijetí zásilky určené pro oprávněného příjemce pro jednorázové přijetí automatické odeslání informace do registru daňových subjektů s následným zneplatněním povolení. Plně je prostřednictvím systému zajištěna administrace přijatých i odeslaných žádostí o mezinárodní spolupráci a spontánní informace z ELO včetně zasílání odpovědí s přílohou v jakémkoli formátu a zajištění překladů. Je také umožněno přijetí zprávy o manuálním ukončení vývozu v ECS (v EU je implementováno pouze postoupení automaticky vytvořené zprávy).

Rizikové profily pro odchozí nebo příchozí zásilky jsou nastavovány podle aktuálně požadovaných kritérií. Systém EMCS nedovolí schválit e-AD nebo oznámení o přijetí bez reakce příslušného celního orgánu na rizikový profil (rizikový profil nelze ignorovat).

Deklarantský modul je pro daňové subjekty k dispozici zdarma, má formu webové aplikace, do které se uživatel přihlašuje uživatelským jménem a heslem (koordináty), které jsou mu přiděleny po registraci u CS ČR. Každý úkon vůči celnímu modulu EMCS musí být v deklarantském modulu EMCS opatřen platným elektronickým podpisem. Deklarantský modul umožňuje daňovým subjektům přímý zápis údajů o zahájených a ukončených dopravách v režimu podmíněného osvobození od daně, a daňové subjekty tak nemusí vynakládat finanční prostředky na pořízení systému.

Národní funkcionality deklarantského modulu umožňují načítat a ukládat data off-line (šetří čas u často používaných údajů), vyplňovat údaje o příjemci na základě kontroly SEED ID a vyžadovat povinné vyplnění dat, která jsou na úrovni EU nepovinná (maximum údajů pro rizikovou analýzu). Systém umožňuje také ke každé zásilce odesílané z ČR v reálném čase blokovat zajištění spotřební daně v odpovídající výši zdanitelného plnění až do doby ukončení dopravy. Výši zajištění počítá systém EMCS automaticky. Bez dostatečné výše zajištění není z deklarantského modulu EMCS umožněno odeslat návrh e-AD ke schválení na CÚ odeslání. Každá záruka má jedinečné číslo a obsahuje ARC dopravy (včetně výše blokováného zajištění), pro kterou byla použita. Daňový subjekt může své záruky spravovat přímo v deklarantském modulu EMCS, kde vidí aktuální výši blokované a neblokované záruky spotřební daně.

Tabulka č. 18 – Počet daňových subjektů – uživatelů EMCS, kterým byly vydány parametry komunikace se systémem EMCS v letech 2012 až 2015

| | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|---------------------------|-------|-------|-------|-------|
| Počet DS – uživatelů EMCS | 2 005 | 2 122 | 2 169 | 1 960 |

Zdroj: GŘC.

9.1.2 Výdaje na zavedení a používání systému EMCS

Vývoj EMCS byl realizován na základě osmi smluv s plněním od roku 2006 do roku 2017 v celkové výši 46 791 924,60 Kč (tj. 1 761 412,56 €)¹² bez DPH. V souladu s uzavřenými smlouvami zhotovitel vystavil od roku 2006 do konce roku 2015 faktury na celkovou částku 43 577 255,19 Kč (tj. 1 640 401,10 €)⁵ bez DPH. V kontrolovaném období byly na upgrade systému EMCS vynaloženy výdaje ve výši 14 545 454 Kč bez DPH (tj. 547 438,99 €).

Částka vynaložená na upgrade EMCS v kontrolovaném období a přepočtená na jednu dopravu vloženou do EMCS činí v průměru 16,49 Kč (tj. 0,62 €), bez národních doprav činí tyto výdaje v přepočtu na jednu dopravu mezi ČR a členskými státy EU 24,40 Kč (tj. 0,92 €).

¹² Průměrný kurz Kč/€ za období 2006 až 2015 (kurz dle ECB vždy k 31. 12. příslušného roku), který byl 26,565 Kč/€.

Tabulka č. 19 – Výše výdajů na upgrade systému EMCS a jejich přepočítání na jednu dopravu v EMCS

| ČR | Rok 2012 | Rok 2013 | Rok 2014 | Rok 2015 |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Upgrade EMCS v Kč | 4 000 000,00 | 4 750 000,00 | 2 737 603,00 | 3 057 851,00 |
| Upgrade EMCS v € | 150 545,73 | 178 773,05 | 103 033,61 | 115 086,60 |
| Počet přeprav v EMCS | 199 348 | 208 832 | 223 343 | 250 649 |
| Počet přeprav v EMCS bez národních přeprav | 138 779 | 143 409 | 145 628 | 168 135 |
| Kč/1 přepravu v EMCS | 20,07 | 22,75 | 12,26 | 12,20 |
| Kč/1 přepravu v EMCS bez národních přeprav | 28,82 | 33,12 | 18,80 | 18,19 |
| €/1 přepravu v EMCS | 0,76 | 0,86 | 0,46 | 0,46 |
| €/1 přepravu v EMCS bez národních přeprav | 1,08 | 1,25 | 0,71 | 0,68 |

Zdroj: faktury AQUASOFT, spol. s r.o., na technickou podporu systému; GŘC.

Pozn.: K přepočtení na € byl použit kurz 26,57 Kč/€.

Technická podpora EMCS byla realizována na základě čtyř smluv s plněním od roku 2011 do roku 2017. Do konce roku 2015 byla fakturována celková částka technické podpory ve výši 7 499 675 Kč (tj. 281 389,77 €)¹³ včetně daně z přidané hodnoty. Průměrná výše technické podpory vynaložená od roku 2011 na jednu dopravu vloženou do EMCS od roku 2010 činí 6,18 Kč (tj. 0,23 €).

Faktury za vývoj i technickou podporu se týkaly národního řešení a docházelo jimi k rozvoji aplikace EVV, kterou již GŘC provozovalo před samotným systémem EMCS. Faktury byly hrazeny v rámci programového financování z národních zdrojů. Technická podpora je fakturována jako součást dodávek služeb i k dalším aplikacím, které pro Celní správu ČR dodavatel zajišťuje.

9.2 EMCS v SR

Systém EMCS je elektronický systém provozovaný členskými státy EU za účelem monitorování pohybu zboží podléhajícího spotřební dani mezi členskými státy v režimu podmíněného osvobození od daně. Nahradil průvodní administrativní dokument – SAD, který byl používán před účinností tohoto systému, a tím zabezpečil lepší kontrolu a řízení doprav. V SR je zaveden od 1. 4. 2010 a průběžně je doplňován o požadavky vyplývající z legislativy EU.

Na každou dopravu se vygeneruje jedinečný referenční kód, tzv. ARC kód, pod kterým je možno uvedenou dopravu sledovat on-line, tedy v reálném čase.

Tabulka č. 20 – Realizované dopravy v systému EMCS

| Název ukazatele | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--|---------|---------|---------|---------|
| Počet realizovaných doprav v systému EMCS v rámci EU | 138 772 | 150 494 | 151 571 | 168 036 |
| z toho: | | | | |
| - odeslané | 71 214 | 78 356 | 74 435 | 82 448 |
| - přijaté | 67 558 | 72 138 | 77 136 | 85 588 |

Zdroj: FŘ SR.

9.2.1 Vývoj a funkcionality systému EMCS

Systém EMCS zabezpečuje přijímání a odesílání zboží podléhajícího spotřebním daním jen takovými daňovými subjekty, které jsou oprávněny používat systém EMCS, čímž se velkou měrou

¹³ Kurzy ECB pro jednotlivé roky období 2011–2015.

snižuje riziko vzniku daňových úniků. Největší vývoj funkcionalit nastal v roce 2011, kdy byl systém EMCS plně zaveden do provozu (viz příloha č. 6).

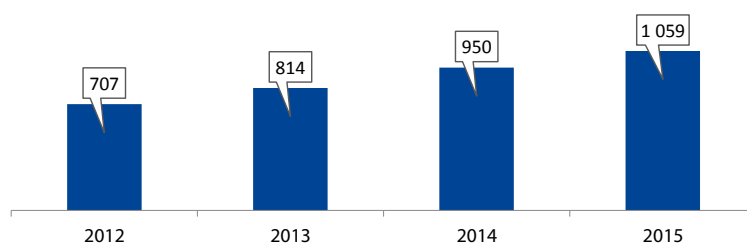
Tabulka č. 21 – Funkcionality systému EMCS v SR vyplývající z legislativy EU

| EMCS | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|--|------|------|------|
| Funkcionality EMCS | | | | |
| z toho: | | | | |
| 1. Schválení e-AD | x | x | x | x |
| 2. Použití „timerů“ | x | x | x | x |
| 3. Předložení zprávy o přijetí | x | x | x | x |
| 4. Zrušení plánované přepravy | x | x | x | x |
| 5. Změna místa určení | x | x | x | x |
| 6. Rozdělení zásilky energetických výrobků | SR nerealizuje rozdělování zásilek energetických výrobků | | | |
| 7. Dočasně registrovaný obchodník | x | x | x | x |
| 8. Zamítnutí zboží před jeho přijetím | x | x | x | x |
| 9. Odmítnutí dodávky zboží po jeho přijetí | x | x | x | x |
| 10. Celní postupy | x | x | x | x |
| 11. SEED (systém výměny údajů o SPD a referenčních údajů) | x | x | x | x |
| 12. Referenční údaje (kódy a parametry na podporu operací EMCS) | x | x | x | x |
| 13. Zpráva o událostech | x | x | x | x |
| 14. Přístup k údajům o registraci | x | x | x | x |
| 15. Přístup k údajům o pohybech zboží | x | x | x | x |
| 16. Zpráva o kontrolách | x | x | x | x |
| 17. Zpráva o vymáhání | x | x | x | x |
| 18. Zpráva o zastavení přepravy | x | x | x | x |
| 19. EWSE (Early Warning System) | Systém EWSE byl v roce 2011 nahrazen systémem EMCS | | | |
| 20. MVS (Movement Verification System) | x | x | x | x |
| 21. Návrhy „ad-hoc query“ | x | x | x | x |
| 22. Náhradní a obnovovací procesy (Fallback & Recovery Specification) | x | x | x | x |

Zdroj: FŘ SR.

Uživatelé systému EMCS musí být držiteli kvalifikovaného certifikátu k uživatelskému softwaru a musí mít zajištěn zaručený elektronický podpis.

Graf č. 9 – Počet uživatelů systému EMCS



Zdroj: FŘ SR.

9.2.2 Výdaje na zavedení a používání systému EMCS

Zavedení systému EMCS bylo realizováno jako další modul aplikačního vybavení SysNeD, a proto není možno na slovenské straně přesně určit výši nákladů na jeho prvotní aplikaci.

Tabulka č. 22 – Výdaje na upgrade EMCS

| Rok | Předmět smlouvy týkající se EMCS | Suma bez DPH v € |
|------|---|------------------|
| 2011 | Úprava a rozšíření funkcionality APV SysNeD – modul EMCS podle aktuální dokumentace EU. Součástí řešení je rovněž příslušné rozšíření funkčnosti na straně klientské aplikace SPD Klient. | 657 798 |
| 2012 | Úprava a rozšíření funkcionality APV SysNeD – automatizace procesů vývozu a propojení systémů EMCS a ECS. | 64 000 |
| 2013 | Úpravy a rozšíření funkcionality APV SysNeD – o implementaci změn funkčnosti modulu EMCS ve smyslu aktualizovaných požadavků DG TAXUD a provozních požadavků sekce celní. | 399 827 |
| 2014 | Úpravy a rozšíření funkcionality APV SysNeD – o implementaci změn funkčnosti modulu EMCS ve smyslu aktualizovaných požadavků DG TAXUD pro EMCS v. 3.1 MVS a provozních požadavků sekce celní. | 682 000 |
| 2015 | EMCS – rozšíření ve smyslu implementační fáze 3.2 definované ze strany Evropské komise. | 145 922 |
| | Suma celkem v € | 1 949 547 |

Zdroj: FŘ SR.

9.3 Porovnání a vyhodnocení

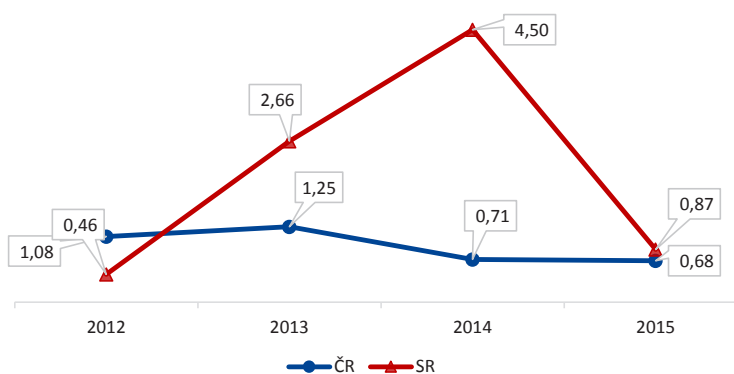
9.3.1 Porovnání

Cílem EMCS bylo nahradit systém založený na administraci dopravy v listinné podobě. Přínosem systému EMCS je komplexní přehled o dopravě mezi jednotlivými členskými státy v rámci EU od oznámení zahájení dopravy až po její ukončení – významné je přitom snížení administrativních nákladů pro správce daně a daňové subjekty na zpracování, předávání a archivaci dokladů.

V ČR a v SR byla do systému EMCS zavedena národní funkcionality umožňující sledování dopravy v podmíněném systému mezi dvěma místy v ČR, resp. v SR.

V ČR je navíc aplikována automatická funkcionality on-line sledování a zajištění záruky na spotřební daň. Taktéž je zavedena národní funkcionality, která sleduje rizikovost daňového subjektu, resp. přepravy, s následnou povinnou reakcí správce daně.

Graf č. 10 – Výdaje v € vynaložené na upgrade systému EMCS a přepočtené na jednu dopravu mezi ČR, resp. SR a jinými členskými státy EU



Zdroj: GŘC, FŘ SR.

SR a ČR evidují v systému EMCS srovnatelný počet doprav v rámci EU. Výdaje vynaložené v SR na upgrade tohoto systému však byly v letech 2012 až 2015 o 744 310,01 € vyšší než v ČR.

NKÚ SR získal od FŘ SR údaje o upgradu systému EMCS pouze za období od roku 2011, přestože tento systém byl zaveden a provozován již dříve. Přesto výdaje vynaložené na upgrade systému EMCS v SR byly o 188 134,44 € vyšší než výdaje za zavedení a upgrade systému EMCS za cca deset let jeho fungování v ČR.

9.3.2 Vyhodnocení

Za kontrolované období objem výdajů souvisejících s upgradem systému EMCS v SR v přepočtu na jednu přepravu 2,3krát převyšuje výdaje stejného typu v ČR.

» 10. Závěr

Spolupráce NKÚ ČR a NKÚ SR splnila cíle. Obě kontrolní instituce získaly hlubší znalost systému správy spotřebních daní v ČR a SR. Bylo zjištěno, že přes společný základní právní rámec existují v obou daňových systémech významné rozdíly, které ovlivňují efektivnost správy spotřebních daní.

Během paralelních kontrol byly zjištěny příklady dobré praxe, které by mohly přispívat k omezování daňových podvodů, jejich význam s rostoucími sazbami daní bude narůstat. Také byly identifikovány postupy snižující náklady správy spotřebních daní.

Vzájemná spolupráce odhalila rozdíly, které významným způsobem ovlivňují efektivnost správy daní a omezují mezinárodní porovnání, pokud nejsou provedeny vzájemně koordinované hloubkové kontroly u správce daně. V tom je role nejvyšších kontrolních institucí nezastupitelná.

Seznam zkratek

| | |
|----------|--|
| ARC | Jedinečný referenční kód |
| AÚ | Administrativní úkony |
| ČŘ | Celní ředitelství |
| CS ČR | Celní správa České republiky |
| CU | Celní úřad |
| DAP | Daňové přiznání |
| DG TAXUD | Generální ředitelství pro daně a cla |
| DS | Daňový subjekt |
| e-AD | Elektronický průvodní doklad |
| EAN | Evropský čárový kód pro zboží |
| ECB | Evropská centrální banka |
| ECS | Elektronický systém pro monitorování vývozu (z angl. <i>Export Control System</i>) |
| EK | Evropská komise |
| ELO | Systém administrativní spolupráce mezi členskými státy EU |
| EMCS | Elektronický systém pro sledování pohybu výrobků podléhajících spotřebním daním (z angl. <i>Excise Movement and Control System</i>) |
| EP | Evropský parlament |
| EU | Evropská unie |
| EVV | Evidence vybraných výrobků |
| FŘ SR | Finanční ředitelství Slovenské republiky |
| FTE | Plný pracovní úvazek (z angl. <i>full time equivalent</i>) |
| GŘC | Generální ředitelství cel (ČR) |
| hl a. | Hektolitr čistého alkoholu |
| JIK | Jedinečný identifikační kód |
| Komise | Evropská komise |

| | |
|--------|--|
| l a. | Litr čistého alkoholu |
| MF | Ministerstvo financí |
| MJ | Měrná jednotka |
| NKÚ ČR | Nejvyšší kontrolní úřad České republiky |
| NKÚ SR | Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky |
| OECD | Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj |
| PHM | Pohonné hmoty |
| RPOD | Režim podmíněného osvobození od daně |
| SAD | Průvodní administrativní dokument v SR |
| SBL | Spotřebitelské balení lihu |
| SEED | <i>Systém pro výměnu informací o spotřebních daních (z angl. System for Exchange of Excise Data)</i> |
| SPD | Spotřební daně |

Příloha č. 1 – Právní předpisy EU upravující správu spotřebních daní:

- směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů,
- směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992, o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů,
- nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, zrušen k 30. 4. 2016 nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepracované znění),
- nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24. července 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně,
- nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992, o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství,
- prováděcí nařízení Komise (EU) 2016/323 ze dne 24. února 2016, kterým se stanoví podrobná pravidla spolupráce a výměny informací mezi členskými státy, pokud jde o zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně podle nařízení Rady (EU) č. 389/2012,
- nařízení Rady (EU) č. 389/2012 ze dne 2. května 2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a o zrušení nařízení (ES) č. 2073/2004,
- nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství; zrušeno 30. 4. 2016 a nahrazeno nařízením Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie,
- nařízení Komise (ES) č. 3199/93 ze dne 22. listopadu 1993, o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně,
- směrnice Rady 95/60/ES ze dne 27. listopadu 1995, o daňovém značení plynových olejů a petroleje,
- nařízení Komise (ES) č. 31/96 ze dne 10. ledna 1996, o potvrzení o osvobození od spotřební daně,
- rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES ze dne 16. června 2003, o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhající spotřební dani,
- směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny,
- směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS,
- směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011, o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků,
- prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1221/2012 ze dne 12. prosince 2012, kterým se mění nařízení (ES) č. 684/2009, pokud jde o údaje, které se mají předkládat v rámci elektronického postupu pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně,

- prováděcí nařízení Komise (EU) č. 612/2013 ze dne 25. června 2013, o provozování registru hospodářských subjektů a daňových skladů, souvisejících statistikách a předkládání zpráv podle nařízení Rady (EU) č. 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní,
- nařízení Komise (ES) č. 436/2009 ze dne 26. května 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 479/2008, pokud jde o registr vinic, povinná prohlášení a shromažďování údajů pro sledování trhu, průvodní doklady pro přepravu vinařských produktů a evidenční knihy vedené v odvětví vína.

Příloha č. 2 – Právní rámec správy spotřebních daní v ČR a SR

Právní předpisy ČR upravující správu spotřebních daní

Zákony:

- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních,
- zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu,
- zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů,
- zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách),
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád,
- zákon č. 61/1997 Sb., 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),
- zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).

Vyhlášky:

- 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,
- vyhláška č. 334/2013 Sb., k provedení některých ustanovení zákona o povinném značení lihu,
- vyhláška č. 133/2010 Sb., o požadavcích na pohonné hmoty, o způsobu sledování a monitorování složení a jakosti pohonných hmot a o jejich evidenci (vyhláška o jakosti a evidenci pohonných hmot),
- vyhláška č. 190/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu,
- vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících,
- vyhláška č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů,
- vyhláška č. 34/2007 Sb., o značkování některých dalších minerálních olejů,
- vyhláška č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb.,
- vyhláška č. 313/2005 Sb., o stanovení vzoru a náležitostí záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením,
- vyhláška č. 275/2005 Sb., kterou se stanoví postup při zpracování návrhů cen pro konečného spotřebitele u cigaret a při změnách těchto cen,
- vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů,

- vyhláška č. 468/2003 Sb., stanovení vzorce pro výpočet extraktu původní mladiny a metodách určení extraktu původní mladiny,
- vyhláška č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků,
- vyhláška č. 413/2003 Sb., 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,
- vyhláška č. 370/2003 Sb., kterou se stanoví podmínky a náležitosti pro prokázání skutečností rozhodných pro posouzení žádosti o snížení zajištění spotřební daně nebo o upuštění od jeho poskytnutí,
- vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu.

Nařízení:

- nařízení vlády č. 351/2012 Sb., o kritériích udržitelnosti biopaliv,
- nařízení č. 188/1929 Sb., kterým se připouští k úřednímu zjišťování alkoholu, vyrobeného v produkčních lihovarech, jejichž měsíční rozsah výroby nepřekročuje 160 hektolitřů, kontrolní lihové měřidlo soustavy Zehrovy malý typ,
- nařízení č. 146/1927 Sb., kterým se připouští k úřednímu zjišťování alkoholu vyrobeného v lihovarech kontrolní měřidlo soustavy Zehrovy.

Právní předpisy SR upravující správu spotřebních daní

Zákony:

- zákon č. 82/1994 Z. z., o štátnych hmotných rezervách,
- zákon č. 142/2000 Z. z., o metrológii a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
- zákon č. 467/2002 Z. z., o výrobe a uvádzaní liehu na trh,
- zákon č. 199/2004 Z. z., Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
- zákon č. 656/2004 Z. z., o energetike a o zmene niektorých zákonov,
- zákon č. 309/2009 Z. z., o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
- zákon č. 335/2011 Z. z., o tabakových výrobkoch,
- zákon č. 218/2013 Z. z., o núdzových zásobách ropy a ropných produktov a o riešení stavu ropnej núdze a o zmene a doplnení niektorých zákonov,
- zákon č. 98/2004 Z. z., o spotrebnej dani z minerálneho oleja,
- zákon č. 106/2004 Z. z., o spotrebnej dani z tabakových výrobkov,
- zákon č. 530/2011 Z. z., o spotrebnej dani z alkoholických nápojov,
- zákon č. 609/2007 Z. z., o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z., o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov,
- zákon č. 563/2009 Z. z., o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

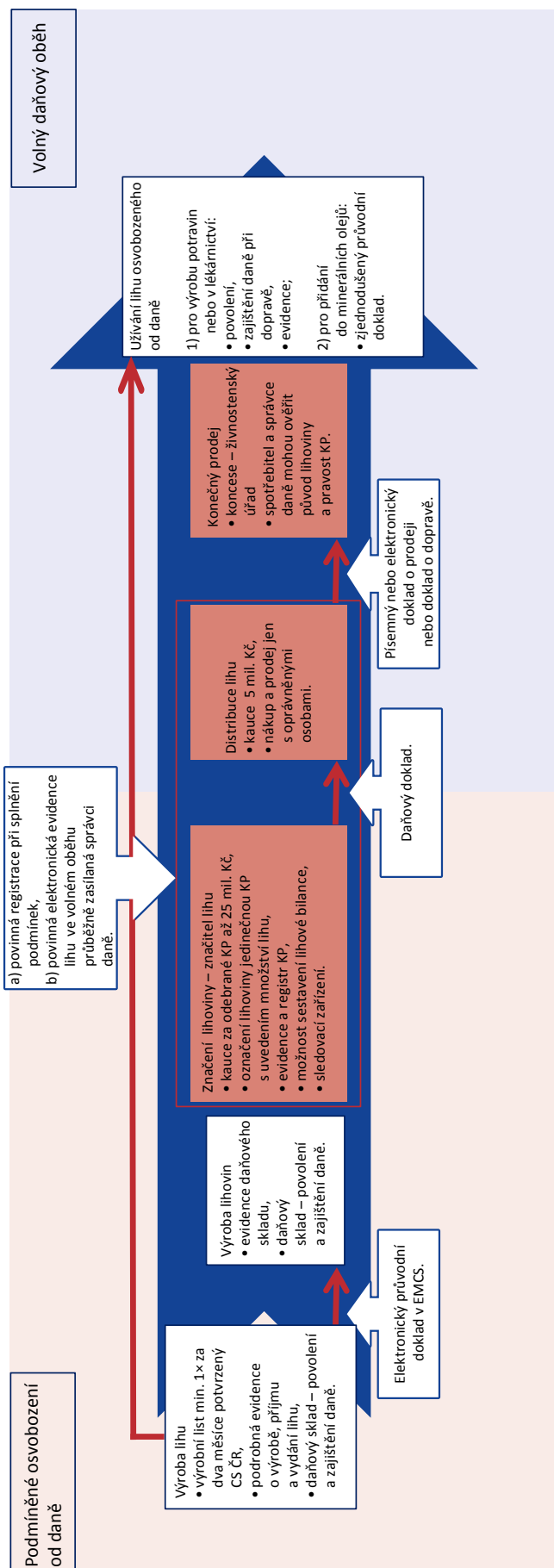
Vyhlášky:

- vyhláška Úradu pre normalizáciu, metrológiu a skúšobníctvo SR č. 210/2000 Z. z., o meradlách a metrologickej kontrole,
- vyhláška Ministerstva pôdohospodárstva SR č. 653/2002 Z. z., o prevádzkovaní liehovarnického závodu na pestovateľské pálenie ovocia a o spôsobe použitia vzoriek liehu,
- vyhláška Ministerstva vnútra SR č. 96/2004 Z. z., ktorou sa ustanovujú zásady protipožiarnej bezpečnosti pri manipulácii a skladovaní horľavých kvapalín, ťažkých vykurovacích olejov a rastlinných a živočíšnych tukov a olejov,
- vyhláška Ministerstva financií SR č. 537/2011 Z. z., ktorou sa ustanovujú podrobnosti o požiadavkách na usporiadanie výrobného zariadenia na výrobu liehu, technologického zariadenia na spracovanie liehu, skladovanie liehu, prepravu liehu, vyskladňovanie liehu a preberanie liehu, kontrole množstva liehu, zisťovaní zásob liehu a o spôsobe vedenia evidencie liehu (o kontrole výroby a obehu liehu),
- vyhláška Ministerstva pôdohospodárstva a rozvoja vidieka SR č. 212/2012 Z. z., ktorou sa upravujú tabakové výrobky,
- vyhláška Ministerstva financií SR č. 255/2014 Z. z., o označovaní balení kontrolných známk určených na označovanie spotrebiteľského balenia tabakových výrobkov a o oznamovaní a zverejňovaní údajov o týchto kontrolných známkach,
- vyhláška Ministerstva financií SR č. 256/2014 Z. z., o označovaní balení kontrolných známk určených na označovanie spotrebiteľského balenia liehu a o oznamovaní a zverejňovaní údajov o týchto kontrolných známkach.

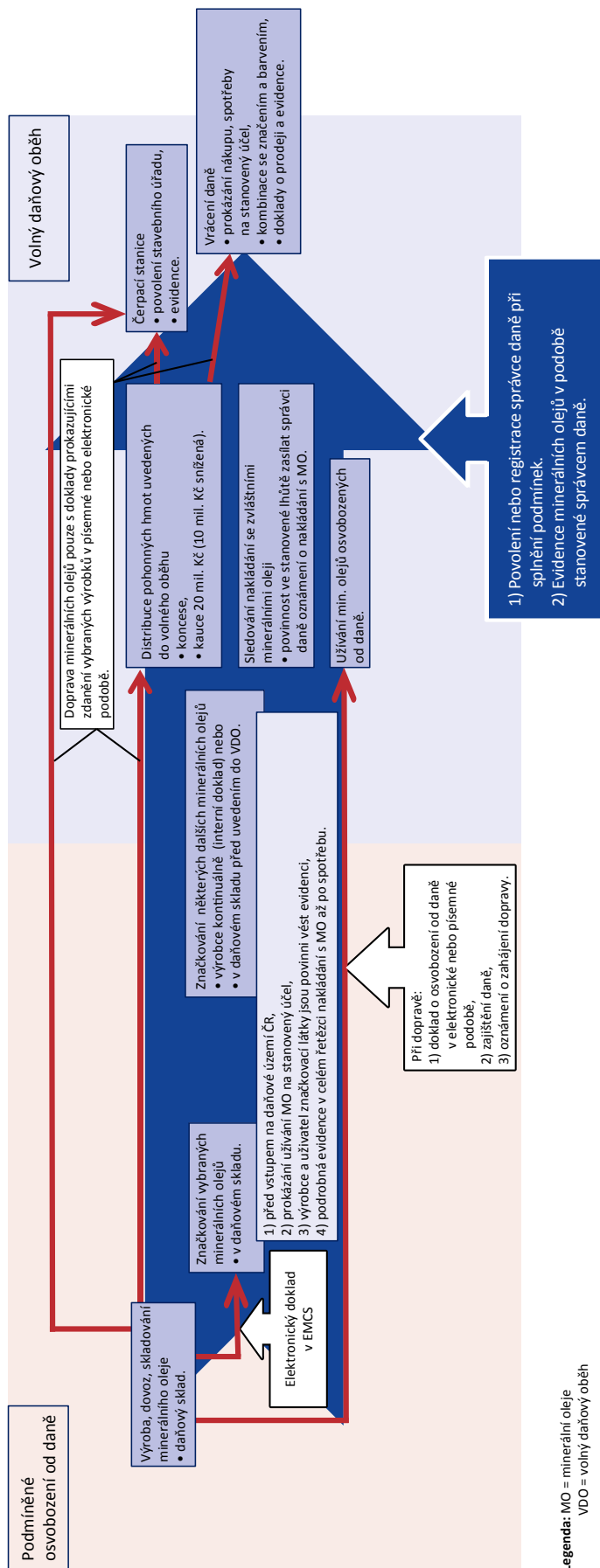
Ostatní související předpisy:

- výnos Ministerstva pôdohospodárstva SR č. 2915/2003-100, o normách strát liehu,
- potravinový kódex.

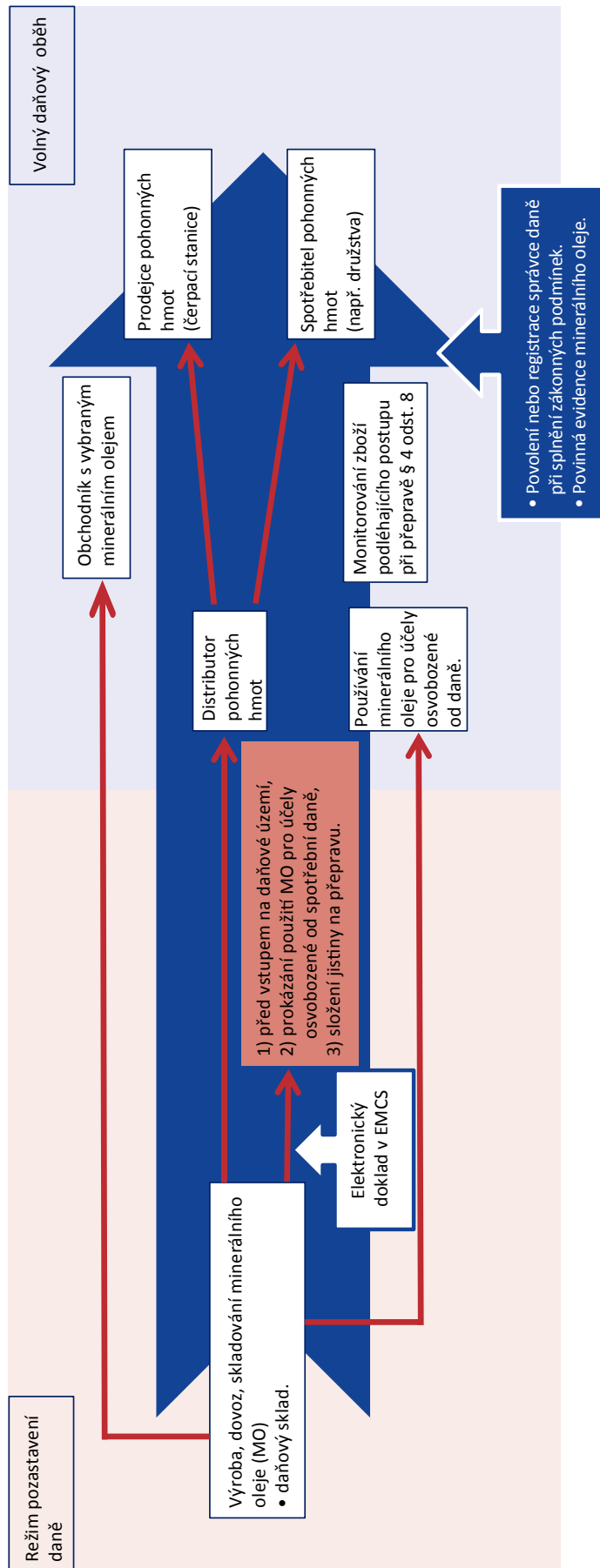
Příloha 3a – Schéma daňového dohledu v oblasti výroby a distribuce lihu v ČR



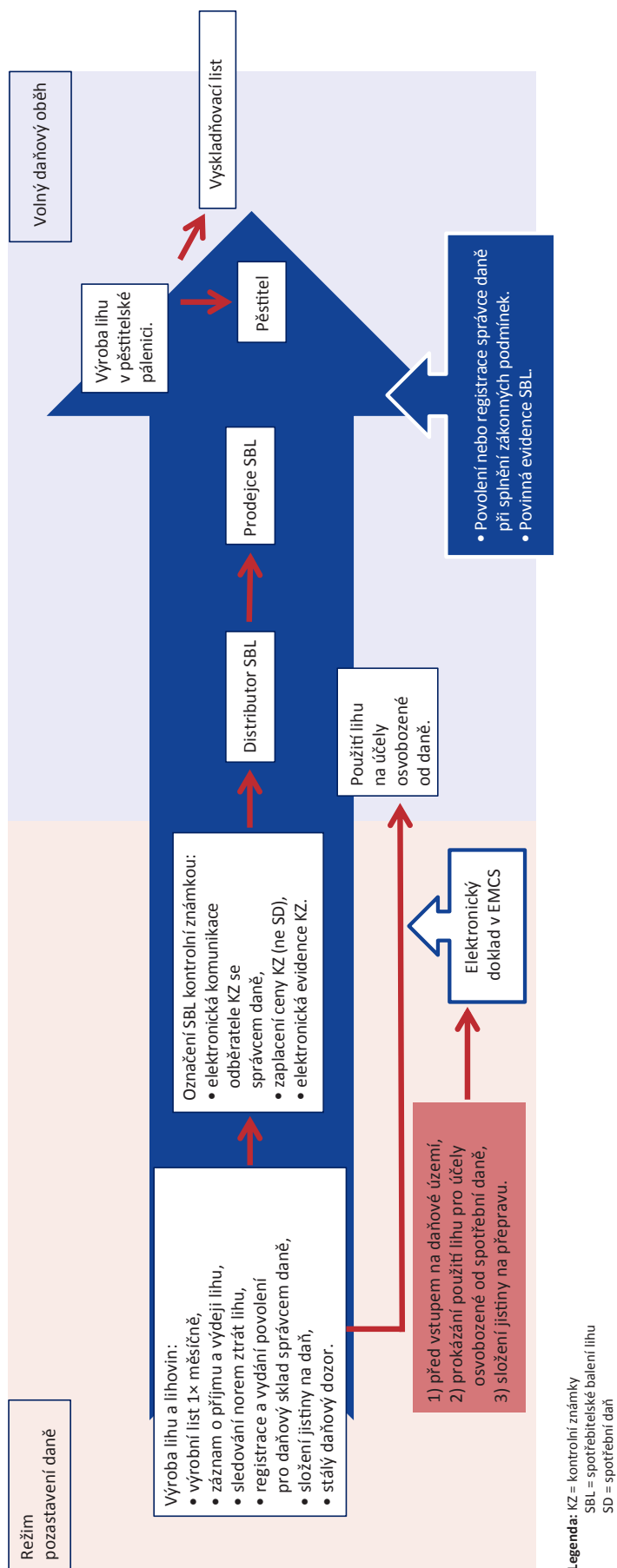
Příloha 3b – Schéma daňového dohledu v oblasti výroby a distribuce minerálních olejů v ČR



Příloha 4a – Schéma daňového dohledu v oblasti výroby a distribuce minerálních olejů v SR



Příloha 4b – Schéma daňového dohledu v oblasti výroby a distribuce lihu v SR



Příloha č. 5 – Funkcionality EMCS v ČR

Fáze 1 – od 1. 4. 2010 – pro iniciující členské země (mj. ČR); pro neiniciující členské země fáze 0 (mj. SR):

Národní funkcionality:

Deklarantský modul EMCS:

- možnost načtení a uložení off-line dat (šetří čas u často používaných údajů),
- vyplnění údajů o příjemci (na základě kontroly SEED ID),
- vyžadováno povinné vyplnění dat, která jsou na úrovni EU nepovinná (maximum údajů pro rizikovou analýzu, snížení rizika podvodů), interaktivní vyplnění – aplikace sama upozorní na typ vyplňovaných dat a na nevyplněná data, povinně vyplňovaná pole jsou podtržena,
- automatická kalkulace výše zajištění,
- on-line blokáce vlastní záruky SPD,
- jednoduchá změna chybných údajů v návrhu e-AD (na základě upozornění CÚ je možné změnit pouze chybná pole),
- detailní integrovaný manuál.

Celní modul EMCS:

- monitoring doprav na národní úrovni,
- zápis údajů za deklaranta (na základě písemně podaného záložního e-AD, změny e-AD, storna e-AD nebo záložního oznámení o přijetí) s možností načíst off-line data ve formátu „xml“ z USB klíče,
- implementace číselníku vybraných výrobků (přesnější definice vybraného výrobku na národní úrovni),
- manuální schválení, změna, storno e-AD nebo schválení oznámení o přijetí (eliminace chyb v e-AD),
- storno e-AD umožněno pouze před zahájením dopravy (na úrovni EU také po zahájení časovače dopravy),
- filtrace doprav v seznamu podle kritérií (např. z důvodu sledování konkrétního daňového subjektu),
- vkládání neomezeného počtu poznámek k jednomu ARC různými uživateli (poznámku může vymazat pouze zapisovatel),
- ztotožnění ARC – vyhledání ARC na CÚ místa přijetí,
- předání ARC – předání ARC z CÚ správce daně na CÚ místa přijetí,
- zobrazení data a času přijetí zásilky,
- zobrazení času podání oznámení o přijetí,
- automatická analýza údajů o příjemci – data zadaná odesílatelem versus data zadaná příjemcem, rozdíl je zvýrazněn červenou barvou,
- částečné uvolnění záruky (pouze na evidentně přijatou část zásilky, u zbytku dochází k řešení nesrovnalostí a dalšímu šetření),
- po schválení oznámení o přijetí zásilky určené pro oprávněného příjemce pro jednorázové přijetí je automaticky odeslána informace do registru daňových subjektů a povolení je zneplatněno,

- možnost odeslat chybovou hlášku přímo do aplikace *HelpLine* k dalšímu řešení,
- detailní integrovaný manuál.

Fáze 2 – od 1. 9. 2011: neimplementována, původně určena pro neinicující členské země, které by nestihly implementaci fáze 1 k 1. 1. 2011, kdy systém EMCS musel být plně funkční, tj. všechny členské země musely zahajovat a ukončovat dopravy v EMCS.

Fáze 3.0 – od 1. 1. 2012

Evropské funkcionality:

- rozdělení zásilky (v ČR neimplementováno), vyhledání tranzitující zásilky (dopravované přes ČR), zápis zprávy o události, zápis zprávy o kontrole, výstraha k zásilce (pokud jsou údaje vyplněné v e-AD nesprávné), odmítnutí zásilky příjemcem (nejpozději do doby zahájení dopravy), mezinárodní spolupráce (žádost o spolupráci, spontánní informace) – pouze po úroveň útvaru ELO (národní styčný úřad pro mezinárodní spolupráci v oblasti spotřebních daní).

Národní funkcionality:

- překlad jakéhokoliv typu zprávy o spolupráci (žádosti o spolupráci, spontánní informace, zprávy o události a zprávy o kontrole) útvarem ELO do/z angličtiny,
- uložení jakéhokoliv typu zprávy o spolupráci ve stádiu zpracování (kdykoliv je možné se ke zprávě vrátit a dokončit ji),
- postoupení žádosti o spolupráci a spontánní informace z ELO na CÚ,
- vytvoření žádosti o spolupráci a spontánní informace na CÚ (ELO následně zajišťuje překlad a odeslání do EU),
- na CÚ je možné k žádosti o spolupráci, spontánní informaci, zprávě o události a zprávě o kontrole připojit jakýkoliv typ přílohy (uživatel nemusí ztrácet čas konverzí do formátu požadovaného na úrovni EU),
- vkládání neomezeného počtu poznámek k jednomu korelačnímu číslu zprávy o spolupráci různými uživateli (poznámku může vymazat pouze zapisovatel),
- možnost opravy dat v jakémkoliv typu zprávy o spolupráci (oprava chybných dat),
- evidence české a mezinárodní verze zprávy o spolupráci,
- manuální vyřízení žádosti, pokud byla odpověď obdržena mimo EMCS a již nebude zaslána v EMCS.

Fáze 3.1 – od 15. 2. 2014

Evropská funkcionality:

- zavedení elektronických MVS (systém kontroly přepravy v. v.) žádostí pro kontrolu jednotlivých zjednodušených průvodních dokladů (zbytečná funkcionality, neumožňuje zadání stejného objemu dat jako žádost o spolupráci, DG TAXUD uvažuje po dosavadních zkušenostech o zrušení).

Národní funkcionality:

- postoupení MVS z ELO na CÚ (včetně překladu do češtiny),
- vytvoření MVS žádosti na CÚ,
- přijetí zprávy o manuálním ukončení vývozu v ECS (v EU je implementováno pouze postoupení automaticky vytvořené zprávy).

Fáze 3.2 – od 15. 2. 2016

V ČR nasazena do provozu od 10. 2. 2016, byl dodržen termín stanovený EU, tj. 16. 2. 2016. Jedná se o fázi, která zahrnuje rozsáhlé změny v evropských funkcionalitách, na národní úrovni byly provedeny pouze drobné úpravy. Jednotlivé úpravy jsou detailně uvedeny v dokumentech *Functional Excise System Specification* (funkční specifikace) a *Design Document for National Excise Application* (projektový dokument pro národní aplikaci).

Příloha č. 6 – Funkcionality EMCS v SR

EMCS fáze 2

Funkční stupeň FS0 – od 1. 4. 2010 do 31. 12. 2010 – přechodné období:

- příjemce musí být schopen přijmout e-AD elektronicky a též ho elektronicky ukončit, a to předložením „zprávy o přijetí zboží“ místně příslušnému správci daně.

Od 1. 1. 2011 – všichni elektroničtí operátoři používají výhradně systém EMCS pro zasílání/příjem e-AD a dalších zpráv zasílaných v rámci systému EMCS. Papírové SAD se přestaly používat.

Funkční stupeň FS1 – od 1. 4. 2010 do 31. 12. 2011:

- začátek uplatňování systému EMCS,
- funkční jádro celého systému EMCS,
- zaměřený na centrální oběh e-AD:
 - spojení s EMCS,
 - správa dat (např. SEED),
 - předložení a schválení e-AD,
 - změna místa určení e-AD,
 - zrušení e-AD.

EMCS fáze 3

Funkční stupeň FS2 – od 1. 1. 2012:

- Funkcionality předchozí fáze – úprava podle aktuálních specifikací; aktualizace týkající se hlavně elektronických operátorů a „business“ postupů v rámci základního oběhu e-AD.
- Implementace funkcionalit administrativní spolupráce, kterou upravuje nařízení Rady (EU) č. 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní:
 - žádost o administrativní spolupráci:
 - povinná výměna,
 - spontánní výměna,
 - zpráva o události,
 - zpráva o kontrole,
 - zpráva o vymáhání daně,
 - zpráva o zastavení dopravy,
 - další zprávy týkající se základního oběhu e-AD v EMCS.

EMCS fáze 3.1 – od 13. 2. 2014:

- Žádosti/odpovědi týkající se prověřování přeprav zboží podléhajícího spotřební dani a uvedeného do volného daňového oběhu.
- Úprava podmínek, pravidel, formátů zpráv – změna vyplynula z legislativy a z praxe.

